

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
1/2022





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2022

Rada Naukowa:  
Hanna Litwińczuk  
Jerzy Małecki  
Wiesława Miemieć  
Petr Mrkývka

Redakcja:  
Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny  
Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego  
Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny  
Monika Poradecka – Redaktor językowy  
(język polski)  
Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi  
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Sylwia Mosińska*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022

Printed in Poland

Redakcja  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
tel. (42) 635 46 50; e-mail: [cdisp@uni.lodz.pl](mailto:cdisp@uni.lodz.pl)

ISSN 1509-877X

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10617.22.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 6,0; ark. druk. 7,0

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. 42 635 55 77

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Bogumił Brzeziński Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 409/20 .....	9
Ewa Prejs Umorzenie zobowiązania cywilnoprawnego a pojęcie przychodu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. II FSK 1527/18 .....	21
Maciej Jaśniewicz Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości .....	39
Ireneusz Nowak Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja .....	63

### Recenzje

Bogumił Brzeziński M. Collet, <i>L'Impôt confisqué</i> , Paris 2014, ss. 104.....	107
--	-----









Bogumił Brzeziński\* 

## GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W ŁODZI Z DNIA 20 LISTOPADA 2020 R., SYGN. I SA/ŁD 409/20

**Streszczenie.** Głosa poświęcona jest analizie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 409/20. Zawiera krytyczne uwagi wobec stanowiska sądu administracyjnego, który bezzasadnie przyjął, że prawo podatkowe jest częścią składową prawa administracyjnego.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, prawo administracyjne, sąd administracyjny, wykładnia prawa

### TEZY WYROKU

1. Prawo podatkowe, mimo swej specyfiki, stanowi część działu prawa administracyjnego.
2. Zgodnie z treścią art. 15zwr ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.) w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Dotyczy to także terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540).

## I

W glosie do wskazanego wyżej wyroku należy zastanowić się nad trafnością tezy pierwszej, gdyż jej prawidłowość przesądzałaby o prawidłowości tezy drugiej. Niestety, teza pierwsza nie ma znamion tezy prawidłowej.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Łodzi relacjonuje prawo, na którym oparł się organ podatkowy: „Zgodnie z treścią art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.), który został dodany do tej ustawy z dniem 31 marca 2020 r. na mocy art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 568), w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres”.

W ocenie WSA w Łodzi organ podatkowy słusznie przyjął, że dyspozycja cytowanego art. 15zrz ust. 1, w którym posłużono się zwrotem „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego” w odniesieniu do terminów przedawnienia, ma zastosowanie także do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>. Nie budzi bowiem wątpliwości WSA w Łodzi to, że „prawo podatkowe, mimo swej specyfiki, stanowi część działu prawa

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

administracyjnego, a szerzej prawa publicznego”. W konsekwencji WSA w Łodzi przyjął, że wskazane wyżej przepisy doprowadziły do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, określonego co do zasady w art. 70 o.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny twierdzi, że:

- 1) zwrot normatywny „przepisy prawa administracyjnego” ma zastosowanie także do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa;
- 2) prawo podatkowe stanowi „część działu prawa administracyjnego”. Prawidłowość obu tych twierdzeń jest w wysokim stopniu dyskusyjna.

## II

Pojęcie „przepisy prawa administracyjnego” nie jest normatywnie zdefiniowane. Natomiast zdefiniowany jest – na potrzeby stosowania przepisów ustawy Ordynacja podatkowa – termin „przepisy prawa podatkowego”. W myśl art. 3 pkt 2 o.p. ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego, rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Jest to co prawda definicja metajęzykowa<sup>2</sup>, wprowadzająca konwencję posługiwania się wyrażeniem „przepisy prawa podatkowego” w ustawie Ordynacja podatkowa, ale tej treść nie pozwala snuć żadnych przypuszczeń co do związków między przepisami prawa podatkowego a przepisami prawa administracyjnego. W szczególności nie pozwala ona wysnuć wniosku, że przepisy prawa podatkowego są częścią składową zespołu przepisów prawa administracyjnego.

W związku z tym należy sięgnąć do dyskursu naukowego, w którym rozgraniczenie prawa administracyjnego i prawa podatkowego było przedmiotem pogłębionych rozważań. W identyfikacji treści pojęcia „przepisy prawa administracyjnego” pomocne może być w określonej mierze orzecznictwo sądów, zwłaszcza administracyjnych, jednakże pod warunkiem, że nie kłóci się w sposób zasadniczy z poglądami doktryny.

Nie wiadomo, co WSA w Łodzi ma na myśli, pisząc, że prawo podatkowe stanowi część działu prawa administracyjnego. Rozwiązanie tej zagadki

<sup>2</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 64–66.

jest utrudnione ze względu na to, że nie wiadomo do końca, co współcześnie można byłoby uznać za dział prawa administracyjnego.

Teoria prawa nie wypracowała jak dotąd zadowalających kryteriów podziału norm prawnych na gałęzie prawa czy też na inne, w miarę jednolite zespoły norm prawnych (działy, części, dziedziny etc.)<sup>3</sup>. Jest wręcz przeciwnie – współczesna ogólna teoria praw zatraciła – jak się wydaje – ambicje klasyfikowania norm i przepisów prawa. Przedmiot regulacji prawnej jest jednak zmienny i rozmyty „na krawędziach”, a metoda regulacji (równorzędność stron stosunku prawnego lub podległość jednego podmiotu kompetencji prawnej wobec innego) jest coraz mniej konsekwentnie stosowana przez prawodawcę. Obserwowalna elastyczność stosowania rozmaitych technik prawnych wymuszana jest charakterem spraw poddanych regulacji prawnej<sup>4</sup>.

*Wielka encyklopedia prawa* w tomie poświęconym teorii i filozofii prawa w ogóle nie operuje – w przeciwieństwie do WSA w Łodzi – pojęciem działów prawa. Prawo administracyjne uznane jest w tym dziele za gałąź prawa, ale z komentarzem, że podziały prawa na gałęzie są współcześnie zbyt restrykcyjne i nie odpowiadają realiom, w jakich funkcjonują współczesne systemy prawa<sup>5</sup>.

### III

Z powodzeniem można mówić o związkach między prawem podatkowym a prawem administracyjnym. Przede wszystkim obie dziedziny należą do jednej „rodziny praw” – opartych zasadniczo na wykorzystaniu stosunku podległości kompetencji jako wzorca stosunków prawnych. Niekiedy do ich określenia używa się uogólniającej nazwy „stosunki administracyjnoprawne”<sup>6</sup>. Trzeba jednak zauważyć, że nazwa ta jest nieco

<sup>3</sup> W niektórych podręcznikowych opracowaniach problematyki teorii prawa zagadnienie wewnętrznej struktury systemu prawa jest w ogóle pomijane – zob. R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa*, Kraków 2001.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 26.

<sup>5</sup> *Wielka encyklopedia prawa. Teoria i filozofia prawa* (hasło: *Gałąź prawa*), red. B. Hołyst, R. Hauser, A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, t. VII, Warszawa 2016, s. 169–170.

<sup>6</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 393.

archaiczna i wiąże się z wcześniejszymi etapami rozwoju myśli prawniczej. Współcześnie to, co kiedyś nazywano stosunkami administracyjnoprawnymi (trzeba zaznaczyć, że ta terminologia nie zanikła zupełnie), nosi nazwę stosunków podległości kompetencji. Ta ostatnia nazwa w sposób bardziej precyzyjny oddaje istotę tej kategorii stosunków, które, chociaż występują najczęściej w dziedzinie prawa administracyjnego, nie są charakterystyczne wyłącznie dla niego. Występują także na szeroką skalę w prawie podatkowym.

Charakter i siła tych związków powodują, że historycznie wyrażane były poglądy, w myśl których prawo podatkowe jest częścią prawa administracyjnego – o tyle różniącą się od pozostałych partii tego ostatniego, że regulującą stosunki związane z wymierzaniem i pobieraniem podatków przez agendy administracji publicznej. Na dobrą sprawę fakt zaangażowania w procesy wymiaru i poboru podatków organów administracji podatkowej stanowi jedyny i raczej niezbyt mocny argument przemawiający za tą koncepcją (organy administracji publicznej zawierają także umowy w rozumieniu prawa cywilnego)<sup>7</sup>. Niemniej jednak jest ona niekiedy głoszona, prawie że współcześnie, np. w nauce rosyjskiej (przez profesora, którego czasy naukowej świetności przypadły na lata schyłkowego okresu Związku Radzieckiego)<sup>8</sup> czy też incydentalnie w nauce włoskiej<sup>9</sup>.

W Polsce w dyscyplinach dogmatyki prawniczej prawa administracyjnego i prawa podatkowego wyrażane są poglądy zasadniczo odmienne. We wspomnianej już *Wielkiej encyklopedii prawa*, w tomie poświęconym prawu administracyjnemu<sup>10</sup>, odniesienia do prawa podatkowego są wręcz śladowe, związane w zasadzie z konstrukcją systemu organów administracji podatkowej.

Podobnie rzecz wygląda w wypadku największego przedsięwzięcia naukowego w historii polskiej nauki prawa administracyjnego, jakim jest monumentalny, mający w założeniu ponad ćwierć setki tomów system prawa administracyjnego Wydawnictwa C.H. Beck. Ani żaden z tomów dotąd wydanych, ani też żaden z tomów, których wydanie jest planowane, nie został opatrzony tytułem *Prawo podatkowe...*

<sup>7</sup> N. D'Amati, *Tax Law*, [w:] *International Tax Law*, red. A. Amatucci, E. González, Ch. Trzaskalik, Netherlands 2006, s. 61.

<sup>8</sup> Zob. J. Kozłowski, *Administratiwnoje prawo. Uczebnik*, Moskwa 1999.

<sup>9</sup> Zob. definicja prawa podatkowego u L. Rastello, *Diritto tributario – principi generali*, Padwa 1980, s. 45.

<sup>10</sup> *Wielka encyklopedia prawa. Prawo administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. XX, Warszawa 2020.

Można oczywiście – tak jak to czyni WSA w Łodzi – przejść do porządku dziennego nad dorobkiem nauki prawa administracyjnego i profesorskimi wynurzeniami na ten temat. Jednak nie sposób nie zwrócić uwagi na to, że wskazane wyżej opracowania o charakterze systemowo-encyklopedycznym sygnują jako redaktorzy czy też recenzenci poszczególnych tomów osoby nie tylko mające tytuły profesorskie w dziedzinie prawa administracyjnego (dyskusyjny *argumentum ad auctoritatem*), ale pełniące jednocześnie od wielu lat zarówno funkcje sędziów administracyjnych, jak i kluczowe funkcje w systemie polskiego sądownictwa administracyjnego: M. Zirk-Sadowski, R. Hauser, Z. Niewiadomski czy J.P. Tarno. Trudno chyba zakładać, że opracowania, które firmują oni swoimi nazwiskami, odbiegają w zasadniczy sposób od ich poglądów na rozważany tu problem.

## IV

Bułgarski autor M. Kostow „dowartościowywał” niegdyś prawo podatkowe, budując koncepcję porządkującą system prawa w taki sposób, że do trzech tradycyjnych działów prawa (cywilnego, karnego i administracyjnego) dodawał dział czwarty – prawo finansowe, a w tym i podatkowe. Kwestii statusu prawa podatkowego w ramach prawa finansowego ten autor już jednak nie rozpatrywał. Pogląd taki można wszelako dosyć nieoczekiwanie znaleźć we współczesnym podręczniku do ogólnych zagadnień prawa autorstwa Z. Tobora, który w szeregu wyodrębnionych gałęzi prawa stawia obok siebie m.in. prawo administracyjne i prawo finansowe (w tym podatkowe).

W Polsce w latach dziewięćdziesiątych XX w. pojawiła się – przyjmowana początkowo nie bez oporów – koncepcja odrębności prawa podatkowego jako dziedziny prawa<sup>11</sup>. Od tego czasu upłynęło trzydzieści lat, a stanowisko doktryny prawa podatkowego jest całkowicie jasne – prawo podatkowe jest odrębną od prawa administracyjnego dziedziną prawa<sup>12</sup>. W literaturze z zakresu prawa podatkowego innych poglądów się nie spotyka.

Odrębność prawa podatkowego w sposób najbardziej namacalny odczuwalna jest w systemie źródeł prawa i założeniach przyjętych przy jego

<sup>11</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 357 i nast.

<sup>12</sup> Zob. przykładowo B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2011, s. 207–208; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 349–350 i 393–394; tenże, *Teoretyczne aspekty...*, s. 25 i nast.

konstruowaniu. Procesy tu zachodzące mają – jak się wydaje – dwoisty charakter. Z jednej strony rosnąca świadomość odrębności prawa podatkowego, motywowana aksjologicznie, ale i okolicznościami natury technicznoprawnej, skłaniała – historycznie rzecz biorąc – do separacji źródeł prawa podatkowego od innych zespołów aktów prawnych oraz do podejmowania prób jego kodyfikacji (ordynacje podatkowe). Z drugiej strony zamykanie się prawa podatkowego we „własnym”, właściwym sobie zespole aktów normatywnych powodowało, a wręcz prowokowało do tworzenia regulacji specyficznych – rozwiązujących problemy prawne kategoryalnie podobne, a niekiedy nawet takie same jak np. w prawie administracyjnym – ale w odmienny sposób.

Świadomość odrębności i samodzielności prawa podatkowego niesie ze sobą rozmaite konsekwencje, niekiedy trudne do bezpośredniej identyfikacji. Na dwie z nich warto jednak zwrócić uwagę<sup>13</sup>.

Po pierwsze, przekonanie o odrębności i względnej samodzielności prawa podatkowego wywołuje w prawotwórstwie tendencje do budowy systemu źródeł prawa podatkowego w sposób charakterystyczny dla dziedzin, które już wcześniej takimi cechami się legitymowały. Umacnia to tendencje kodyfikacyjne (tworzenie ordynacji podatkowych, a nawet kodeksów podatkowych) oraz tendencje do kompleksowego uregulowania zagadnień związanych z podatkami w prawie podatkowym (tworzenie procedur podatkowych odrębnych od innych procedur administracyjnych, eliminacja przypadków regulowania kwestii podatkowych w ustawach innych niż podatkowe etc.). Można więc mówić o zjawisku „dojrzewania” prawa podatkowego do samodzielności – z tym że proces ten można współcześnie uznać za zakończony.

Po drugie, powszechne przekonanie o odrębności prawa podatkowego jako dziedziny systemu prawa ma istotne znaczenia dla wykładni prawa, tworzy bowiem wymóg poszukiwania rozwiązań pojawiających się problemów interpretacyjnych przede wszystkim na gruncie przepisów prawa podatkowego, nie zaś innych dziedzin prawa, nawet funkcjonalnie zbliżonych do prawa podatkowego kształtem instytucji prawnych (np. prawa celnego).

Współcześnie fakt systemowego wyodrębnienia prawa podatkowego nie budzi wątpliwości doktrynalnych, a istnienie *corpus juris fiscalis* jest faktem, który to dokumentuje i utwierdza.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty...*, s. 31.

Wracając do analizy uzasadnienia głosowanego wyroku, trzeba powiedzieć, że nie budzi większych wątpliwości twierdzenie WSA w Łodzi, iż prawo administracyjne to dział prawa zaliczany do prawa publicznego, obejmujący zespół norm powszechnie obowiązujących, o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym, regulujących organizację i funkcjonowanie administracji w sensie przedmiotowym i zachowanie podmiotów jej niepodporządkowanych, czyli stosunki społeczne wynikłe w procesie administracyjnej działalności organów państwowych. Tyle tylko, że jest to zaledwie opis systemowego ułożenia prawa administracyjnego, a wyprowadzanie z tego wniosku dotyczącego relacji między prawem administracyjnym z jednej strony a prawem podatkowym z drugiej nie wydaje się uzasadnione.

Inne argumenty WSA w Łodzi, mające przemawiać za przyjętym przez niego stanowiskiem, także nie przekonują.

Dla poparcia tezy, że przepisy prawa podatkowego mieszczą się w zakresie przepisów prawa administracyjnego, WSA w Łodzi – w głosowanym wyroku – powołuje się na wyroki wydane wcześniej, w których sądy zajęły takie samo stanowisko (np. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 22 listopada 2019 r., sygn. III SA/Wa 2331/19 oraz z dnia 20 września 2018 r., sygn. III SA/Wa 2057/18). Można odnieść wrażenie, że działa tutaj magia przekonania o nadzwyczajnej wartości „utrwalonej linii orzecznictwa” jako rzekomej podstawy demokratycznego państwa prawnego (trzeba zaznaczyć, że WSA w Łodzi *expressis verbis* tak tego nie określa). Na takie *dictum* jest odpowiedź sformułowana już przed laty – w czasach, gdy ten argument był nadużywany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dla ucięcia przez skład orzekający dyskusji nad problemem prawnym): utrwalona linia orzecznictwa ma oczywistą wartość, ale tylko w sytuacjach, gdy nie jest obciążona błędem interpretacyjnym.

Za stanowiskiem WSA w Łodzi, utożsamiającym prawo podatkowe z prawem administracyjnym i czyniącym to pierwsze częścią tego drugiego, ma też przemawiać treść art. 184 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>14</sup> (organy podatkowe są częścią organów administracji publicznej). Argument ten jest prawdziwy, ale nie pasuje w żadnej mierze do sformułowanej tezy. Organy podatkowe rzeczywiście są elementem składowym systemu organów administracji publicznej,

<sup>14</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.



a prawo, które dotyczy ich organizacji i funkcjonowania, nazywane jest ustrojowym prawem podatkowym (co w żadnym stopniu nie neguje administracyjnoprawnego charakteru tych przepisów i norm). Problem jednak w tym, że przepis art. 70 o.p., modyfikowany – czasowo, miejmy nadzieję – przez przepisy dotyczące sytuacji epidemicznej w Polsce, jest przepisem materialnoprawnym, a nie ustrojowym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w poszukiwaniu argumentacji za zajęciem przez siebie stanowiskiem odwołuje się także do treści art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 i 2 oraz pkt 8 i 9 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>15</sup>. Regulacja zawarta w treści art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., określając kognicję sądów administracyjnych, posługuje się pojęciem rozpatrywania skarg na „decyzje administracyjne”, w którym mieszczą się także decyzje wydawane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Także i w tym wypadku argument jest prawdziwy, lecz nieprzekonujący. Skoro mowa o decyzjach administracyjnych, to bezspornie chodzi o decyzje wydawane przez organy administracji publicznej (także podatkowej). Rozumowanie, że chodzi tu o decyzje z zakresu prawa administracyjnego (a w tej konwencji prawo podatkowe byłoby też „prawem administracyjnym”) nie jest uprawnione. Reasumując, każda decyzja wydana przez organ administracji publicznej jest „decyzją administracyjną”, ale nie każda decyzja administracyjna jest decyzją z zakresu prawa administracyjnego. Bywają także decyzje z zakresu prawa podatkowego.

## VI

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi odwołuje się też do argumentacji celowościowej, pisząc w uzasadnieniu: „Powyższe jest zgodne również z celem regulacji art. 15zrz i art. 15zrs cytowanej ustawy, gdzie z jednej strony przepisy art. 15zrs ograniczały możliwość działania organów, w tym także organów podatkowych, z korzyścią dla stron stosunków publicznoprawnych, w szczególności podatników, a z drugiej strony przepisy art. 15zrz zabezpieczały interes publiczny”. Tutaj nasuwają się dwie uwagi.

Po pierwsze, WSA w Łodzi proponuje swoisty symetryzm interpretacyjny, wyrażając w istocie rzeczy przekonanie, że jeśli jakaś regulacja zawiera przepis, który chroni podatnika przed ryzykiem pogorszenia jego

<sup>15</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.

sytuacji prawnej, to usprawiedliwia to restrykcyjną dla podatnika i jego sytuacji prawnej interpretację innych przepisów. Pokój prawny, któremu służy instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych, i o którym tak wiele, i tak przekonująco pisze w swojej monografii A. Nita<sup>16</sup>, nie ma dla WSA w Łodzi żadnego znaczenia.

Symetryzm interpretacyjny był wynalazkiem jurysprudencji XIX w., ale zaczął kruszyć się w XX w., zwłaszcza na przełomie jego trzeciej i czwartej ćwierci. Nie ma tu miejsca na bliższą charakterystykę tego nurtu myślenia, głosowany wyrok (i nie tylko ten) jest dowodem na to, że ten rodzaj myślenia o prawie jeszcze się utrzymuje. Można jedynie zapytać o jego skutki praktyczne. W wypadku głosowanego wyroku symetrystyczne myślenie WSA w Łodzi prowadzi do sytuacji negowania (odkształcania) normy o wybitnie ochronnym wobec podatnika charakterze. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi używa do tego – jak sam pisze – wykładni celowościowej. Zapomina jednak przy tym, że w myśl dosyć powszechnie podzielanych poglądów niezasadne jest odstępianie od wyników wykładni językowej w przypadku, gdyby prowadziło to do pogorszenia sytuacji prawnej obywatela<sup>17</sup>. A to jest skutkiem przyjęcia przez WSA w Łodzi takiej, a nie innej koncepcji relacji między prawem administracyjnym i prawem podatkowym.

Tutaj nieodparcie nasuwa się jeszcze jedno pytanie związane ze wspomnianą wyżej wykładnią celowościową, która – jak powszechnie wiadomo – nie powinna abstrahować od kwestii aksjologicznych: „Czy jeśli obowiązywanie przepisów »pandemicznych« byłoby wydłużane o kolejne okresy, których liczba i łączny czas trwania z natury rzeczy nie byłyby z góry znane, to bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych też ma się wydłużać na bliżej nieokreślony czas?”

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi przytacza jeszcze większą liczbę argumentów na poparcie swojego stanowiska, ale biorąc pod uwagę to, że przyjął strategię prezentowania argumentów w kolejności od „najsilniejszych” (najbardziej przekonujących) do „najslabszych”, nie widać potrzeby polemizowania z tymi, które należą – moim zdaniem – do tych drugich.

---

<sup>16</sup> Zob. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z zakresu zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.

<sup>17</sup> Zob. M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18; podobnie B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 49–51.

Reasumując, kwestia lokalizacji prawa podatkowego w systemie prawa była w przeszłości różnie postrzegana. Pomijając aspekty historyczne tego zagadnienia i kształtowania się poglądów doktrynalnych w tym zakresie, można powiedzieć, że współcześnie żadna inna koncepcja nie wytrzymuje porównania z koncepcją prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa i z argumentami, jakie za nią przemawiają. Ta odrębność jest też oczywista, gdy chodzi o relację między prawem podatkowym a prawem administracyjnym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi postrzega tę relację w krzywym zwierciadle i praktycznie bezrefleksyjnie przyjmuje stanowisko odmienne, gruntownie błędne. W konsekwencji błędem obarczony jest też głosowany wyrok.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2011.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- D'Amati N., *Tax Law*, [w:] *International Tax Law*, red. A. Amatucci, E. González, Ch. Trzaskalik, Netherlands 2006.
- Kozłowski J., *Administratiwnoje prawo. Uczebnik*, Moskwa 1999.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z zakresu zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.
- Rastello L., *Diritto tributario – principi generali*, Padwa 1980.
- Sarkowicz R., Stelmach J., *Teoria prawa*, Kraków 2001.
- Wielka encyklopedia prawa. Prawo administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. XX, Warszawa 2020.
- Wielka encyklopedia prawa. Teoria i filozofia prawa*, red. B. Hołyst, R. Hauser, A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, t. VII, Warszawa 2016.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

THE COMMENTARY OF THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL  
ADMINISTRATIVE COURT IN LODZ OF NOVEMBER 20, 2020  
(I SA/ŁD 409/20)

**Summary.** The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Provincial Administrative Court in Lodz of November 20, 2020 (I SA/Łd 409/20). The commentary contains critical comments on the position of the administrative court, which unreasonably adopted the view that tax law in Poland is a component of the administrative law.

**Keywords:** tax law, administrative law, tax court, statutory interpretation

# UMORZENIE ZOBOWIĄZANIA CYWILNOPRAWNEGO A POJĘCIE PRZYCHODU PODATKOWEGO W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH. GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 12 LUTEGO 2020 R., SYGN. II FSK 1527/18

**Streszczenie.** Przedmiotem niniejszej glosy jest zawarte w wyroku z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. II FSK 1527/18, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym nie każde umorzenie zobowiązania cywilnoprawnego wiąże się z uzyskaniem przez podatnika nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychodu podatkowego w rozumieniu tej ustawy. O otrzymaniu przez podatnika nieodpłatnego świadczenia na skutek umorzenia zobowiązania pieniężnego można bowiem mówić tylko wtedy, gdy wynika ono z obowiązku zapłaty ceny za otrzymany towar, usługę, prawa, wartości niematerialne czy prawne. Autorka uznaje powyższe stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego za prawidłowe, wskazując na wiele dodatkowych argumentów przemawiających za słusznością powyższej tezy.

**Słowa kluczowe:** umorzenie długu, zwolnienie z długu, przychód podatkowy, nieodpłatne świadczenie

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: eprejs@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2784-2227>



Data wpływu: 21.12.2021. Data akceptacji: 6.01.2022.

© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

„Zrzeczenie się wierzytelności, będącej przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, nie mieści się w katalogu przychodów, o którym mowa w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., z tym, że czynnością prawną było zwolnienie z długu (art. 508 k.c.) w związku z umorzeniem zobowiązania zawartym w ugodzie (art. 917 k.c.)”.

## I

Wyrokiem z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. II FSK 1527/18, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: DIAS) w Olsztynie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Ol 852/17, w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r. W wyroku tym NSA zajął słuszne stanowisko, przełamujące dotychczasową linię orzeczniczą, zgodnie z którym – zdaniem NSA – błędne jest utożsamianie przez organy podatkowe każdego umorzenia zobowiązania cywilnoprawnego z uzyskaniem przez podatnika nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>. Tylko wtedy można bowiem mówić o otrzymaniu przez podatnika nieodpłatnego świadczenia na skutek umorzenia zobowiązania pieniężnego, gdy wynika ono z obowiązku zapłaty ceny za otrzymany towar, usługę, prawa, wartości niematerialne czy prawne. Wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym.

## II

Podatnik prowadził indywidualną działalność gospodarczą w zakresie produkcji towarów. W latach 2006–2008 na podstawie zawartych z bankiem „Umowy Ramowej”, „Umowy Dodatkowej” i „Umowy Zabezpieczającej” wraz z „Suplementem”, dokonywał transakcji opcji walutowych będących terminowymi operacjami finansowymi. W związku z brakiem realizacji przez podatnika wymagalnych płatności wynikających z transakcji opcji walutowych oraz niezłożeniem wymaganego depozytu zabezpieczającego bank dokonał wcześniejszego rozwiązania wyżej wymienionych

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

umów i rozliczenia transakcji. Kwota rozliczenia ustalona przez bank w wyniku zamknięcia wszystkich transakcji wyniosła 16 777 425,18 zł. W wyniku negocjacji została zawarta ugoda pomiędzy bankiem a podatnikiem, regulująca sposób spłaty wymagalnego zobowiązania wobec banku, wynikającego z tytułu rozliczenia wyżej wymienionych transakcji opcji walutowych. Na dzień zawarcia ugody łączna kwota wymagalnych wierzytelności banku wynosiła 16 987 101,64 zł, z tego: wierzytelność główna w kwocie 15 716 557,87 zł, odsetki naliczone od kwoty wierzytelności głównej do dnia poprzedzającego dzień zawarcia ugody w kwocie 1 270 543,77 zł, którą to kwotę wierzytelności strona uznała w całości i zobowiązana była zapłacić na rzecz banku część wierzytelności głównej w kwocie 3 000 000,00 zł (1 939 132,69 zł + 1 060 867,31 zł). Pozostała część wierzytelności głównej w kwocie 13 777 425,18 zł (16 777 425,18 zł – 3 000 000,00 zł), wraz z odsetkami w kwocie 1 270 543,77 zł, nie podlegała spłacie w ramach wykonania ugody i została umorzona przez bank, ponieważ podatnik spełnił warunki ugody, spłacając zobowiązanie w wyżej wymienionej kwocie 1 939 132,69 zł. W korekcie zeznania złożonej wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty za 2009 r. podatnik wskazał, że w pierwotnie złożonym zeznaniu PIT-36L nie została uwzględniona spłata dokonana na rzecz banku w wysokości 3 000 026,00 zł, wynikająca z transakcji opcji walutowych, którą podatnik w złożonej korekcie uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów z działalności gospodarczej. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, w decyzji za 2009 r. stwierdził, że podatnik w korekcie zeznania podatkowego błędnie zaliczył do kosztów uzyskania przychodów powyższy wydatek, który poniósł na spłatę zobowiązania (wierzytelności) wobec banku, a ponadto w zeznaniu nie wykazał przychodu z innych źródeł w łącznej kwocie 15 047 968,95 zł (13 777 425,18 zł + 1 270 543,77 zł), stanowiącego umorzone przez bank zobowiązanie wraz z odsetkami. Wobec powyższego określił podatnikowi zobowiązania i stratę z wymienionych źródeł przychodów. Wyrokiem z dnia 24 stycznia 2018 r., o sygn. I SA/Ol 852/17, WSA w Olsztynie uchylił zaskarżoną decyzję w części dotyczącej określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. z innych źródeł oraz z działalności wykonywanej osobiście i oddalił skargę w pozostałym zakresie. Wyrok ten został zaskarżony w całości skargą kasacyjną DIAS w Olsztynie, który wywodził, że „umorzenie przez Bank należnych wobec niej części zobowiązań Strony, a tym samym definitywna rezygnacja Banku z należnej kwoty, stanowi dla Strony jako dłużnika nieodpłatne świadczenie”.

W przedstawionym stanie faktycznym organy podatkowe w toku prowadzonego postępowania wskazywały, że z chwilą umorzenia należności banku podatnik uzyskał przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., stanowiący wartość innych nieodpłatnych świadczeń ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. Uzasadniając swoje stanowisko, organy podatkowe odwoływały się do w zasadzie ugruntowanego w orzecznictwie tak organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych poglądu, że umorzenie części długu przez bank (zwolnienie z części długu) w umowie zawartej między bankiem a dłużnikiem, dokonane pod warunkiem wywiązania się dłużnika z ustalonych zobowiązań, oznacza otrzymanie przez dłużnika nieodpłatnego świadczenia, które jest przychodem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. (por. wyroki NSA: z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1357/08, z dnia 26 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1672/09, z dnia 14 marca 2013 r., sygn. II FSK 1523/11, z dnia 20 marca 2014 r., sygn. II FSK 884/12, z dnia 18 marca 2015 r., sygn. II FSK 1026/13, z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 2805/13, z dnia 16 listopada 2018 r., sygn. II FSK 3475/16, wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 marca 2017 r., sygn. I SA/Lu 932/16, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Gl 1143/16).

## IV

Pogląd ten mieści się w szerszym nurcie orzecznictwa odwołującego się do wywodzonej przez sądy administracyjne oraz Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) z treści art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup> zasady powszechności opodatkowania. Zgodnie z treścią tego przepisu „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, obowiązek poniesienia podatku dotyczy zaś każdego, do kogo jest adresowany obowiązek zapłaty podatku, stosownie do regulacji danej ustawy podatkowej<sup>3</sup>. Powszechność opodatkowania bywa

<sup>2</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>3</sup> Por. J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe” 2013, nr 22, s. 81 i nast.



rozumiana w ten sposób, iż podatki powinny występować przy ich źródle ekonomicznym i obciążać wszystkie podmioty, które uzyskują dochody lub też posiadają majątek, co w konsekwencji wiąże się z obciążeniem bez wyjątku wszystkich podmiotów, u których występują zjawiska stanowiące przedmiot opodatkowania<sup>4</sup>.

Zasada powszechności opodatkowania jest odnoszona zarówno do całego systemu podatkowego, jak i do poszczególnych podatków. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, nawiązując do tej zasady w orzecznictwie sądowym, wskazuje się, że przepisy ustawy regulującej materię tego podatku przewidują zasadę powszechności opodatkowania przy zróżnicowanych sposobach opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów (przychodów) na podstawie określonego w ustawie katalogu źródeł dochodów (przychodów). W świetle art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. oznacza to, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> zaniechano poboru podatku. Opodatkowaniu podlega cały dochód osiągnięty przez podatnika, bez względu na to, z jakiego tytułu pochodzi i gdzie został osiągnięty<sup>6</sup>. Wyrazem tej zasady są m.in. postanowienia art. 10 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Pierwszy z przywołanych przepisów wyraża zamknięty katalog źródeł przychodu, przy czym w katalogu tym wymienia się również inne źródła przychodów, a więc te przysporzenia majątkowe, które nie zostały przyporządkowane przez ustawodawcę do źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1–8b u.p.d.o.f. Aby zrealizować zasadę powszechności przedmiotowej podatku dochodowego, ustawodawca posłużył się otwartym katalogiem źródeł przychodu. Ich lista nie wyczerpuje się na pozycjach wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., przeciwnie – ostatni punkt zawartego w tym przepisie wyliczenia (pkt 9) wskazuje na „inne źródła” przychodu. W konsekwencji opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których – na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa – zaniechano poboru podatku. Z kolei art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera szeroką

<sup>4</sup> Por. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Prawo” 1987, t. 25 (172), s. 116.

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

<sup>6</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 682.

definicję przychodu. W świetle wspomnianej ogólnej definicji za przychód należy uznać każde świadczenie skutkujące otrzymaniem lub pozostawieniem do dyspozycji podatnika pieniędzy i wartości pieniężnych, a także każde otrzymane świadczenie w naturze oraz inne nieodpłatne świadczenia, stąd też organy podatkowe – jak w sprawie rozstrzygniętej glosowanym wyrokiem – wskazywały, że przychody z tytułu umorzenia części zobowiązania z tytułu opcji walutowych na podstawie zawartej z bankiem ugody należy zakwalifikować jako przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, określony w art. 20 u.p.d.o.f.

Glosowany wyrok stanowi zmianę dotychczasowej, niekorzystnej dla podatników linii orzeczniczej w powyższym względzie.

## V

Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa zaniechano poboru podatku. Z kolei w myśl art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f., jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 29–30c, 30e oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów. Natomiast, zgodnie z art. 9 ust. 2 zd. 1 u.p.d.o.f., dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24–25 nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Z przepisów tych wynika zatem, że punktem wyjścia dla ustalenia zakresu przedmiotowego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych musi być ustalenie zakresu pojęcia przychodu, przedmiotem opodatkowania jest bowiem przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodów. Przy tym, ze względu na to, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przyjmuje specyficzną konstrukcję pojęcia dochodu podatkowego, którą stanowi globalnie suma dochodów z poszczególnych źródeł przychodów, ustalenia pojęcia przychodu należy dokonać odrębnie w odniesieniu do każdego ze źródeł przychodów wymienionych w art. 10 u.p.d.o.f.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Zob. J. Gach, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 98.

Pojęcie przychodu zawarte zostało w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Stanowi on, że przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3 są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że zawarte w nim pojęcie przychodu ma charakter ogólny i znajduje zastosowanie do przychodów z każdego ze źródeł przychodów wymienionych w art. 10 u.p.d.o.f. Jednocześnie z przepisu tego wynika, że od zawartej w nim ogólnej formuły przychodu wprowadzono pewne odstępstwa. Zostały one ustanowione w przepisach art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 u.p.d.o.f. w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3. Te ostatnie przepisy odnoszą się jednak do przychodów z poszczególnych, ściśle w nich wskazanych źródeł przychodów. Oznacza to, że w zakresie, w jakim normują one pojęcie przychodu, ustanawiają one odstępstwa od zasady ogólnej wyrażonej w przepisie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

## VI

Zgodnie z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, powinien być określony w ustawie. Ustawa podatkowa ma określać m.in. podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe. W ślad za art. 217 Konstytucji RP ustawodawca w art. 3 pkt 1 o.p. wskazał, że ustawa podatkowa ma określać m.in. podmiot i przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania oraz stawki podatkowe. W literaturze dowodzi się, że konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej powinna obejmować także podstawę opodatkowania, która umożliwia kwantyfikację przedmiotu opodatkowania<sup>8</sup>. Przedmiotu opodatkowania dotyczy treść przepisu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. – jest ona jednak dość złożona. Z jednej strony przepis ten normuje formy, jakie może przybrać przychód, z drugiej zaś normuje moment, który uznawany jest za moment ich osiągnięcia.

<sup>8</sup> Por. C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2; W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 38.

W świetle powyższego przepisu przychód może przybrać następujące formy:

- 1) pieniężną;
- 2) wartości pieniężnej;
- 3) świadczenia w naturze;
- 4) innego nieodpłatnego świadczenia<sup>9</sup>.

Nie ulega wątpliwości, że wartość wierzytelności, której zrzekł się bank, nie może zostać uznana ani za przychód w pieniądzu, ani też za przychód w postaci wartości pieniężnych. Należy zatem zbadać, czy można ją uznać za przychód w naturze. Samo pojęcie „świadczenie w naturze” nie zostało zdefiniowane w ustawie wprost. Jednak jego znaczenie może zostać ustalone na podstawie przepisu art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., który reguluje zasady przeliczania ich wartości na jednostki pieniężne. Zgodnie z tym przepisem wartość tych świadczeń określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Skoro przepis ten reguluje formułę, wedle której ustala się wartość świadczeń w naturze, a jednocześnie wskazuje on sposób, w jaki należy przeliczać wartość rzeczy i praw majątkowych na złote, to oznacza, że pod pojęciem świadczeń w naturze rozumie się świadczenie rzeczy oraz praw majątkowych. W konsekwencji wartość wierzytelności, której zrzekł się bank, nie mieści się w pojęciu „przychód w naturze”. W tej sytuacji należy zbadać, czy wartość wierzytelności, której zrzekł się bank, nie może zostać uznana za inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenie.

## VII

Pod pojęciem „inne nieodpłatne świadczenia” – w najszerszym ujęciu – kryją się wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności<sup>10</sup>. Wykładni wyżej wymienionego pojęcia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy dokonywać przez pryzmat źródeł przychodu określony w art. 10 u.p.d.o.f.,

<sup>9</sup> Por. także M. Kalinowski, *Podstawa opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 3, s. 17 i nast.

<sup>10</sup> Por. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2014, s. 119.

które, obok kosztów ich uzyskania, kształtują zakres przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym w ramach zjawisk faktycznych i prawnych poddanych temu opodatkowaniu, jak też samego pojęcia przychodu określonego w art. 11 u.p.d.o.f.<sup>11</sup> Przepisy te mają charakter ogólny, stąd też w tym przypadku przedmiot opodatkowania przyjmującego postać „innego nieodpłatnego świadczenia” należy zrekonstruować przez pryzmat przepisów konkretyzujących podstawę opodatkowania jako elementu wyznaczającego finalnie zobowiązanie podatkowe.

Stanowisko dotyczące dopuszczalności rekonstrukcji treści normatywnej określonej ustawą podatkową, która ma doprowadzić do jednoznacznego i obiektywnego ustalenia zakresu opodatkowania poprzez analizę przepisów odnoszących się także do podstawy opodatkowania, zostało zaaprobowane w orzecznictwie TK, a także NSA. Jak wskazano w wyrokach TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13 oraz z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, przepisy podatkowe należy wyklądać z wykorzystaniem przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni, w szczególności reguł systemowych w aspekcie pionowym, których przejawem jest tzw. technika wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją RP, oraz reguł funkcjonalnych. Posłużenie się wskazanymi regułami pozwala zapewnić zgodność rozstrzygnięcia z ustawą zasadniczą, do czego sąd administracyjny jest upoważniony i zarazem zobowiązany przez zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji RP.

Zgodnie z wyrokiem TK w sprawie o sygn. K 7/13 „art. 84 Konstytucji wprowadził powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W celu prawidłowej realizacji tego obowiązku art. 217 Konstytucji ustanowił zasadę, że ustawa podatkowa ma określać m.in. podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe. W literaturze dowodzi się, że konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej powinna obejmować także podstawę opodatkowania. [...] Zasadnicze znaczenie dla konstytucyjnoprawnej oceny kontrolowanych przez Trybunał przepisów ma natomiast ustalenie, czy ustawodawca dostatecznie precyzyjnie określił w nich pojęcie dochodu oraz moment powstania zobowiązania i podstawę opodatkowania. [...] W braku określenia w ustawie chwili powstania obowiązku i podstawy opodatkowania dochodzi do naruszenia zasady zupełności ustawowej podatku i naruszenia art. 217 Konstytucji RP”. Z kolei w uchwale NSA z dnia 17 grudnia 1996 r. w sprawie FPS 7/96 wskazano, że zasada wyłączności ustawy i jej

<sup>11</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 410–417.

określoności dotyczy nie tylko samego nakładania podatków i innych danin publicznych, ale i określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Wynika stąd konieczność uregulowania w ustawie wszystkich podstawowych elementów, tak by unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności, przy zastosowaniu dopuszczalnych w danym przypadku reguł wykładni. Legislator powinien zatem wyznaczyć podstawę opodatkowania poprzez jasne i zrozumiałe pojęcia, aby podatnik mógł w sposób precyzyjny określić treść ciężących na nim obowiązków daninowych co do ich wielkości i przedmiotu podatku, na co wskazał TK w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r. o sygn. P 49/13<sup>12</sup>.

W świetle powyższego należy przyjąć, że znaczenie zwrotu „inne nieodpłatne świadczenia” na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych powinno zostać ustalone na podstawie przepisu art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., który normuje zasady ustalania ich wartości w złotych. Stanowi on, że wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług bądź udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Powyższy przepis reguluje w sposób kompletny zasady ustalania wartości przychodów z tytułu świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych, tzn. zasady ustalania wartości wszelkich form „innych nieodpłatnych świadczeń”. Wskazuje na to w szczególności art. 11 ust. 2a pkt 4 u.p.d.o.f., który zawiera normę domykającą zasady ustalania tej wartości, określającą, w jaki sposób ustala się wartość wszelkich innych nieodpłatnych świadczeń, gdy nie przybierają one form wskazanych w ust. 2a pkt 1–3<sup>13</sup>. W pierwszych trzech punktach mowa jest o usługach, przy czym pierwsze dwa punkty odnoszą się do nich wprost, a w punkcie trzecim tego ustępu

<sup>12</sup> Por. także uchwała NSA z dnia 17 listopada 2014 r., sygn. II FPS 4/14, CBOSA.

<sup>13</sup> Por. także M. Kalinowski, *Podstawa...*, s. 18.

jest mowa o udostępnieniu lokalu bądź budynku, co również stanowi usługę. W punkcie czwartym art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. wskazuje się z kolei wartość nieodpłatnych świadczeń przy świadczeniu usług bądź udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku. Z przepisów tych wynika zatem, że inne nieodpłatne świadczenia mają formę różnego rodzaju usług, w tym usług udostępniania lokali, budynków, lub innych rzeczy lub praw<sup>14</sup>. Słusznie wskazuje zatem NSA w glosowanym wyroku, że z art. 11 ust. 1 i ust. 2a u.p.d.o.f. wynika, iż poza pieniędzmi i wartościami pieniężnymi przychód może też występować w naturze, natomiast inne nieodpłatne świadczenia mają formę różnego rodzaju usług, w tym usług udostępniania lokali, budynków albo innych rzeczy lub praw. To prowadzi zaś NSA do prawidłowej konstatacji, że zrzeczenie się wierzytelności w przedstawionym stanie faktycznym nie mieści się w katalogu przychodów, o którym mowa w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f., z tym że czynnością prawną było zwolnienie z długu (art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>15</sup>) w związku z umorzeniem zobowiązania zawartym w ugodzie (art. 917 k.c.). Taki pogląd był zresztą wyrażany w orzecznictwie sądowym, niemniej jednak orzeczenia te miały charakter jednostkowy. Jako przykład w tym zakresie można wskazać wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., sygn. I SA/Po 444/11, w którym sąd wyraził pogląd, iż świadczenia nieodpłatne to szczególnego rodzaju świadczenia, w przypadku których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym, co oznacza, że nie świadczy nic w zamian. Ustawodawca stanowi o nieodpłatnych świadczeniach innych niż świadczenia w naturze. Przedmiotem tych świadczeń nie są jednak rzeczy, lecz usługi.

## VIII

Definicja przychodu zawarta w art. 11 u.p.d.o.f. ma zastosowanie do wszystkich przychodów osiągniętych ze źródeł przychodów wymienionych w art. 10. Natomiast, jak wynika z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., w przepisach art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, a także w art. 19 i art. 20 ust. 3, zostały ustanowione odstępstwa od niej. Takim właśnie odstępstwem od pojęcia przychodu zawartego w art. 11 u.p.d.o.f. jest

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm., dalej: k.c.

zawarte w art. 14 ust. 2 pkt 6 i 7a rozszerzenie tego pojęcia na wartość umorzonych wierzytelności. Jednakże wartość ta stanowi przychód jedynie w wypadku, gdy określony przychód zaliczany jest do przychodów z działalności gospodarczej. Natomiast gdy zrzeczenie się wierzytelności nie jest związane z tym źródłem, nie stanowi ono przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dostrzeżenie tego wyjątku wzmacnia tezę, że zrzeczenie się wierzytelności w analizowanych okolicznościach faktycznych stanowi przychód do opodatkowania, ale tylko w przypadku źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. W przeciwnym wypadku nie zachodziłaby konieczność modyfikacji tego pojęcia w art. 14 u.p.d.o.f. W konsekwencji w przypadku przychodu z innych źródeł niż działalność gospodarcza tylko wtedy można mówić o otrzymaniu przez podatnika nieodpłatnego świadczenia na skutek umorzenia zobowiązania pieniężnego, gdy wynika ono z obowiązku zapłaty ceny za otrzymany towar, usługę, prawa, wartości niematerialne czy prawne. W takim bowiem wypadku umorzenie zobowiązania oznacza, że ów towar, usługę czy inną wartość podatek otrzymał w istocie nieodpłatnie. Gdy zobowiązanie pieniężne podatnika (jak w tym przypadku) wynika ze stosunku, w którym pieniądz jest towarem i zobowiązaniem strony mającej świadczyć określoną kwotę z racji przyznania drugiej stronie prawa z opcji – żądania wydania określonej kwoty (waluty), to umorzenie takiego zobowiązania nie prowadzi do osiągnięcia efektu, w którym podatek otrzymuje jakiś towar czy usługę nieodpłatnie, lecz co najwyżej do zmniejszenia straty podatnika. W takim wypadku nie występuje dochód do opodatkowania. Na aprobatę zasługuje zatem stanowisko NSA, w którym za błędną uznaje praktykę organów podatkowych polegającą na utożsamianiu każdego umorzenia zobowiązania cywilnoprawnego z uzyskaniem przez podatnika nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podatek dochodowy jest podatkiem, w którym przedmiotem opodatkowania jest osiągnięcie dochodu. Dochód stanowi zaś realne przysporzenie w majątku podatnika, a nie zredukowanie straty majątkowej. Zmniejszenie straty w majątku podatnika nie świadczy bowiem o jego zwiększonej zdolności do poniesienia ciężaru podatkowego, zdolność ta jest zaś podstawową miarą opodatkowania w podatku dochodowym.

Jak wskazał TK w wyroku z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, uprawnienie ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa



podatkowego jest równoważone koniecznością respektowania przez niego wymogów formalnych, wynikających z art. 2, 84 i 217 Konstytucji RP. W świetle jej art. 217 ustawodawca może nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, z jednoczesnym respektowaniem zasady równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP).

W tym samym wyroku TK wskazał, że w doktrynie prawnej sprawiedliwość podatkowa, będąca czynnikiem ograniczającym władztwo podatkowe, traktowana jest jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych wyznaczających zakres i wysokość obowiązku daninowego. Sprawiedliwość ta rozumiana jest jako tzw. zdolność świadczenia, uwzględniająca sprawność gospodarczą podatnika, ale nie socjalne aspekty opodatkowania. Trybunał Konstytucyjny wskazał też, że ustawodawca, kierując się zasadą sprawiedliwości podatkowej, powinien konstruować system podatkowy w taki sposób, by realizował on określone funkcje państwa. Sprawiedliwość ta powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wszystkich obywateli. Musi być przy tym uwzględniona zdolność dochodowa obywateli, która uzależnia wysokość obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku.

Przejawem wskazanej sprawiedliwości jest także równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika<sup>16</sup>. Z kolei, analizując zasadę równości opodatkowania, TK wskazał, iż polega ona na tym, że wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) powinny być opodatkowane równo. Obowiązek nałożony w art. 84 Konstytucji RP dopuszcza uzasadnione zróżnicowanie podmiotów, jeśli wiąże się z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne. Zasada równości, jako kształtująca obowiązek daninowy, oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany zgodnie ze zdolnością indywidualną, uwzględniającą czynniki ekonomiczne, finansowe

<sup>16</sup> Zob. wyroki TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22 i z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/201, poz. 83.

i socjalne podmiotu, tak aby prowadzić do relatywnej równości opodatkowania<sup>17</sup>. Obciążenie podatkiem powinno być ustanowione na poziomie umożliwiającym poniesienie tego ciężaru. Równomierność opodatkowania musi uwzględniać zdolność podatkową, a zatem możliwość poniesienia podatku. Nie może to także abstrahować od dochodu. Obok uwarunkowań ekonomicznych równomierność opodatkowania jest związana z równością stanowienia prawa. Konieczne jest bowiem wskazanie takiego miernika, według którego ustawodawca będzie mógł dokonać równomiernego rozdzielenia ciężarów podatkowych<sup>18</sup>.

Zasada zdolności podatkowej podatnika oznacza ograniczenie kręgu podatników danego podatku oraz uwzględnianie indywidualnej zdolności podatkowej (mierzonej zazwyczaj dochodem bądź poziomem zamożności). Z tego względu wyklucza się podatki o jednakowej wysokości, dotyczące całej społeczności, a jednocześnie zapewnia, że osoby o tym samym poziomie zdolności podatkowej powinny płacić podatki takiej samej wielkości. Rozstrzygnięcie tego, czy to stawka proporcjonalna, progresywna, czy regresywna stanowi rozwiązanie sprawiedliwe, pozostaje kwestią indywidualną<sup>19</sup>.

W świetle przywołanego wyżej wyroku TK z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, nałożenie podatku dochodowego może nastąpić tylko wtedy, gdy kwota osiągniętego dochodu przekracza pewne minimum pozwalające na zachowanie egzystencji podatnika. Oznacza to, że skoro opodatkowanie nie powinno być dopuszczalne w wypadku, gdy ktoś osiąga niewielkie dochody, nieprzekraczające pewnego minimum niezbędnego na utrzymanie egzystencji podatnika, to tym bardziej nie powinno ono być dopuszczalne, gdy podatnik w ogóle nie osiąga dochodu. Podatek dochodowy obciąża „dodatnie efekty działalności (zysk, dochód)”<sup>20</sup>. W ten sposób realizowana jest przez ustawodawcę zasada opodatkowania czystego dochodu w ujęciu przedmiotowym, co oznacza, że „opodatkowaniu

<sup>17</sup> Por. wyrok TK z dnia 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10.

<sup>18</sup> Por. wyroki TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 i z dnia 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37.

<sup>19</sup> Por. wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08 i przywołane tam orzecznictwo oraz K. Działocha, *Komentarz do art. 84*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 3, Warszawa 2003.

<sup>20</sup> A. Huchla, *Podatki dochodowe*, [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013, s. 287.

może podlegać jedynie dochód, który pozostaje do dyspozycji osoby uzyskującej go i może być przeznaczony na zaspokojenie jej potrzeb”<sup>21</sup>.

Odnosząc treść powyższego wyroku TK do stanu faktycznego ustalonego w glosowanym wyroku, należałoby stwierdzić, że w sytuacji, w której znalazł się podatnik, w ogóle nie powinno dojść do opodatkowania. W 2009 r. globalnie podatnik nie osiągnął bowiem żadnego dochodu, lecz poniósł stratę. W świetle wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonanej przez organy podatkowe podatnik powinien jednak zapłacić podatek dochodowy pomimo braku zdolności ekonomicznej do zapłaty podatku, przejawiającej się nie tylko nieuzyskaniem w 2009 r. dochodu, lecz wręcz poniesieniem straty. Tymczasem na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych należy przyjąć, że opodatkowaniu podlega dochód, a więc realne przysporzenie do jego majątku, które wiąże się ze zwiększeniem jego zdolności podatkowej, a nie zredukowaniem straty majątkowej.

## IX

Powyższe rozważania skłaniają do szerszej refleksji związanej z funkcjonowaniem polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych o cechach podatku nawiązującego do podatków typu cedularnego. Konstrukcja tego podatku prowadzi niejednokrotnie do efektu polegającego na opodatkowaniu dochodu, mimo iż podatnik globalnie nie osiągnął żadnego dochodu. Jest to wynikiem obowiązującej w tym podatku zasady nakazującej ustalenie dochodu w ramach poszczególnych źródeł przychodów oraz w konsekwencji niemożności uwzględnienia w danym roku podatkowym – przy ustalaniu podstawy opodatkowania – straty poniesionej z niektórych źródeł przychodów. Podstawa ta nie może mieć wartości ujemnej, nawet gdyby podatnik nie osiągnął żadnego dochodu łącznie ze wszystkich źródeł. Taką konstrukcję ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym, znajdującą oparcie w przepisach art. 9 ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3, 7 i 9, w zw. z art. 14 ust. 1, w zw. z art. 17, w zw. z art. 20 ust. 1 oraz w zw. z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., które wprowadzają na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych konstrukcję podatku dochodowego o cechach cedularności, pozwalającą na ustalenie istnienia dochodu, mimo że podatnik poniósł stratę, należy

<sup>21</sup> H. Litwińczuk, *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 182.

uznać za niezgodną z zasadą równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), a w szczególności znajdującą podstawę konstytucyjną w powyższych artykułach zasadą zdolności do świadczenia podatkowego.

Wskazaną niezgodność z przywołanymi wyżej zasadami konstytucyjnymi doskonale ukazuje przypadek podatnika, którego sprawa była rozstrzygana w glosowanym wyroku. Organy podatkowe prezentują ugruntowane stanowisko, zgodnie z którym konsekwencje ekonomiczne transakcji opcyjnej, która została zawarta w celach związanych z zabezpieczeniem źródła, jakim była działalność gospodarcza, należy uwzględnić nie w ramach jednego źródła przychodów, lecz w ramach dwóch innych niż działalność gospodarcza źródeł przychodów, tzn. w ramach kapitałów pieniężnych oraz innych źródeł. Taka wykładnia i takie zastosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do dalszego pogłębienia ich niekonstytucyjności. W jej efekcie bowiem skutkowało to tym, że poszczególne przychody i koszty, które były związane z jedną operacją o charakterze ekonomicznym, jaką było zawarcie transakcji opcyjnych zmierzających do zabezpieczenia przychodów z działalności gospodarczej, zaliczano do różnych źródeł przychodów, co doprowadziło do powiększenia dysproporcji pomiędzy zdolnością podatnika do świadczenia podatkowego, która – jak wskazano wyżej – była ujemna, a kwotą wymierzonego podatku. Tymczasem obciążenie podatnika, który nie osiągnął żadnego dochodu w znaczeniu ekonomicznym, a tym samym nie miał zdolności do świadczenia podatkowego, powinno być jak najbardziej zbliżone do jego faktycznej zdolności ekonomicznej do świadczenia.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Jezierski J., *Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej w świetle zasad podatkowych*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Prawo” 1987, t. 25 (172).
- Działocha K., *Komentarz do art. 84*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 3, Warszawa 2003.
- Gach J., Gomułowicz A., Małecki J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Huchla A., *Podatki dochodowe*, [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013.
- Kalinowski M., *Podstawa opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 3.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7.

- Litwińczuk H., *Podatki dochodowe*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2013, nr 22.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2014.

## THE CANCELLATION OF DEBT AND THE CONCEPT OF TAX REVENUE IN PERSONAL INCOME TAX. GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF FEBRUARY 12, 2020, II FSK 1527/18

**Summary.** The subject of this gloss is the position of the Supreme Administrative Court contained in the judgment of 12 February 2020 II FSK 1527/18, according to which not every cancellation of a debt is associated with the taxpayer's receiving a gratuitous performance within the meaning of the provisions of the Personal Income Tax Act, and thus a taxable income within the meaning of this Act. Only then it might be considered that a taxpayer received an "other gratuitous performance" as a result of cancellation of a debt, when it results from the obligation to pay the price for the received goods, services, rights, intangible or legal assets. The author considers the above position of the Court to be correct, pointing to a number of additional arguments in favor of the above-mentioned theses.

**Keywords:** cancellation of a debt, a gratuitous performance, a taxable income, tax revenue

Badania naukowe oraz przygotowanie artykułu zostały sfinansowane przez Narodowe Centrum Nauki w ramach projektu badawczego nr 2016/21/B/HS5/00190.



Maciej Jaśniewicz\* 

## NOWY (BEZ)ŁAD W OPODATKOWANIU NAJMU NIERUCHOMOŚCI

**Streszczenie.** W pakiecie zmian podatkowych Nowego Ładu zawarto nowe, wręcz rewolucyjne zmiany dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów z najmu. Dotyczą one wyłączenia możliwości opodatkowania przychodów z tego źródła na zasadach ogólnych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej oraz zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych przez przedsiębiorców. W artykule przedstawiono rys dotyczący dotychczasowych zasad opodatkowania przychodów z najmu oraz zaprezentowano uchwalone obecnie zmiany, które w dużej części mają wejść w życie od 2023 r. Poddano je także krytycznej ocenie, gdyż przede wszystkim stanowią one odwrót od koncepcji powszechnego podatku dochodowego. Ponadto są naruszeniem konstytucyjnych zasad ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku. Pozostają także w kolizji z wcześniej wprowadzonymi zmianami ustawodawczymi, które miały zachęcać przedsiębiorców do inwestycji w rynek nieruchomości mieszkaniowych przeznaczonych na wynajem. W podsumowaniu wskazano na faktyczne intencje ustawodawcy, które w rzeczywistości nie mają na celu porządkowania systemu opodatkowania dochodów osobistych.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie najmu, opodatkowanie zryczałtowane, podatek globalny, Nowy Ład, amortyzacja, ochrona interesów w toku i praw nabytych, najem instytucjonalny

---

\* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, e-mail: [maciejjasniewicz@op.pl](mailto:maciejjasniewicz@op.pl), <https://orcid.org/0000-0002-2385-9366>

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W zapowiedziach dotyczących opodatkowania dochodów osób fizycznych, określanych zbiorczym mianem Nowego Ładu, pojawiły się propozycje zasadniczych zmian zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych z najmu i dzierżawy. Dotyczą one źródła przychodów, o którym stanowi art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>, zgodnie z którym są nimi najmem, podnajmem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze. Przychody te najczęściej uzyskiwane są z wynajmowania nieruchomości i lokali, dlatego też w skrócie nazywane bywają „przychodami z najmu” i ten właśnie termin stosowany jest w dalszej części artykułu na oznaczenie tego źródła przychodów. Zmiany te zostały ostatecznie uchwalone w nieco zmienionym kształcie, dotyczącym jedynie daty ich wejścia w życie, i opublikowane w Dzienniku Ustaw z 23 listopada 2021 r.<sup>2</sup> W istocie uchwalone zmiany uregulowań są kolejną zmianą zasad opodatkowania tego rodzaju przychodów.

Najem stanowiący odrębne źródło przychodów został wprowadzony jako element powszechnego (globalnego) podatku dochodowego, począwszy od 1 stycznia 1992 r., wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>. Historia ostatnich trzydziestu lat wskazuje na problemy związane z opodatkowaniem przychodów z tego źródła. Niestety, ostatnio uchwalone zmiany legislacyjne, mające być według zapowiedzi Nowego Ładu forpcztą nowej jakości w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych, również nie napawają optymizmem. W istocie nowe przepisy oznaczają odejście od koncepcji podatku dochodowego jako uniwersalnej i powszechnej daniny. Co gorsza, zdają się cofać zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych do dość odległych czasów, gdy regułą było odrębne opodatkowanie poszczególnych strumieni przychodów, czyli ceduł. Ignorują one także podstawowe zasady podatku dochodowego od osób fizycznych związane z opodatkowaniem dochodu, a nie przychodu. Ponadto zmiany w opodatkowaniu przychodów z najmu w uchwalonym obecnie kształcie, pomimo przyjętego dla nowych rozwiązań rocznego *vacatio legis*, nie niwelują poważnych zastrzeżeń co do zgodności przyjętych rozwiązań z ustawą z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa nowelizująca u.p.d.o.f. z 2021 r.

<sup>3</sup> Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350.

<sup>4</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.



## 2. ZASADY OPODATKOWANIA DOCHODÓW Z TYTUŁU NAJMU W LATACH 1992–2021

W początkowym okresie obowiązywania przepisów dotyczących opodatkowania przychodów z najmu, tj. od 1992 r. do zmiany brzmienia art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., dokonanej z dniem 1 stycznia 2001 r. na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>5</sup>, spory interpretacyjne wywoływała możliwość zaliczania przychodów z tytułu wynajmu przez przedsiębiorców do źródła związanego z pozarolniczą działalnością gospodarczą, które zostało wydzielone jako osobne źródło przychodów w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Ponadto z uregulowań, które wówczas obowiązywały, wynikało, że prawodawca w tym okresie wręcz zachęcał osoby fizyczne do uzyskiwania tego rodzaju dochodów z najmu nieruchomości i to właśnie o charakterze mieszkalnym. Obowiązywała bowiem wówczas ulga podatkowa związana z budową domów lub lokali mieszkalnych na wynajem. Mianowicie w art. 26 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. przewidziano możliwość odliczenia od dochodu podatnika wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego lub stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku. Ulga z okresu pierwszych dziewięciu lat obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – do 2000 r. – pozwalała zmniejszyć podstawę opodatkowania i była ponadto uzależniona od wynajmowania wybudowanych lokali lub budynków przez 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym otrzymano decyzję właściwego organu o pozwoleniu na użytkowanie lokalu lub budynku.

Do 2001 r. w praktyce organów podatkowych negowano w ogóle możliwość uzyskiwania przychodów z najmu w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Z kolei spory podatników z organami podatkowymi dotyczące kwalifikowania przychodów z najmu do właściwego źródła przychodów były całkowicie odmiennie rozstrzygane w judykaturze. Stanowisko prezentowane w tamtym okresie w orzecznictwie sądownoadministracyjnym jednoznacznie wskazywało, że art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. obejmował tylko taki najem, który nie stanowił jednocześnie działalności

<sup>5</sup> Dz.U. z 2000 r. Nr 104, poz. 1104.

gospodarczej, a zarazem taki, który stanowił wykonywanie działalności gospodarczej<sup>6</sup>. Ostatecznie zaowocowało to zmianą przez ustawodawcę brzmienia art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. i dodaniem do dotychczasowej treści tego przepisu sformułowania, zgodnie z którym wykluczono z najmu jako odrębnego źródła przychodów najem składników majątku związanego z działalnością gospodarczą. Podkreślenia wymaga to, że ustawodawca w żadnym miejscu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wyjaśnił, co należy rozumieć przez najem „składników majątku związanego z działalnością gospodarczą”.

Ponadto od 1999 r. prawodawca dopuścił – jako fakultatywną – możliwość opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 1999 r. ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>7</sup> początkowo nie przewidziano w ogóle możliwości opodatkowania w tej uproszczonej formie przychodów z najmu ani przez przedsiębiorców, ani przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. W wyniku nowelizacji tej ustawy od 1 stycznia 2003 r. umożliwiono opodatkowanie w sposób zryczałtowany przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nieprowadzące pozarolniczej działalności gospodarczej, a osiągające przychody z tytułu umowy najmu, o czym stanowiła nowa redakcja art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu od 1 stycznia 2004 r. zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów (dochodów) mogą być także objęte osoby fizyczne osiągające przychody z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Obowiązuje on w niezmiennym kształcie do dziś. Od tej daty dodano także do art. 9a u.p.d.o.f. nową jednostkę redakcyjną, a mianowicie ust. 6, mówiący o tym, że dochody osiągane przez podatników z najmu są opodatkowane na zasadach określonych w tej ustawie, chyba że podatnicy złożą pisemne oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

<sup>6</sup> Por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 16 września 1998 r., sygn. III SA 1504/97, LEX/el. nr 1692468 oraz III SA 4726/97, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1999, nr 2, poz. 67.

<sup>7</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1993, dalej: u.z.p.d.o.f.

Po raz pierwszy na gruncie opodatkowania dochodów osobistych ustawodawca w wyraźny sposób określił możliwość wyboru sposobu opodatkowania dochodów z najmu jako odrębnego źródła przychodów na zasadach ogólnych lub w sposób zryczałtowany. Należy jednak zaznaczyć, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą i wynajmujące w jej ramach nieruchomości mogły dokonać wyboru zryczałtowanego opodatkowania przychodów najmu przed 1 stycznia 2021 r. tylko w 2003 r. Różne były także stawki podatku ryczałtowego – dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w zakresie najmu wynosiły 8,5%, jeżeli wysokość przychodów w roku podatkowym nie przekraczała kwoty stanowiącej równowartość 4000 euro, a od nadwyżki ponad tę kwotę 20% (w okresie od 2003 r. do 2009 r.). Od 1 stycznia 2010 r. ustawodawca na skutek nowelizacji z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.z.p.d.o.f. wprowadził jednolitą stawkę dla tego rodzaju przychodów w wysokości 8,5%. Z kolei przedsiębiorcy, którzy mogli jedynie w 2003 r. korzystać z ryczałtowanego opodatkowania najmu, musieli opłacać podatek według jednolitej stawki, która wynosiła 17%.

Kolejna zmiana ryczałtowego opodatkowania przychodów z najmu nastąpiła od 1 stycznia 2018 r., kiedy wprowadzono progresję w zryczałtowanym opodatkowaniu przychodów z tego tytułu i stawkę podatku 8,5% do kwoty 100 000 zł, a od nadwyżki ponad tę kwotę ryczałt od przychodów ewidencjonowanych 12,5% przychodów. Pomimo zmian redakcyjnych dokonanych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne taka skala opodatkowania przychodów została utrzymana w 2021 r. Dodatkowo od 1 stycznia 2021 r. wprowadzono możliwość ryczałtowego opodatkowania przychodów z najmu nieruchomości także dla przedsiębiorców i jednocześnie zrównano progresywne stawki zryczałtowanego podatku dla przychodów z najmu tak dla osób prowadzących w tym zakresie działalność gospodarczą, jak i dla tzw. najmu prywatnego, czyli wykonywanego poza działalnością gospodarczą.

Przedstawione powyżej zmiany legislacyjnej wskazują na ambiwalencję ustawodawcy w podejściu do opodatkowania przychodów z najmu nieruchomości – zarówno co do zasad i możliwości opodatkowania tych przychodów w ramach określonego źródła przychodów, jak i do wielkości obciążeń w przypadku wyboru zryczałtowanego opodatkowania tego strumienia przychodów. Klóci się to z ideą pewności i stabilności opodatkowania, szczególnie wobec przychodów generowanych ze składników mienia, które z założenia powinny być wykorzystywane w dłuższych okresach niż

rok podatkowy i mogą zostać objęte przez podatników długofalowym planowaniem podatkowym.

Dodatkowo należy wskazać na problemy interpretacyjne związane z klasyfikacją przychodów z najmu – czy to do odrębnego źródła przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., czy też do źródła stanowiącego przychody z działalności gospodarczej. Po 2001 r. w praktyce organów podatkowych pojawiła się tendencja do kwalifikowania, zresztą często wbrew woli samych podatników, przychodów z najmu do źródła działalności gospodarczej. Oznaczało to brak możliwości ryczałtowanego opodatkowania przychodów z tego tytułu, a ponadto skutkowało przypisaniem podatnikom prowadzenia działalności gospodarczej z konsekwencjami nie tylko na gruncie podatkowym, ale także w zakresie ubezpieczenia społecznego. Praktyka ta dotyczyła przede wszystkim wynajmu przez osoby fizyczne większej liczby nieruchomości (lokali) lub wynajmu nieruchomości wcześniej wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej. Także w judykaturze sądów administracyjnych tego rodzaju spory nie były jednolicie rozstrzygane. W rezultacie, na skutek stwierdzonych rozbieżności w orzecznictwie, na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców podjęta została przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uchwała siedmiu sędziów, wyjaśniająca powstałe wątpliwości prawne. W uchwale z 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21<sup>8</sup>, stwierdzono, że przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Wydawało się zatem, że ostatnie zmiany legislacyjne obowiązujące w zakresie opodatkowania przychodów z najmu zarówno na zasadach ogólnych, jak i w sposób ryczałtowy, dotyczące najmu „gospodarczego” i „prywatnego” oraz wskazana uchwała NSA „ucywiliżowały” opodatkowanie przychodów z najmu, wprowadzając w miarę klarowne i – co najważniejsze – jednolite reguły opodatkowania w tym zakresie zarówno według zasad ogólnych, jak i podatkiem zryczałtowanym. Tym bardziej zdziwienie muszą budzić uchwalone obecnie zmiany w tym przedmiocie, zawarte w pakiecie podatkowym Nowego Ładu, które według pierwotnego zamysłu miały wejść w życie bez żadnych okresów przejściowych, począwszy od

<sup>8</sup> Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, CBOSA.

1 stycznia 2022 r., a uchwalone obecnie jedynie przesuwają wejście w życie tych kontrowersyjnych rozwiązań na 2023 r., o czym stanowi art. 71 ustawy nowelizującej u.p.d.o.f. z 2021 r.

### 3. ZMIANY W OPODATKOWANIU PRZYCHODÓW Z NAJMU WYNIKAJĄCE Z NOWEGO ŁADU

Z opublikowanego w lipcu 2021 r. projektu zmian dotyczących m.in. nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne wynikały radykalne zmiany zasad opodatkowania przychodów z najmu. Zostały one w niezmiennym kształcie uchwalone przez Sejm, który – jak wskazano powyżej – jedynie opóźnił wejście w życie tych regulacji. Zgodnie z pierwotnym projektem i jego uzasadnieniem miały one wejść w życie od 1 stycznia 2022 r. bez jakichkolwiek okresów przejściowych, a ostatecznie mają wejść w życie od 1 stycznia 2023 r.

Dla przychodów z najmu zaplanowano wręcz rewolucyjne zmiany w zasadach opodatkowania. Z uwagi na nowe brzmienie art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. oraz art. 2 ust. 1a u.z.p.d.o.f. z powszechnego (globalnego) podatku dochodowego mają zostać całkowicie wyłączone przychody z najmu uzyskiwane przez osoby nieprowadzące działalności gospodarczej, które będą mogły opłacać wyłącznie ryczałt od przychodów ewidencjonowanych na podstawie art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f. Ma to nastąpić na podstawie zmiany brzmienia przepisów dotyczących wyboru sposobu opodatkowania i formy zryczałtowanego podatku dochodowego. Zauważyć jednak należy, że najem jako odrębne źródło przychodów nadal ma pozostać w katalogu źródeł przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., a zgodnie z art. 1 u.p.d.o.f. ustawa ta ma regulować opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową. Ponadto w niezmiennym brzmieniu pozostawiono art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów taksatywnie w nim wymienionych oraz dochodów, od których zaniechano poboru podatku.

W praktyce oznacza to, że każda osoba fizyczna rozliczająca przychody z najmu poza działalnością gospodarczą zmuszona zostanie do wyłączenia tego strumienia przychodów z podatku globalnego i dokonywania jego odrębnego rozliczenia w ramach podatku zryczałtowanego według skali wynikającej z art. 12 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d.o.f. Podkreślenia wymaga, że rozliczenie

tego zryczałtowanego podatku odbywać się będzie bez możliwości potrącania jakichkolwiek kosztów związanych z uzyskiwanym przychodem.

Fundamentalne zmiany nie ominą także przedsiębiorców wynajmujących w ramach prowadzonej działalności gospodarczej niektóre składniki majątku związane z działalnością gospodarczą. Zgodnie z założeniami podatkowymi Nowego Ładu, które zostały uchwalone przez Sejm, dla przychodów generowanych z najmu utrzymana ma zostać możliwość wyboru formy opodatkowania na zasadach ogólnych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub ryczałem, zgodnie z przepisami ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Jednak zasadnicza zmiana dotycząca przychodów uzyskiwanych z najmu przez przedsiębiorców i to opodatkowanych zarówno na zasadach ogólnych, jak i podatkiem proporcjonalnym na podstawie art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f. (tzw. podatkiem liniowym) dotyczy braku możliwości amortyzacji wynajmowanych budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej z uwagi na uchwaloną nowelizację art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f. Ustanowiono w nim wyłączenia od amortyzacji, czyli faktycznie zakaz amortyzacji wskazanych powyżej składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Innymi słowy, na mocy nowej regulacji podatnicy utracą prawo do zaliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodów z najmu odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f., gdyż mogą być one dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a–22o u.p.d.o.f. Jednocześnie w nowym brzmieniu załącznika nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiącym wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych, usunięto w pozycji 01 w ogóle budynki mieszkalne i lokale mieszkalne. Identyczną w warstwie normatywnej zmianę przepisów w zakresie opodatkowania przychodów z najmu, począwszy od 1 stycznia 2022 r. i to bez okresów przejściowych, zamieszczono w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>9</sup>, która również została uchwalona przez Sejm mocą ustawy nowelizującej u.p.d.o.f. z 2021 r. Polega ona na dodaniu do art. 16c u.p.d.o.p. nowego pkt 2a oraz usunięciu z pozycji 01 załącznika nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych budynków mieszkalnych i lokali mieszkalnych oraz praw majątkowych związanych z mieszkaniami.

<sup>9</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

Uzasadnienie projektu w zakresie zamian zasad opodatkowania przychodów osiągniętych z najmu lub dzierżawy wskazywało jedynie na wprowadzenie „jednolitych zasad opodatkowania przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT”<sup>10</sup>. Projektodawcy, poza omówieniem zmian, *de facto* nie wskazują żadnego uzasadnienia dla konieczności opodatkowania przychodów z najmu wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych i wyłączenia ich z globalnego podatku dochodowego, do którego zastosowanie ma skala podatkowa z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.

Ponadto w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wynajmowanych mieszkań, szczególnie z rynku wtórnego, powoduje obecnie, iż dochody uzyskiwane z tego tytułu są w obowiązującym stanie prawnym bardzo często nieopodatkowane. Z kolei sprzedaż nieruchomości mieszkaniowych po upływie pięciu lat od ich nabycia nie rodzi obowiązku w podatku dochodowym, a przed tym okresem uprawnia do skorzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej. Kluczowe, jak się wydaje, jest jednak stwierdzenie zawarte w uzasadnieniu proponowanych zmian, zgodnie z którym „korzystne regulacje podatkowe powodują, iż bardzo opłacalnym obecnie jest inwestowanie wolnych środków w rynek mieszkaniowy, co ma niewątpliwy wpływ na wzrost cen mieszkań”<sup>11</sup>. Z publikowanych w mediach wypowiedzi przedstawicieli rządu, czyli projektodawcy omawianej nowelizacji, wynika, że obydwie te zmiany, tj. uniemożliwienie wyboru opodatkowania przychodów z najmu oraz pozbawienie możliwości amortyzowania nieruchomości mieszkaniowych, stanowią rodzaj interwencji na rynku nieruchomości, gdyż zgodnie z uzasadnieniem noweli wartość tych składników mienia (czyli mieszkań) nie spada, a zasadniczo wzrasta, gdyż w każdym kolejnym roku mieszkania zyskują na wartości, a nie tracą<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Druk Sejmu IX kadencji nr 1532, s. 133, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> (dostęp: 29.12.2021).

<sup>11</sup> Ibidem, s. 132.

<sup>12</sup> M. Pogroszewska, *Polski Ład PiS: najem mieszkań cały na ryczałcie, bez korzystnych odliczeń*, „Rzeczpospolita”, 27 lipca 2021, <https://www.rp.pl/nieruchomosci/art16894181-polski-lad-pis-najem-mieszkan-caly-na-ryczalcie-bez-korzystnych-odliczen> (dostęp: 29.12.2021).

## 4. ODWRÓT OD POWSZECHNEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Zmiana polegająca na pozbawieniu osób prywatnych możliwości wyboru zasad opodatkowania najmu ma bardzo poważną implikację dla koncepcji jednolitego, powszechnego i globalnego podatku dochodowego od dochodów osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej. Model obowiązującego w Polsce od 1992 r. podatku dochodowego od osób fizycznych nazywany bywa także syntetycznym lub unitarnym<sup>13</sup>. Zgodnie z regułami tego podatku, do których nawiązują art. 1 i 9 u.p.d.o.f., jednolitym podatkiem powinien być obciążony całkowity dochód podatnika, co nawiązuje do podatku dochodowego opartego na koncepcji czystego przyrostu majątku rozwiniętej przez G. von Schanza<sup>14</sup>, pozostającej w opozycji do teorii podatku celularnego, czyli analitycznego<sup>15</sup>. Koncepcja czystego majątku szerzej traktuje pojęcie dochodu i nie wskazuje na stałość jego uzyskiwania z poszczególnych źródeł. Z kolei koncepcja źródeł akcentuje regularność i stałość uzyskiwania wpływów z poszczególnych źródeł przychodów<sup>16</sup>.

Pomijając przychody i tym samym dochody uzyskiwane ze sprzedaży rzeczy oraz z kapitałów pieniężnych (o czym szerzej poniżej), główne założenia podatku dochodowego od osób fizycznych polegają na jednolitym opodatkowaniu wszystkich zsumowanych dochodów osiągniętych w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą fizyczną<sup>17</sup>. Świadczy to o tym, że „prawodawca oparł konstrukcję dochodu głównie na teorii czystego przyrostu majątku”<sup>18</sup>. Suma dochodów uzyskiwanych przez podatnika wyznacza gospodarczą zdolność do świadczenia przez dany podmiot (w tym przypadku osobę fizyczną) tej bezpośredniej i osobistej daniny. Globalny podatek dochodowy jest obecnie powszechnie stosowany w państwach wysoko rozwiniętych, gdyż „realizuje on najlepiej zasadę opodatkowania podatnika według jego zdolności podatkowej, kumulując wszystkie przychody podatnika ze wszystkich źródeł, dając tym samym pełny obraz sytuacji

<sup>13</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 608.

<sup>14</sup> Ibidem, s. 613.

<sup>15</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 378; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 608.

<sup>16</sup> Por. A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 134.

<sup>17</sup> Por. A. Komar, *O nowy kształt finansów publicznych w Polsce. Zarys koncepcji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4, s. 45.

<sup>18</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 388.



materialnej podatnika<sup>19</sup>. Podatek ten w swej angielskiej nazwie – *Personal Income Tax* (PIT) – nawiązuje wprost do osobistej, zindywidualizowanej zdolności płatniczej osoby fizycznej w określonym okresie rozliczeniowym. Odnosi się to także do możliwości korzystania z minimum wolnego od podatku, które może dotyczyć także pojedynczych źródeł przychodów, a które również wyznaczają zdolność danyh osób fizycznych do ponoszenia tej spersonifikowanej daniny. W doktrynie wskazano, że „szeroko zakreślone pojęcie dochodu, stanowiące podstawę podatku dochodowego, wskazuje na zdolność płatniczą podatnika. Każdy podatnik powinien być obciążony stosownie do jego finansowej i gospodarczej zdolności, co jest podstawowym warunkiem sprawiedliwego i powszechnego (podmiotowo) opodatkowania<sup>20</sup>. To zaś ma szczególne znaczenie z uwagi na zapowiedziane w Nowym Ładzie i uchwalone przez Sejm zwolnienie z opodatkowania dochodów do 30 000 zł w skali roku podatkowego. W konstrukcję globalnego podatku dochodowego wpisana jest bowiem konieczność uwzględnienia osobistej zdolności płatniczej osoby fizycznej<sup>21</sup>.

Pamiętać należy, że powszechny podatek dochodowy dotyczy zarówno dochodów niefundowanych (z pracy), jak i fundowanych (z kapitału i majątku). W tradycyjnym ujęciu gospodarstwa domowe, pełniąc funkcje ekonomiczne w gospodarce rynkowej, świadczą na rzecz rynku czynniki produkcji w postaci pracy, kapitału i ziemi<sup>22</sup>. Ostatni ze składników obejmuje obecnie szeroko rozumiane nieruchomości, a więc także budynki i lokale mieszkalne. Wynajmowanie mieszkań w rozwiniętych gospodarkach przyczynia się bowiem do większej mobilności ludności, dostosowując miejsce zamieszkania do potrzeb pracodawców, a to w konsekwencji prowadzi do uzyskiwania przez pracowników większych dochodów z pracy. Dostrzegł to zresztą sam prawodawca, wprowadzając w 2017 r. nową umowę nazwaną „najem instytucjonalny”, do czego nawiązano poniżej. Dochody uzyskiwane z najmu wpisują się zatem w ujęcie dochodu podatkowego opartego na teorii czystego przyrostu majątku, tak samo jak inne źródła przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.

Polski model opodatkowania dochodów oparty został na teorii przyrostu czystego majątku, a podstawą opodatkowania jest zasadniczo suma

<sup>19</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 610.

<sup>20</sup> Por. A. Komar, *Finanse...*, s. 134.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 47–48.

<sup>22</sup> Por. I. Stalończyk, *Zarządzanie finansami gospodarstw domowych*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2015, nr 18, s. 9.

dochodów z poszczególnych źródeł przychodów<sup>23</sup>. Modyfikacje dotyczące rezygnacji z sumowania wszystkich dochodów osiągniętych w roku podatkowym odnoszą się przede wszystkim do przychodów i w efekcie do dochodów ze sprzedaży rzeczy (zarówno ruchomych, jak i nieruchomości, a także określonych praw na nieruchomościach) oraz kapitałów pieniężnych. Nie jest to zatem klasyczny model oparty na teorii czystego przyrostu majątkowego, obejmujący zwiększenie majątku w określonym czasie, niezależnie od źródła uzyskania. Wyłączeniu podlegają także m.in. spadki i darowizny czy przychody z działalności rolniczej, które podlegają odrębnym regułom opodatkowania. Nie można jednak zapominać, że pozostałe wyjątki od zasady sumowania wszystkich przychodów, dotyczące opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia rzeczy czy z kapitałów pieniężnych, nie powodują zmiany generalnych zasad opodatkowania dochodu, a nie przychodu. Oprócz tego wyjątki te – po pierwsze – dotyczą przychodów, które nie mają z założenia okresowego charakteru, a po drugie – w przypadku ich uzyskiwania ustawodawca pozwala na potrącanie w rachunku podatkowym z uzyskiwanego przychodu kosztów jego uzyskania. Są to wyjątki, które zostały poddane opodatkowaniu w ramach odrębnej proporcjonalnej stawki podatkowej w wysokości 19%, lecz – co istotne – także w tych przypadkach nie ograniczono możliwości potrącania kosztów uzyskania przychodów. Nie łamią one zatem podstawowej zasady dochodowego podatku globalnego, który powinien obejmować wszystkie dochody, a nie przychody uzyskiwane w danym czasie przez osoby fizyczne.

W przypadku ryczałtu od przychodu podatek nie jest ustalany w relacji do wielkości uzyskanego dochodu, a przybiera on w relacji do dochodu jedynie zbliżoną do rzeczywistości wysokość<sup>24</sup>. Zryczałtowane opodatkowanie wiąże się z bardzo ogólnym, uproszczonym sposobem ustalania podatku, a co najważniejsze – bez uwzględniania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego<sup>25</sup>. Ryczałt dotyczący przychodów osób fizycznych całkowicie abstrahuje od zindywidualizowanej podstawy opodatkowania, którą można byłoby przypisać, ustalając dochód danego podmiotu. Związane jest to oczywiście również z uproszczeniem jego wymiaru i poboru. W literaturze i orzecznictwie wskazano także, że „do cech konstytutywnych ryczałtu należy jego fakultatywność, to znaczy

<sup>23</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 633.

<sup>24</sup> Por. S. Babiarez, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 27.

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 28.

możność wyboru przez podatnika, czy chce on być tej formie opodatkowania poddany, czy też nie<sup>26</sup>. Ponadto podstawową wadą podatku ustalanego w relacji do przychodu uzyskiwanego przez podatnika, a nie jego dochodu, jest to, że w ogóle nie uwzględnia on kompleksowo sytuacji finansowej i osobistej podatnika. To zaś powoduje, że jest on wymierzany bez uwzględnienia zdolności podatnika do poniesienia ciężaru daniny, która ma w całym systemie podatkowym najbardziej osobisty charakter. Podatek ustalany od przychodu uniezależnia również jego wysokość od rzeczywistych efektów gospodarczych podatnika, gdyż nie pozwala na ujęcie w rachunku podatkowym kosztów uzyskania. Pamiętać także należy, że w konstrukcji polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych prócz ustalenia kwoty wolnej od podatku ustawodawca uwzględnia także sytuację osobistą i rodzinną podatnika, przyznając np. prawo wspólnego rozliczenia małżonkom lub wprowadzając ulgę dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Różnicowanie sposobu opodatkowania różnych źródeł przychodów charakterystyczne jest dla podatku cedularnego. W szczególności różne są w nim zakres i sposób opodatkowania przychodów ze źródeł niefundowanych i fundowanych<sup>27</sup>. We współczesnych systemach podatkowych państwa rozwinięte takiego różnicowania nie stosują i powszechnie kreują zasadę opodatkowania czystego dochodu, niekiedy z pewnymi modyfikacjami. Wprowadzanie wyłomu od tej zasady powoduje skomplikowanie opodatkowania dochodów osób fizycznych i zmniejsza kreatywność podatników, która może przejawiać się także w uzyskiwaniu dochodu ze źródeł fundowanych, w tym z posiadanego majątku. Jak już wskazano, zasada kumulacji wszystkich dochodów podatnika pozwala na ocenę jego zdolności płatniczej, gdyż obciążenie go tą najbardziej bezpośrednią i osobistą z danin zakłada w swej istocie jej dostosowanie do finansowych możliwości osoby fizycznej i możliwości pozyskiwania jakiegokolwiek dochodu. To z kolei jest warunkiem sprawiedliwego i rzeczywiście powszechnego opodatkowania. Z kolei wybór zryczałtowanego sposobu opodatkowania co do części lub całości dochodu powinien być wyrazem indywidualnej decyzji podatnika i nie może być narzucany jako obligatoryjna forma rozliczania podatku przez legislatora podatkowego. Brak takiej możliwości wyboru oznacza odwrócenie i zaprzeczenie zasady dobrowolności i fakultatywności opodatkowania przychodów osoby fizycznej w zryczałtowanej formie.

<sup>26</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 24 stycznia 1996 r., sygn. SA/Łd 286/95; S. Babiarczyk, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty...*, s. 29.

<sup>27</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 609.

## 5. ODSTĘPSTWO OD KONSTRUKCJI PODATKU DOCHODOWEGO I NARUSZENIE ZASADY PROPORCJONALNOŚCI POPRZEC POZBAWIENIE PODATNIKÓW MOŻLIWOŚCI AMORTYZOWANIA NIERUCHOMOŚCI I PRAW MAJĄTKOWYCH NA NIERUCHOMOŚCIACH

W przypadku podatników wynajmujących nieruchomości na cele mieszkaniowe w ramach wykonywania działalności gospodarczej nowe rozwiązania pozbawiają osoby fizyczne (a także osoby prawne) możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z przepisami podatkowymi amortyzacja środków trwałych polega na uwzględnieniu w rachunku podatkowym kosztów uzyskania przychodów w postaci wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie bądź wytworzenie we własnym zakresie składników majątkowych, których wartość początkowa przekracza 10 000 zł<sup>28</sup>. Z założenia środki trwale mają służyć uzyskiwaniu przychodów w okresach dłuższych niż rok podatkowy. Tym samym celem amortyzacji jest, aby koszty uzyskania przychodów rozłożone zostały w czasie, najczęściej odpowiadającym technicznemu zużyciu środków trwałych. W literaturze trafnie wskazano, że „amortyzacja odzwierciedla utratę wartości składników majątkowych zużywających się w toku prowadzonej działalności”<sup>29</sup>. Odpisy amortyzacyjne, choć mogą – zgodnie z art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. – stanowić koszt podatkowy wyłącznie zgodnie z zapisami art. 22a–22o, to jednak powinny odpowiadać zasadom dotyczącym opodatkowania dochodu, a nie przychodu.

Zmiana uniemożliwiająca zaliczanie w ciężar kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych z tytułu zakupu lub wytworzenia nieruchomości mieszkaniowych spowoduje, że przedmiotem opodatkowania stanie się *de facto* przychód uzyskiwany z najmu, a nie dochód. Poza kosztami bieżących remontów, podatku od nieruchomości oraz opłat związanych z zarządaniem nieruchomością, wynajem nieruchomości mieszkaniowej w zasadzie nie generuje innych kosztów. Te dwie ostatnie wielkości są zresztą często elementem kalkulacyjnym czynszu najmu. W orzecznictwie zaś akcentowane jest, aby faktyczną podstawą opodatkowania był dochód, a nie przychód. W uchwale NSA z dnia 14 czerwca 2021 r.<sup>30</sup> wskazano, że „sytuacja,

<sup>28</sup> Por. M. Wilk, *Komentarz do art. 16a*, [w:] A. Krajewska, A. Mariański, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, LEX/el. 2016.

<sup>29</sup> Por. M. Pogoński, *Komentarz do art. 16a*, [w:] M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX/el. 2014.

<sup>30</sup> Uchwała NSA z dnia 14 czerwca 2021 r., sygn. II FPS 2/21, CBOSA.

w której podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych (prawnych) uzyskuje przychód, ale nie ma możliwości uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana. Przemawia przeciwko temu nie tylko sama nazwa podatku (podatek dochodowy, a nie przychodowy), ale także argument z zakresu fundamentalnych założeń konstrukcyjnych podatku. Logika podatku dochodowego jest taka, że przychód »powstaje« z kosztów jego uzyskania”.

Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca może kształtować zasady dotyczące zaliczania w ciężar kosztów poszczególnych wydatków podatnika. Może także formułować katalog negatywny określonych kosztów, wskazując, które nie będą uwzględniane w rachunku podatkowym. Dotyczy to przede wszystkim wyliczenia zawartego w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f, ale także wyłączenia od amortyzacji określonych składników majątku podatnika, jak np. wskazane w art. 22c pkt 1 u.p.d.o.f. grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów.

Istota problemu tkwi jednak w tym, że koszt pozyskania składnika majątku w postaci nieruchomości mieszkaniowej należy porównywać do kosztów pozyskania innych składników majątku, które są przedmiotem najmu lub innego wykorzystywania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto wprowadzony zakaz amortyzacji dotyczy wszystkich nieruchomości mieszkaniowych, nie tylko tych, które są wynajmowane, ale także tych, które wykorzystywane są do wykonywania działalności gospodarczej, np. na cele biurowe czy socjalne pracowników. W tej samej kategorii umieszczono zatem nieruchomości o charakterze użytkowym czy też nawet wynajmowane przez podatnika ruchomości, jak np. samochody, maszyny i urządzenia. Nie można zgodzić się z tezami uzasadnienia projektu zmiany ustawy podatkowej, że przedsiębiorca wynajmujący mieszkania uzyskuje korzyść, gdyż po okresie pięciu lat od nabycia takiej nieruchomości może zbyć ją bez rozliczania podatku, a przed tym okresem skorzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej na zakup innej nieruchomości mieszkaniowej. Argumenty te nie odnoszą się bowiem do konstrukcji dochodu z najmu jako różnicy pomiędzy przychodem i kosztami jego uzyskania. Przedsiębiorca, tak jak każdy inny podatnik, może nie być w ogóle zainteresowany zbywaniem lokalu mieszkalnego bądź innej nieruchomości mieszkaniowej czy prawa majątkowego na nieruchomości, a pomimo to traci uprawnienie do zaliczania podstawowego dla wynajmu kosztu uzyskania w postaci odpisu amortyzacyjnego. Jest to zatem argument o charakterze czysto demagogicznym.

Zdziwienie budzi także retoryka zawarta w uzasadnieniu projektu nowelizacji ustaw podatkowych, dotycząca braku w obecnym stanie prawnym deklarowania dochodu z tytułu najmu z uwagi na wysokość dokonywanych w ciągu roku podatkowego odpisów amortyzacyjnych, które mają rzekomo równoważyć uzyskiwane w tym okresie rozliczeniowym przychody z tytułu najmu lokali i nieruchomości mieszkaniowych<sup>31</sup>. Wskazać należy, że zasadnicza roczna stawka odpisu amortyzacyjnego z tego tytułu wynosi zaledwie 1,5% wartości początkowej budynków i lokali mieszkalnych, co wynika z pozycji 1 załącznika nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. Trudno w takim typowym przypadku uznawać, że rozłożenie amortyzacji lokali i budynków mieszkaniowych na okres ponad 66 lat może wpływać na znaczne zmniejszenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Jedynym problemem jest przewidziana w art. 22j ust. 1 u.p.d.o.f. możliwość ustalania indywidualnej stawki amortyzacji dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, która może skrócić okres ich amortyzacji do 10 lat w przypadku, gdy zostały one wytworzone co najmniej przed upływem 5 lat od dnia ich wprowadzenia po raz pierwszy do ewidencji danego podatnika (*expressis verbis* 60 miesięcy). Jest to jednak zagadnienie dotyczące ewentualnej korekty takiej, w istocie przyspieszonej, metody amortyzacji wcześniej wytworzonych i już używanych lokali i budynków mieszkaniowych nabywanych najczęściej na rynku wtórnym. Odpowiednie wydłużenie okresu amortyzacji takich środków trwałych wyeliminowałoby zjawisko „nadmiernych kosztów” uzyskania przychodów z najmu mieszkań kupowanych na rynku wtórnym, bez konieczności burzenia dotychczasowego spójnego modelu opodatkowania dochodów osób fizycznych.

Uchwalone przez Sejm rozwiązanie co do zakazu amortyzacji, a w konsekwencji braku możliwości zaliczania na podstawie art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. w ciężar kosztów uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych w postaci budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, zarówno wynajmowanych na podstawie umowy, jak i służących prowadzonej działalności gospodarczej, zdaje się wobec tego naruszać zasadę proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Nadmierna ingerencja ustawodawcy zwykłego polega w tym przypadku na tym, że

<sup>31</sup> Druk Sejmu IX kadencji nr 1532, s. 133.

pozbawia on podatnika prawa do amortyzacji jedynie w odniesieniu do jednego wąskiego wycinka z całego zbioru nieruchomości i ruchomości służących pozyskiwaniu przychodów. Tymczasem za porównywalne do budynków i lokali mieszkalnych, co do kosztów uzyskania przychodu z najmu w zakresie amortyzacji, należy uznać lokale i budynki niemieszkalne (użytkowe), budowle, a nawet wynajmowane ruchomości. Trudno przyrównywać zaś status i gospodarcze znaczenie budynków i lokali mieszkalnych do wyłączonych z amortyzacji gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów. Te ostatnie są bowiem wyłączone z amortyzacji niezależnie od tego, czy posadowione są na nich budynki mieszkalne czy też niemieszkalne albo budowle. Istotne, relewantne cechy budynków i lokali mieszkalnych należy wobec tego przyrównywać do kategorii, w ramach której inne podobne składniki majątku objęte są możliwością dokonywania odpisów amortyzacyjnych, a nie do tych, które jak grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów należą do innej kategorii środków trwałych i spełniają zupełnie inne funkcje gospodarcze.

## 6. NARUSZENIE ZASAD OCHRONY PRAW NABYTYCH I INTERESÓW W TOKU

Wszystkie proponowane rozwiązania dotyczące zmian w zasadach opodatkowania przychodów i dochodów z najmu miały zgodnie z projektem Nowego Łądu wejść w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. Uchwalona przez Sejm wersja zakłada wejście w życie nowych rozwiązań, w tym także co do zakazu amortyzacji lokali i budynków mieszkalnych, z jednorocznym *vacatio legis*, gdyż niekorzystne dla podatników rozwiązania mają wejść w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Zgodnie bowiem z dodanym w trakcie prac legislacyjnych w Sejmie art. 71 ust. 1 ustawy nowelizującej u.p.d.o.f. z 2021 r. podatnicy mogą nadal stosować zasady opodatkowania przychodów z najmu obowiązujące na 31 grudnia 2021 r. W art. 71 ust. 2 ustawy nowelizującej u.p.d.o.f. z 2021 r. poczyniono jednak zastrzeżenie, że podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą, nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r., zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne nieruchomości budynkowych, jednak pod warunkiem, że zostały one nabyte lub wytworzone przed 1 stycznia 2022 r. Pomijając wcześniej przedstawione zastrzeżenia co do braku zasadności wyłączenia w ogóle z podatku globalnego przychodów z najmu uzyskiwanych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej oraz zakazu amortyzacji budynków i lokali

mieszkalnych dla przedsiębiorców uzyskujących w ramach wykonywania działalności gospodarczej przychody z najmu, należy także zastanowić się nad naruszeniem konstytucyjnych zasad dotyczących prawidłowej legislacji, a wynikających z zasad demokratycznego państwa prawnego, o którym stanowi art. 2 Konstytucji RP.

Podatnicy, nabywając lub wytwarzając środki trwałe stanowiące nieruchomości lub prawa majątkowe na nieruchomościach, czynią to w ramach realizacji długofalowych inwestycji. Zarówno nabywając nowe, jak i używane budynki lub lokale mieszkalne, mają prawo liczyć, że będą mogli je amortyzować według ich wartości początkowej co najmniej w okresach obowiązujących w chwili przyjęcia ich do używania, jeśli są kompletne i zdadne do użytku. Zmiana w fundamentalnej dla tego rodzaju przychodów zasadzie ich stopniowej amortyzacji stanowi dla nich wobec tego całkowite zaskoczenie i *de facto* oznacza zmianę reguł „gry”, gdyż zostaną w trakcie realizacji takiej długofalowej inwestycji pozbawieni możliwości uwzględniania podstawowego z punktu widzenia rachunku podatkowego kosztu uzyskania przychodu, jakim są odpisy amortyzacyjne. Nie zmienia tego także przesunięcie o rok wejścia w życie zasad pozbawiających podatników możliwości dokonywania amortyzacji podatkowej nieruchomości mieszkaniowych.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) ze sformułowanej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego wynika m.in. zasada lojalności państwa wobec obywatela. Z zasady tej zaś wyprowadzane są dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się m.in. do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa. Wśród nich znajduje się reguła, która nakłada na ustawodawcę zwykłego obowiązek ochrony praw nabytych i ochrony interesów będących w toku<sup>32</sup>. W najkrótszym ujęciu zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Na tle orzecznictwa TK można wyróżnić przesłanki mające charakter swego rodzaju testu dotyczącego badania naruszenia tej, jak się wydaje, ukształtowanej już konstytucyjnej zasady. Zgodnie z nimi na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek<sup>33</sup>:

<sup>32</sup> Por. np. wyrok TK z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK-A 2010/9/109.

<sup>33</sup> Por. np. wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK-A 2002/4/46.



- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji.

W dorobku orzecznictwym TK można także znaleźć wypowiedź bezpośrednio dotyczącą zmiany zasad amortyzacji, a raczej pozbawienia podatników możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych, co dokładnie odpowiada proponowanym w Nowym Ładzie i uchwalonym przez Sejm rozwiązaniom prawnym. Wszak podatnicy w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych i słusznie mogli zakładać możliwość ich kontynuowania w odniesieniu do tychże praw do końca normatywnego okresu amortyzacji.

Z odwołaniem się do istoty amortyzacji podatkowej TK w uzasadnieniu do wyroku z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt P 10/11<sup>34</sup>, sformułował tezę, że „w systemie prawa podatkowego amortyzacja spełnia istotne funkcje, wśród których za najważniejsze należy uznać możliwość stopniowego odzyskania funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, oraz zapewnienie Skarbowi Państwa stałych i względnie przewidywalnych wpływów podatkowych, gdyż podatnik odpisuje wydatki podlegające amortyzacji w ustalonych i rozłożonych w czasie interwałach”. Trybunał, poprzez zaniechanie legislacyjne w przepisach nowelizujących, stwierdził pozbawienie podatników dalszej możliwości rozpoczętej już amortyzacji składnika majątkowego stanowiącego środek trwały, a następnie wyprowadził wniosek o niezgodności takiej regulacji z wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadą ochrony interesów w toku. W tym judykacie podkreślono, że brak stosownej regulacji przejściowej pozbawił podatników, którzy w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych, możliwości ich kontynuowania w odniesieniu do tychże praw.

W związku z tym za konieczne uznano wprowadzenie takich przepisów intertemporalnych, które zapewniłyby zachowanie standardów demokratycznego państwa prawnego. Jak wywiódł TK, skoro zmiana prawa dotychczas obowiązującego pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, powinna być dokonywana z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych. Sytuacja prawna tych jednostek powinna być

<sup>34</sup> Wyrok TK z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, OTK-A 2015/2/13.

regulowana przez przepisy przejściowe w taki sposób, by mogły mieć czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji, w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny.

Takiego poziomu ochrony, który – jak się wydaje – powinien być już kanonem legislacji w prawie daninowym, nie zapewniają nowe regulacje uchwalone na mocy ustawy nowelizującej u.p.d.o.f. z 2021 r., które pozbawiają podatników możliwości kontynuowania rozpoczętej już amortyzacji budynków i lokali mieszkalnych. Przy tym odnosi się to zarówno do podatników, którzy wynajmowali nieruchomości mieszkaniowe poza działalnością gospodarczą, jak i w jej ramach. Zmiana zasad opodatkowania najmu i nakaz ich opodatkowania wyłącznie zryczałtowanym podatkiem od przychodów faktycznie pozbawia tę pierwszą grupę podatników możliwości dalszej amortyzacji i rozliczania przychodów z najmu według dotychczasowych zasad, z uwzględnieniem tego podstawowego kosztu uzyskania. Po pierwsze, wynajmujący-podatnik nie może potrącić w rachunku podatkowym kosztów nabycia środka trwałego, do czego miał prawo na podstawie art. 22a ust. 1 *in fine* u.p.d.o.f. Po drugie, ubytek ten nie jest w żaden sposób rekompensowany. Konsekwencją wprowadzonych zmian jest wobec tego nie tylko zmniejszenie środków pozostających do dyspozycji osoby wynajmującej budynek lub lokal mieszkalny, lecz także powiększenie podstawy opodatkowania, co wiązać się będzie z większym obciążeniem podatkiem dochodowym i uszczupleniem majątku, pomimo poniesienia w przeszłości znacznego wydatku na nabycie tego rodzaju środków trwałych.

Dodatkowym argumentem dotyczącym naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony interesów w toku i praw nabytych poprzez wprowadzenie w trakcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych środka trwałego zakazu jego amortyzacji jest zapis art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym unormowaniem podatnicy, którzy dokonali wyboru określonej metody amortyzacji, zobowiązani są do jej stosowania aż do chwili pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. Nie mają oni prawa do zmiany raz przyjętej metody amortyzacji środka trwałego, gdyż ciąży na nich obowiązek stosowania jednej, wybranej metody. Przepis ten gwarantuje im zatem również możliwość pełnej amortyzacji środka trwałego przez kolejne lata wykorzystywania go w ramach prowadzonej działalności gospodarczej czy też w przypadku oddania środka trwałego do używania na podstawie umowy najmu, o czym stanowi nadal art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f. *in fine*, gdyż przepis ten nie został zmieniony.

## 7. PUŁAPKA NAJMU OKAZJONALNEGO

Dodatkowo należy zauważać, że jeszcze w 2017 r. ustawodawca ustanowił swego rodzaju preferencję m.in. dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wynajmowania lokali mieszkalnych poprzez dodanie rozdziału 2b do ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego<sup>35</sup>. Unormowanie to weszło w życie z dniem 11 września 2017 r. Zgodnie z nim wprowadzono odrębny typ umowy najmu instytucjonalnego lokalu mieszkalnego. Celem wprowadzenia tej regulacji zgodnie z intencjami ustawodawcy była realizacja wynikającego z art. 75 Konstytucji RP obowiązku prowadzenia przez władze publiczne polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, co wynika z preambuły do ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości<sup>36</sup>, mocą której wprowadzono do porządku prawnego ten typ umowy. W uzasadnieniu projektu rządowego wskazano, że wprowadzenie najmu instytucjonalnego adresowane jest do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie zawierania umów najmu i umożliwi im wynajmowanie lokali mieszkalnych na dłuższy czas oznaczony, np. trzydziestoletni<sup>37</sup>. Miało to nastąpić poprzez zintensyfikowanie działań zmierzających do budowy lokali mieszkalnych przeznaczonych pod wynajem właśnie poprzez wprowadzenie do ustawodawstwa nowego podtypu umowy najmu<sup>38</sup>. W uproszczeniu: przedsiębiorcy w zamian za pewne ułatwienia w modelu umowy dotyczącej najmu wyłącznie lokali mieszkalnych mieli na szeroką skalę inwestować w substancję mieszkaniową po to, aby następnie oferować ją do wynajmu, a w przyszłości ewentualnie dokonywać sprzedaży lokali najemcom. Jak wiadomo, wiąże się to ze znacznymi nakładami finansowymi, a często także rozłożonym w czasie procesem inwestycyjnym. Podstawowym kosztem w takim przypadku jest oczywiście koszt nabycia lub wytworzenia lokalu lub nieruchomości mieszkaniowej, który w języku podatkowym określa się jako wartość początkową środka

<sup>35</sup> Dz.U. z 2020 r., poz. 611 ze zm.

<sup>36</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 1529 ze zm.

<sup>37</sup> Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości, druk Sejmu VIII kadencji nr 1762, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1726> (dostęp: 30.09.2021).

<sup>38</sup> Por. K. Krzekotowska, M. Malinowska-Wójcicka, *Ochrona praw lokatorów i mieszkaniowy zasób gminy. Komentarz*, LEX/el. 2021.

trwałego. Obecnie, zgodnie z nowymi rozwiązaniami, przedsiębiorcy ci mają zostać pozbawieni podstawowego kosztu związanego z możliwością uzyskiwania przychodów z najmu. Świadczy to o całkowitym rozchwianiu celów realizowanych przez „racjonalnego” prawodawcę. Oznacza także, że przedsiębiorcy, którzy zdecydowali się na skorzystanie z tej instytucji prawnej, po zaledwie czterech latach od dnia wejścia w życie – zdawałoby się – korzystnych dla nich unormowań znaleźli się w pułapce zastawionej przez ustawodawcę.

## 8. PODSUMOWANIE

Jak wskazano powyżej, mankamenty nowych unormowań w zakresie opodatkowania najmu nieruchomości nie mogą służyć uporządkowaniu opodatkowania przychodów z tego źródła, a projektodawcy Nowego Ładu nie ukrywają rzeczywistej intencji związanej z realizacją poprzez zmiany w opodatkowaniu najmu celu o charakterze gospodarczym. Poprzez mechanizm „zniechęcania” podatników do osiągnięcia przychodów z najmu budynków i lokali mieszkalnych zamierza się osiągnąć cel związany z wyhamowaniem ożywionego popytu na rynku nieruchomości mieszkaniowych. W efekcie spodziewane jest powstrzymanie trendu związanego ze znaczną wyższką cen oferowanych do sprzedaży mieszkań tak na rynku pierwotnym, jak i wtórnym. Chodzi zatem o skorzystanie z instrumentu podatkowego w celu wpływu na określony segment gospodarki. Tym samym działania te mają na celu likwidację skutku, a nie przyczyny wzrostu cen mieszkań. Obecny boom na rynku mieszkaniowym jest bowiem wynikiem gigantycznej i niespotykanej podaży taniego pieniądza z uwagi na utrzymywanie polityki niskich stóp procentowych. Z jednej strony tani kredyt staje się łatwo dostępny, a z drugiej całkowicie nieopłacalne stają się lokaty i oszczędzanie – wpływa na to niski, a nawet zerowy poziom oprocentowania lokat. Tym samym „podatek inflacyjny” pochłania w szybkim tempie zasoby finansowe posiadane przez podatników, ci zaś starają się znaleźć dla nich „bezpieczną przystań”, a jest nią dla wielu inwestycja w zakup mieszkania. Dodatkowym motorem napędzającym wzrosty cen mieszkań jest niespotykany w Polsce od kilkunastu lat poziom inflacji. W trudnych i niepewnych czasach inwestycje na rynku nieruchomości, w tym nieruchomości mieszkaniowych, wydają się dla wielu w miarę pewną inwestycją, pozwalającą uchronić posiadane zasoby finansowe przed erozją. Nadal aktualna pozostaje opinia wyrażona w literaturze, że

za pośrednictwem podatków dochodowych „próbuję się realizować zbyt wiele celów gospodarczych, społecznych i politycznych. Za dużo funkcji pozafiskalnych nałożonych na ten podatek powoduje, iż nie spełnia on zasad dobrego podatku dochodowego sformułowanych przez doktrynę prawa podatkowego”<sup>39</sup>. Z goryczą należy do tych słów dodać, że w przypadku przychodów z najmu ustawodawca do celów bieżącej polityki gospodarczej gotowy jest do zniszczenia i zaprzepaszczenia z trudem wypracowanego przez lata modelu opodatkowania. W krótkiej perspektywie nowe, bardziej rygorystyczne zasady opodatkowania najmu nieruchomości prócz skutków gospodarczych spowodują zapewne także zwiększenie wpływów budżetowych z tego tytułu. Należy jednak wyrazić pogląd, że przyjmowane w systemie opodatkowania dochodów rozwiązania powinny być tworzone w celu zapewnienia długotrwałego i perspektywicznego zaspokajania potrzeb budżetowych, które jednocześnie składają się na zwarty i uporządkowany system prawa podatkowego.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Komar A., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994.
- Komar A., *O nowy kształt finansów publicznych w Polsce. Zarys koncepcji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4.
- Krzekotowska K., Malinowska-Wójcicka M., *Ochrona praw lokatorów i mieszkaniowy zasób gminy. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014.
- Pogoński M., *Komentarz do art. 16a*, [w] M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX/el. 2014.
- Pogroszewska M., *Polski Ład PiS: najem mieszkań cały na ryczałcie, bez korzystnych odliczeń*, „Rzeczpospolita”, 27 lipca 2021, <https://www.rp.pl/nieruchomosci/art16894181-polski-lad-pis-najem-mieszkan-caly-na-ryczalcie-bez-korzystnych-odliczen> (dostęp: 29.12.2021).
- Stalończyk I., *Zarządzanie finansami gospodarstw domowych*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2015, nr 18.
- Wilk M., *Komentarz do art. 16a*, [w] A. Krajewska, A. Mariański, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, LEX/el. 2016.

<sup>39</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 609.

## THE POLISH (DISORDER) DEAL OF TAXATION OF RENTAL PROPERTY

**Summary.** The Polish Deal tax regulations includes new, indeed, revolutionary changes concerning income tax of tenancy receipts. They exclude possibility of taxation from this source of income on a general basis for individuals who do not conduct economic activity and disallow entrepreneurs the depreciation of residential properties. The article presents existing rules for taxation of tenancy receipts and enacted changes that mostly will enter into force in 2023. The new changes oppose to the idea of general income tax and therefore the critical assessment has been presented. Moreover, they violate constitutional rules of the protection of acquired rights and ventures in progress. These changes interfere with previously enacted law regulations that were supposed to encourage entrepreneurs to invest in residential properties for rent. The conclusion points actual legislator's intentions which in fact do not aim to organise the taxation of personal income.

**Keywords:** tenancy taxation, flat-rate taxation, global tax, The Polish Deal, depreciation, protection of acquired rights and ventures in progress, institutional tenancy

Ireneusz Nowak\* 

## KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – REASUMPCJA

**Streszczenie.** Artykuł poświęcony jest procesowi konsolidacji administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową, poczynwszy od prac podjętych w 2007 r., a kończąc na uchwalonych w tym zakresie aktach prawnych z 2016 r. W publikacji podjęto próbę ustalenia, jakie cele przyświecały ustawodawcy, a raczej *sui generis* „ghostwriterom” z Ministerstwa Finansów, ponieważ tam właśnie powstały projekty wspomnianych tekstów prawnych, które następnie zostały przedstawione jako projekty poselskie. W powyższym celu badawczym autor wykorzystał materiał empiryczny pochodzący od Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i jego zastępcy, z raportów Najwyższej Izby Kontroli oraz poglądów doktryny i stanowiska judykatury.

**Słowa kluczowe:** konsolidacja, administracja podatkowa, administracja skarbową, administracja celna, Minister Finansów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Najwyższa Izba Kontroli, prawnik, funkcjonariusz

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [inowak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:inowak@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Główne pytanie badawcze, które stawia autor niniejszego opracowania, brzmi: „Jakie w rzeczywistości cele przyświecały szeroko rozumianym pomysłodawcom, projektodawcom, decydentom, a w końcu także wykonawcom procesu scalenia administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową?”. Na pewno nie była to wola merytorycznej reformy szeroko rozumianych służb podatkowo-skarbowo-celnych. Oprócz próby odpowiedzi na powyższe pytanie zamierzeniem autora jest także dokonanie reasumpcji<sup>1</sup>, rozumianej w tym przypadku jako ponowna ocena „przekazu”, jaki istniał w retoryce „kierownictwa” Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej w powyższym zakresie. W tym też celu przedmiot badań został „ubogacony” informacjami pochodzącymi od Ministra Finansów (Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju), Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i jego zastępcy w konfrontacji z poglądami doktryny oraz raportami Najwyższej Izby Kontroli (dalej: NIK), przy wykorzystaniu metod dogmatyczno-prawnej, historyczno-prawnej oraz porównawczej.

2. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA W ŚWIETLE PROJEKTÓW  
USTAW Z 2007 R. ORAZ „WYJAŚNIEN” MINISTRA FINANSÓW

Koncepcja utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej jako skolidowanej administracji danin publicznych pojawiła się w V kadencji Sejmu (2005–2007), a dokładniej rzecz ujmując – w 2007 roku, w postaci przygotowanych przez Ministra Finansów projektów zatytułowanych ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>2</sup>. Wynikało z nich między innymi, że połączenie administracji podatkowej, Służby Celnej i urzędów kontroli skarbowej w jedną strukturę organizacyjną doprowadzi do powstania tzw. dobrej administracji skarbowej, tj. administracji przyjaznej<sup>3</sup>,

<sup>1</sup> Nie mylić z reasumpcją głosowania w Sejmie w sprawie tzw. Lex-TVN – P. Rojek-Socha, K. Żaczekiewicz-Zborska, *Jak nie większością, to reasumpcją... – rządzący ratują się w Sejmie jak mogą*, 2021, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/reasumpcja-glosowania-sejmowego-regulamin-sejmowy-konsekwencje,510000.html> (dostęp: 1.08.2021).

<sup>2</sup> Projekty datowane są na 28 lutego, 14 maja, 10 sierpnia i 17 września 2007 r.

<sup>3</sup> Będzie się wiązać ze wzmocnieniem funkcji usługowych i kontrolnych oraz zapewnieniem podatnikom maksimum ułatwień w dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, co będzie możliwe przy zagwarantowaniu sprawnej komunikacji z klientami administracji skarbowej, kształtowaniu relacji pomiędzy administracją i podatnikami



efektywnej<sup>4</sup> oraz nowoczesnej<sup>5</sup>, w której zatrudnionych miało być ok. 60 tys. urzędników<sup>6</sup>. Autorzy powyższych zmian zakładali, że dzięki stworzeniu tzw. wyspecjalizowanego korpusu urzędników skarbowych, działającego na podstawie jednorodnego i stabilnego statusu zawodowego, podniesiony zostanie poziom merytoryczny urzędników oraz jakość świadczonych przez nich usług. Ponadto dzięki stworzeniu nowego modelu kształcenia i rozwoju posiadanych przez urzędników skarbowych kompetencji planowano zwiększenie konkurencyjności jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na rynku pracy<sup>7</sup>.

Z uzasadnienia projektów konsolidujących administrację danin publicznoprawnych *expressis verbis* wynikało, że „istotną częścią ustawy jest uregulowanie spraw pracowniczych urzędników KAS. Co ważne nowopowstająca [sic!] Krajowa Administracja Skarbowa przejmie zarówno pracowników izb i urzędów skarbowych, jak i funkcjonariuszy celnych pełniących służbę w ramach Służby Celnej. Wymaga to stworzenia odrębnego korpusu urzędników służby skarbowej, przejmującego tradycje oraz wyższe pragmatyki dotychczasowych administracji. Podstawowym założeniem w tym zakresie jest przyjęcie, że stosunki pracy i stosunki służbowe osób zatrudnionych w likwidowanych urzędach wygasają z mocy prawa w dniu wejścia w życie ustawy o KAS. Pozwoli to na bezpieczne i płynne przejście tych osób do nowej administracji, przy jednoczesnym nadaniu im odrębnego od dotychczasowego statusu pracowniczego – urzędnika

w klimacie otwartości i na podstawie przejrzystych standardów postępowania – uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 28 lutego 2007 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, dalej: KAS-1.

<sup>4</sup> Według projektodawców administracja przyjazna wpłynie na osiągnięcie drugiego celu, a więc podniesienie efektywności administracji skarbowej, ponieważ tylko dobrowolne i terminowe uiszczanie należności publicznoprawnych jest najtańszą i najefektywniejszą formą poboru danin publicznych – KAS-1.

<sup>5</sup> Przejawiać się powinna m.in. we wprowadzeniu programu powszechnej informatyzacji administracji skarbowej, aby pozyskiwać wiedzę o istniejącym i możliwym ryzyku oraz określać sposoby zapobiegania i przeciwdziałania naruszaniu obowiązków podatkowych (celnych) w sposób efektywny i automatyczny – KAS-1; uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 14 maja 2007 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, dalej: KAS-2.

<sup>6</sup> Bez uwzględnienia osób przechodzących na emeryturę. W przypadku izb skarbowych i celnych było to ok. 560 pracowników, w przypadku urzędów skarbowych i celnych ok. 2950 pracowników, w przypadku urzędów kontroli skarbowej ok. 450 pracowników – dane według uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 10 sierpnia 2007 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, dalej: KAS-3.

<sup>7</sup> KAS-3.

skarbowego”<sup>8</sup>. Także według ówczesnego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia – i chyba jednocześnie *spiritus movens* powyższej reformy – celem utworzenia jednolitej służby skarbowej<sup>9</sup> miało być co do zasady:

- 1) pozyskiwanie dochodów budżetowych państwa poprzez efektywne administrowanie poborem i wymiarem cła oraz podatków, które będzie można osiągnąć poprzez odpowiednio zorganizowaną strukturę terenowych jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej<sup>10</sup>;
- 2) polepszenie jakości pracy w organach skarbowych, które doprowadzi do zmniejszenia poziomu korupcji, wzrostu zaufania do administracji publicznej oraz zwiększenia poziomu świadczonych usług<sup>11</sup>;
- 3) podniesienie poziomu merytorycznego pracowników Krajowej Administracji Skarbowej i w efekcie zmniejszenie liczby wadliwie wydawanych decyzji<sup>12</sup>.

Reasumując, według projektodawców utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej – instytucji skonsolidowanej i funkcjonującej na jednolitej podstawie prawnej – miało pozytywnie wpłynąć na mechanizm realizacji dochodów budżetowych, zwiększając poziom bezpieczeństwa finansowego państwa<sup>13</sup>. Ponadto idea powołania Krajowej Administracji Skarbowej miała być odpowiedzią na zapotrzebowanie współczesnego społeczeństwa na świadczenie „dobrej” jakości usług, tak podatkowych, jak i celnych<sup>14</sup>. Warto też zauważyć, że pomysłodawcy powyższej reformy deklarowali, iż dostosowując polską administrację podatkową do zaleceń ekspertów Komisji Europejskiej i Międzynarodowego Funduszu Walutowego, skorzystali z doświadczeń krajów Unii Europejskiej<sup>15</sup>. Co więcej, projektowane regulacje miały być poddane szerokim konsultacjom społecznym, w których

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 2 października 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 8.09.2021).

<sup>10</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 10 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3114D8D7> (dostęp: 11.07.2021).

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/54AAE8DF> (dostęp: 7.09.2021).

<sup>13</sup> KAS-3.

<sup>14</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 31 maja 2007 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3A4B1F95> (dostęp: 2.08.2021).

<sup>15</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 6 kwietnia 2006 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/2A848909> (dostęp: 17.08.2021).

miały uczestniczyć: Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Stowarzyszenie Podatników w Polsce, Stowarzyszenie Dziennikarzy Polskich, Konfederacja Pracodawców Polskich, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Business Centre Club – Związek Pracodawców, Związek Rzemiosła Polskiego. Ponadto projekty miały być kierowane do Rady Służby Publicznej oraz Rzecznika Praw Obywatelskich. Dodatkowo miały być one przedłożone do konsultacji następującym partnerom społecznym: Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”, Ogólnopolskiemu Porozumieniu Związków Zawodowych, Forum Związków Zawodowych, Federacji Związków Zawodowych Pracowników Skarbowych, Radzie Sekcji Krajowej NSZZ „Solidarność” Pracowników Skarbowych, Ogólnopolskiej Federacji Związków Zawodowych Działających przy Wyspecjalizowanych Urzędach Skarbowych, Związkowi Zawodowemu Pracowników Egzekucji Administracyjnej, Federacji Związków Zawodowych Służby Celnej, Związkowi Zawodowemu Szczególnego Nadzoru Podatkowego i Akcyzy, Zrzeszeniu Związków Zawodowych Służby Celnej RP, Związkowi Zawodowemu „Merkuriusz”<sup>16</sup>.

Zdaniem autora niniejszej publikacji największym mankamentem projektów ustaw reformujących i konsolidujących administrację podatkowo-celno-skarbową w 2007 r. było przyjęcie tzw. opcji zerowej, zgodnie z którą co do zasady stosunki pracy oraz stosunki służbowe miały wygasnąć z mocy prawa w ciągu trzech miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli z upływem tego terminu nie zostałyby zaproponowane pracownikom (funkcjonariuszom) nowe warunki zatrudnienia (służby)<sup>17</sup>. Pomimo licznych zapowiedzi i deklaracji wiceministra finansów M. Banasia, że nie będzie masowych zwolnień pracowników (funkcjonariuszy) w ramach reformy administracji podatkowej (celnej i skarbowej), chyba że ktoś sam będzie chciał zrezygnować, inne wnioski płynęły z projektu ustawy wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową<sup>18</sup>. Również w piśmiennictwie sugerowano, że planowana reforma doprowadziłaby do zwolnień i redukcji etatów, bez jasnych kryteriów, w myśl swobodnego uznania „decydentów”. Według K. Tesznera „stosowanie

<sup>16</sup> Projekty zostały także zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

<sup>17</sup> Zob. interpelacja poselska nr 8393 do Ministra Finansów w sprawie reformy administracji skarbowej i celnej oraz powołania Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 18 maja 2007 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/2FF05FD6> (dostęp: 9.09.2021).

<sup>18</sup> Zob. interpelacja poselska nr 7274 do Ministra Finansów w sprawie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 2 marca 2007 roku, <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3B876A99> (dostęp: 25.08.2021).

tw. wygaszania stosunku pracy w urzędach administracji publicznej przy redukcji zatrudnienia jest niedopuszczalne, niezgodne z Konstytucją i kodeksem pracy oraz działa na niekorzyść pracowników, łamiąc ich prawa. Niedopuszczalne jest stosowanie tej metody wewnątrz aparatu państwowego, gdyż reformowana służba dalej istnieje, a nowy urząd powinien przejąć dotychczasowych pracowników. W przeciwnym razie zachodzi podejrzenie, że celem reorganizacji jest wymiana kadrowa, co narusza zasadę proporcjonalności<sup>19</sup>. Innymi słowy, ta *sui generis* „kadrowa karuzela” nie miałaby racji bytu, ponieważ w przypadku proponowanej reformy służb skarbowych nie doszłoby do likwidacji urzędów/izb, a jedynie do ich przekształcenia i przejęcia zadań wykonywanych przez dotychczasowe struktury organizacyjne<sup>20</sup>. Również Rzecznik Praw Obywatelskich J. Kochanowski w piśmie z dnia 13 czerwca 2007 r., kierowanym do Ministra Finansów (Wiceprezesa Rady Ministrów) Z. Gilowskiej, zwracał uwagę na niezgodne z prawem rozwiązanie legislacyjne odnośnie do możliwości wykorzystania reformy systemu podatkowego do zwolnień i redukcji kadrowych<sup>21</sup>.

Przedstawione powyżej ustalenia prowadzą do następującego ogólnego spostrzeżenia, że zaproponowana przez projektodawcę w 2007 r. koncepcja konsolidacji administracji danin publicznych ze szczególnym uwzględnieniem tzw. opcji zerowej była w pełni świadomym działaniem<sup>22</sup>. I choć „pomysł” połączenia administracji podatkowej, celnej i skarbowej z dniem 1 stycznia 2008 r. w jednolitą formację – Krajową Administrację Skarbową – nie został wdrożony, ponieważ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej<sup>23</sup> uchwałą

<sup>19</sup> K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012; analogicznie E. Ruśkowski, *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustaw o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007, s. 67 i nast.; T. Liszcz, *Zasady zatrudniania urzędników skarbowych. Uwagi na tle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Nowoczesna Administracja Skarbowa*, red. Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski, t. 3, Warszawa 2007, s. 192.

<sup>20</sup> Stanowisko Rady Sekcji Krajowej Pracowników Skarbowych w sprawie ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej (do projektu z dnia 10 sierpnia 2007 r.).

<sup>21</sup> Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 13 czerwca 2007 r., nr RPO-551880-IX-906/07/WK RPO-551880-IX-906/07/WK, <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wystapienie%20RPO%20Janusza%20Kochanowskiego%20z%202007%20r..pdf> (dostęp: 12.08.2021).

<sup>22</sup> I. Nowak, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 49, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>

<sup>23</sup> V kadencja Sejmu RP.

z dnia 7 września 2007 r.<sup>24</sup> na podstawie art. 98 ust. 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>25</sup> postanowił skrócić swoją kadencję<sup>26</sup> i wszelkie prace nad konsolidacją administracji danin publicznych straciły rację bytu<sup>27</sup>, to niestety powrócił on ze „zdwojoną siłą” i tzw. grzechem pierworodnym – „opcją zerową”<sup>28</sup> – w 2016 r.

### 3. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – REAKTYWACJA

Powrót do koncepcji utworzenia jednolitej struktury administracji danin publicznych nastąpił w VIII kadencji Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (2015–2019). Zgodnie z pismem Ministra Finansów P. Szałamachy z dnia 14 stycznia 2016 r. najważniejszymi kierunkami działań Ministerstwa Finansów w VIII kadencji Sejmu miały być reforma administracji skarbowej i powstanie Krajowej Administracji Skarbowej<sup>29</sup>. W tym celu Ministerstwo Finansów podjęło działania legislacyjne zmierzające do zreformowania służb podległych Ministrowi Finansów<sup>30</sup>, m.in. poprzez prace koncepcyjne oraz analizy, aż do przygotowania projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej wraz z oceną skutków regulacji<sup>31</sup>.

Utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej miało rozpocząć proces udoskonalenia całego systemu podatkowego, a podjęte działania

<sup>24</sup> Dz.U. z 2007 r. Nr 163, poz. 1154.

<sup>25</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>26</sup> Uchwała weszła w życie z dniem podjęcia.

<sup>27</sup> I. Nowak, „Polityczno-kadrowa” Krajowa Administracja Skarbowa, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4.

<sup>28</sup> M. Banaś w: *Posiedzenie doraźnego zespołu problemowego ds. projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej w ramach Rady Dialogu Społecznego w dniu 2 czerwca 2016 r.*, <http://www.dialog.gov.pl/gfx/mpips/userfiles/n.krasuska/Posiedzenie%20Zespolow%20RDS%202016/Protokol%20podpisany%202.06.2016r..pdf> (dostęp: 13.09.2021).

<sup>29</sup> Pismo Ministra Finansów P. Szałamachy z dnia 14 stycznia 2016 r., nr BMI5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i00253-o1.pdf> (dostęp: 29.08.2021).

<sup>30</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i01044-o1.pdf> (dostęp: 28.08.2021).

<sup>31</sup> Ibidem; pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 17 maja 2016 r., nr RS-DC1.054.2.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i02663-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021).

ukierunkowane były na podniesienie efektywności i optymalizację struktur<sup>32</sup>. Według sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia przygotowanie i opracowanie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej sięga 2007 r., a w jej sporządzaniu i wdrażaniu uczestniczyły te same osoby, które wówczas pracowały nad tym projektem, co miało zagwarantować zarówno dobrą znajomość tematu, jak i płynną kontynuację działań<sup>33</sup>. Jak zauważył wskazany przedstawiciel Ministerstwa Finansów, bez prawidłowej, spójnej wewnętrznie struktury tych organów, mających odpowiednie kompetencje, zatrudniających właściwie wykwalifikowaną kadrę i co najważniejsze – właściwie zarządzanych ze szczebla centralnego, nie osiągnie się niezbędnej efektywności fiskalnej<sup>34</sup>.

Zgodnie z zapewnieniami płynącymi od Ministra Finansów powstanie Krajowej Administracji Skarbowej miało wiązać się z licznymi korzyściami, zarówno z perspektywy organów publicznych, jak i podatników. Po pierwsze, miało dojść do tzw. naturalnego zmniejszenia zatrudnienia o 10–15%<sup>35</sup> poprzez osiągnięcie wieku emerytalnego przez część pracowników (funkcjonariuszy)<sup>36</sup>.

Po drugie, jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej miały opierać się na silnej, merytorycznej kadrze<sup>37</sup> (na najwyższym poziomie)<sup>38</sup>, np. dla osób, które posiadały największą wiedzę i doświadczenie

<sup>32</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z czerwca 2016 r., nr RS3.054.3.2016.JBO, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i03929-o1.pdf> (dostęp: 2.09.2021).

<sup>33</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 14 marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>34</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z października 2016 r., nr RS2.054.11.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i06602-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021).

<sup>35</sup> Pismo Ministra Finansów P. Szałamachy z dnia 14 stycznia 2016 r., nr BMI5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i00253-o1.pdf> (dostęp: 9.09.2021).

<sup>36</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i01044-o1.pdf> (dostęp: 25.08.2021).

<sup>37</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 4 maja 2017 r., nr RS2.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11850-o1.pdf> (dostęp: 13.09.2021).

<sup>38</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z kwietnia 2017 r., nr RS7.054.3.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11617-o1.pdf> (dostęp: 15.09.2021).

w zakresie orzecznictwa, przewidziano stanowiska radcy skarbowego<sup>39</sup>. Potwierdzał to także m.in. L. Grzybowski, Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, na Komisji Finansów Publicznych w dniu 15 listopada 2016 r. (*notabene* dzień przed uchwaleniem ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej)<sup>40</sup>, wskazując, że intencją powołania radców skarbowych będzie „skupienie dla potrzeb funkcji orzeczniczej pracowników o szczególnych kwalifikacjach, najwyższych kwalifikacjach w administracji skarbowej”<sup>41</sup>, tak aby docenić tych, „którzy mają szczególną wiedzę i charakteryzują się zaangażowaniem”<sup>42</sup>. Tym samym poprzez efektywne wykorzystanie zasobów kadrowych<sup>43</sup> zatrudnienie w nowej strukturze organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej mieli znaleźć tylko doświadczeni i merytorycznie przygotowani pracownicy i funkcjonariusze<sup>44</sup>. Niedopuszczalne miało być, aby przy określaniu propozycji pracy bądź służby poza dobrem Krajowej Administracji Skarbowej uwzględnione zostały inne pozaustawowe kryteria, a każdy przejaw nepotyzmu i kumoterstwa miał być „bezwzględnie rozliczony”<sup>45</sup>. Ponadto wszelkie obawy o zatrudnienie w nowej skonsolidowanej strukturze

<sup>39</sup> Ostatecznie decyzję o tym, kto otrzyma propozycję objęcia stanowiska radcy skarbowego, podejmą dyrektorzy izb administracji skarbowej, którzy będą składać propozycję pracy lub pełnienia służby – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 4 maja 2017 r., nr RS2.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11850-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021); szerzej I. Nowak, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113; tenże, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 9–40, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>

<sup>40</sup> Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 15 listopada 2016 r., nr 135 (VIII kadencji Sejmu RP), <https://orka.sejm.gov.pl/zapisy8.nsf/0/1D776C85660F89FAC125807A004DAC7F/%24File/0124208.pdf> (dostęp: 5.09.2021).

<sup>41</sup> Ibidem.

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 9 marca 2016 r., nr AP5.054.1.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i01044-o1.pdf> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>44</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 27 czerwca 2016 r., nr AP5.054.2.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i03887-o1.pdf> (dostęp: 25.08.2021).

<sup>45</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., nr RS6.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11376-o1.pdf> (dostęp: 12.08.2021).

organizacyjnej danin publicznych, w tym dotyczące warunków zatrudnienia oraz rodzaju zadań przydzielonych do realizacji, miały być przez Ministra Finansów minimalizowane<sup>46</sup>.

W styczniu 2016 r. Minister Finansów poinformował Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów o planowanym przedłożeniu Radzie Ministrów projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, zakładającej konsolidację administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej w jedną organizację celno-skarbową, a następnie zarządzeniem z dnia 4 stycznia 2016 r. powołał zespół do opracowania i wdrożenia projektu regulacji prawnych dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej<sup>47</sup>. Następnie 18 stycznia 2016 r. Szef Służby Celnej podpisał test regulacyjny oraz zgłoszenie do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów dotyczące projektów ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. W dalszej kolejności – w okresie od 23 lutego do 3 czerwca 2016 r. – prace związane z reformą Krajowej Administracji Skarbowej prowadzone były przez nowo utworzony w Ministerstwie Finansów Departament Reformy Administracji Skarbowej<sup>48</sup>, którego dyrektorem została H. Łopianowska<sup>49</sup>.

<sup>46</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z lipca 2016 r., nr RS2.054.2.2016.JBO, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i04101-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021).

<sup>47</sup> Informacja Najwyższej Izby Kontroli z dnia 17 grudnia 2019 r. pt. *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej*, nr 159/2019/P/18/009/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/18/009/> (dostęp: 27.08.2021), dalej: NIK-1.

<sup>48</sup> NIK-1.

<sup>49</sup> Według K. Jędrzejewskiej Dyrektor H. Łopianowska „miała przygotować reformę od strony legislacyjnej i to zrobiła. Zwieńczeniem jej pracy w resorcie stało się przyjęcie przez parlament ustawy o KAS oraz przepisów ją wprowadzających [...] Wiceminister Marian Banaś doskonale musiał zdawać sobie sprawę z charakterologicznych zalet Honoraty Łopianowskiej, gdy powierzał jej w lutym 2016 r. nadzór nad reformą. Jej opanowanie, umiejętność słuchania i skłonność do koncyliacji okazały się szczególnym atutem, gdy przyszło do spotkań z grupami najbardziej zaniepokojonymi reformą. Dyrektor Łopianowska była niczym oliwa na fale – tłumiała wzburzenie i łagodziła nastroje, co wyraźnie widać w protokołach ze spotkań ze związkowcami” – szerzej K. Jędrzejewska, *Honorata Łopianowska – sędzia, która nadzorowała reformę KAS*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1022854,honorata-lopianowska-sedzia-ktora-tworzyla-modyfikacje-kas.html> (dostęp: 13.09.2021); zob. także *Zmiany w MF*, [http://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=25080](http://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25080) (dostęp: 13.09.2021); *Udział Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w uroczystości wręczenia aktów powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego*, <https://www.nsa.gov.pl/archiwum-aktualnosci/udzial-prezesa-naczelnego>



I nagle, jak za dotknięciem czarodziejskiej różyczki, z powodu wniesienia w dniu 3 czerwca 2016 r. przez grupę posłów koalicji rządzącej<sup>50</sup> projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, trwające w Ministerstwie Finansów prace nad przygotowaniem rządowych projektów zostały zaniechane<sup>51</sup>. Wówczas podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów enigmatycznie informował, że projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej to projekty poselskie<sup>52</sup>, a prace nad nimi będą prowadzone w trybie uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast jeśli chodzi o termin wdrożenia reformy, to jest on uzależniony od zakończenia prac legislacyjnych w Sejmie Rzeczypospolitej Polskiej<sup>53</sup>.

Reasumując, na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>54</sup> oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>55</sup> z dniem 1 marca 2017 r. zaczęła funkcjonować nowa struktura organizacyjna, konsolidująca administrację podatkową, Służbę Celną i kontrolę skarbową<sup>56</sup> – Krajowa Administracja Skarbowa<sup>57</sup>.

---

sadu-administracyjnego-w-uroczystosci-wreczenia-aktow-powolania-do-pelnienia-urzedu-na-stanowisku-sedziego,news,27,373.php (dostęp: 19.09.2021).

<sup>50</sup> M. Szwał, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018 r., s. 9.

<sup>51</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 27 czerwca 2016 r., nr AP5.054.2.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i03887-o1.pdf> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>52</sup> Ibidem.

<sup>53</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z czerwca 2016 r., nr RSS.054.5.2016.JBO, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i04059-o1.pdf> (dostęp: 30.08.2021).

<sup>54</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm., dalej: u.KAS.

<sup>55</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm., dalej: u.p.w.KAS.

<sup>56</sup> Zob. D.J. Gajewski, A. Nowak-Far, *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2016, nr 2, s. 1–9, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2016.2.1>; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 2, s. 24–25.

<sup>57</sup> W styczniu 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej powołał koordynatorów do utworzenia i organizacji Krajowej Administracji Skarbowej. Funkcję tę powierzono osobom pełniącym obowiązki dyrektorów poszczególnych izb administracji skarbowej.

#### 4. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA W PISMACH MINISTRA FINANSÓW ORAZ SZEFA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ Z LAT 2016–2018

Na tle projektów, a następnie uchwalonych aktów prawnych z zakresu skonsolidowanej administracji danin publicznych warto przywołać kilka zapewnień/wyjaśnień osób ze ścisłego kierownictwa Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej.

Po pierwsze, według M. Banasia utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej stanowiło realizację jednego z najważniejszych priorytetów Ministerstwa Finansów oraz całego rządu w walce ze zmniejszeniem luki podatkowej, będąc jednocześnie odpowiedzią na potrzebę zapewnienia przyjaznej i nowoczesnej obsługi interesariuszy<sup>58</sup>. Jego zdaniem powyższa reforma, jako przedsięwzięcie rozpoczęte w 2007 r., stanowiła przemyślane rozwiązanie, które miało być wprowadzane w sposób systematyczny i uporządkowany, pod stałym monitoringiem Ministerstwa Finansów<sup>59</sup>. Innymi słowy, reforma służb podległych Ministrowi Rozwoju i Finansów miała być wdrażana sukcesywnie, pod stałym jego nadzorem i wsparciem<sup>60</sup>, według tzw. procedury przejścia we wszystkich newralgicznych obszarach podstawowych, jak np. kadry<sup>61</sup>. Tym samym tzw. optymalizacja zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej miała zostać w całości zrealizowana w sposób naturalny, tj. poprzez odejście osób w wieku emerytalnym. Przykładowo: na Komisji Finansów Publicznych M. Banaś zapewniał, że „jeśli chodzi o zatrudnienie, to nie mamy w planie zmniejszenia go w żaden sposób. Jest tylko kwestia liczby funkcjonariuszy zatrudnionych w nowej strukturze. To znaczy, na początku twierdziliśmy i nadal to podtrzymujemy, że potrzebujemy w nowej strukturze od 9,5 do 10 tys. funkcjonariuszy – pracowników o statusie funkcjonariuszy i to utrzymujemy. Nie przewidujemy redukcji, jeśli chodzi o pozostałych pracowników. Jak mówiliśmy na wcześniejszych posiedzeniach podkomisji i Komisji, jeśli taka potrzeba zaistnieje, to jest

<sup>58</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z marca 2017 r., nr RS6.054.7.2017, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=498064602E24CC13C12580C8004F19E7&view=6> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>59</sup> Ibidem.

<sup>60</sup> Ibidem.

<sup>61</sup> Ibidem.

około 5 tys. pracowników, którzy są w wieku emerytalnym i ewentualna redukcja nastąpi z grona tych osób<sup>62</sup>.

Po drugie, w ocenie W. Janczyka ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, zawiera regulacje, które w sposób zgodny z ustawą o służbie cywilnej chronią urzędników tej służby<sup>63</sup>. Struktura osobowa miała być ukształtowana w sposób gwarantujący realizację zadań i celów Krajowej Administracji Skarbowej na najwyższym poziomie, m.in. poprzez właściwy dobór kadry i doskonalenie zawodowe, tak aby miała ona odpowiednie kwalifikacje i umiejętności do realizacji zadań w różnych obszarach działalności<sup>64</sup>. Zapewniano także, że bez wątplenia wszyscy pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej muszą mieć nie tylko obszerną wiedzę i doświadczenie, ale również charakteryzować się kulturą osobistą i gwarantować wysokie standardy etyczne, ponieważ tylko na tych podstawach możliwe jest zbudowanie zaufania obywateli do nowej organizacji<sup>65</sup>. Co więcej, w procesie kształtowania polityki kadrowej ważne miało być stworzenie w przyszłości możliwości zasilenia jednostek Krajowej Administracji Skarbowej młodymi, zdolnymi i wykwalifikowanymi pracownikami, którzy mieli wnieść nową wiedzę, energię i świeże spojrzenie<sup>66</sup>.

Po trzecie, kierownictwo Ministerstwa Finansów zakładało, że w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonariuszom oraz pracownikom będą przedstawiane propozycje określające nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby, uwzględniające posiadane kwalifikacje i przebieg dotychczasowej pracy lub służby, a także dotychczasowe

---

<sup>62</sup> M. Banaś w: *Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 135 z dnia 15 listopada 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?sknrn=FPB-135> (dostęp: 17.09.2021).

<sup>63</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów W. Janczyka z dnia 14 marca 2017 r., nr AP2.054.2.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EE/%24FILE/i10354-o1.pdf> (dostęp: 13.08.2021).

<sup>64</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 17 maja 2016 r., nr RS-DC1.054.2.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i02663-o1.pdf> (dostęp: 11.09.2021).

<sup>65</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i13839-o1.pdf> (dostęp: 26.08.2021).

<sup>66</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 7 czerwca 2017 r., <https://celnicy.pl/threads/list-szefa-kas-w-reakcji-na-list-przewodniczacego-zz-celnicy-pl.14396/> (dostęp: 11.09.2021).

miejsce zamieszkania<sup>67</sup>. Odnosząc się do kwestii dotyczących sytuacji funkcjonariuszy celnych, wskazywano na nietrafność obaw dotyczących utraty przez nich pracy, ponieważ ich profesjonalizm i fachowość zostaną w pełni wykorzystane<sup>68</sup>, a ponadto Służba Celna nie będzie objęta likwidacją, a jedynie konsolidacją<sup>69</sup>. Innymi słowy, propozycje pracy lub służby jako transparentne i sprawiedliwe dla wszystkich pracowników i funkcjonariuszy miały opierać się na przepisach prawa, tj. na art. 165 ust. 7 u.p.w.KAS, wskazującym kryteria pracy/służby: posiadane kwalifikacje, przebieg dotychczasowej pracy lub służby, dotychczasowe miejsce zamieszkania<sup>70</sup>.

Składanie propozycji pracy lub pełnienia służby miało być monitorowane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a wszelkie nieprawidłowości w tym procesie stanowiłyby podstawę do wyciągnięcia z „całą surowością”<sup>71</sup> konsekwencji dyscyplinarnych wobec osób odpowiedzialnych. W ramach sprawowanego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nadzoru nad reformą, dyrektorzy izb administracji skarbowej otrzymali polecenie objęcia osobistym nadzorem przedkładania propozycji pracy bądź służby oraz powołania w tym zakresie zespołów składających się z osób bezstronnych, cieszących się szacunkiem wśród współpracowników, m.in. przedstawicieli organizacji związkowych działających w administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służbie Celnej<sup>72</sup>. Powyższe działania miały także na celu zapewnienie prawidłowości i transparentności procesu przedkładania propozycji pracy bądź służby w Krajowej

---

<sup>67</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z października 2016 r., nr RS2.054.11.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i06602-o1.pdf> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>68</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z września 2016 r., nr RS2.054.6.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i05416-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021).

<sup>69</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów W. Jasińskiego z sierpnia 2016 r., nr RS2.054.5.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i04979-o1.pdf> (dostęp: 29.08.2021).

<sup>70</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11279-o1.pdf> (dostęp: 14.09.2021).

<sup>71</sup> Ibidem.

<sup>72</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z lipca 2017 r., nr DLK2-054-6/2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i13394-o1.pdf> (dostęp: 3.09.2021).

Administracji Skarbowej, a także społecznej kontroli tego procesu<sup>73</sup>. Zdaniem M. Banasia skoro w skład zespołów powołanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej weszli także przedstawiciele strony społecznej, to trudno sobie wyobrazić łamanie zasad człowieczeństwa, wykorzystywanie sytuacji najsłabszych czy też dyskryminację ze względu na chorobę lub wiek<sup>74</sup>.

Dyrektorzy izb administracji skarbowych mieli ponosić pełną odpowiedzialność za składane pracownikom/funkcjonariuszom propozycje pracy/służby w kierowanych przez nich jednostkach organizacyjnych, a ewentualne błędy skutkowałyby nie tylko ich odpowiedzialnością dyscyplinarną, ale również cywilnoprawną i karną<sup>75</sup>. Warto także zaznaczyć, że zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 9 u.KAS dyrektorzy izb administracji skarbowej odpowiadali za realizację polityki kadrowej i za propozycje pracy/służby dla pracowników/funkcjonariuszy zatrudnionych/pełniących służbę w kierowanych przez nich jednostkach organizacyjnych<sup>76</sup> w danym województwie<sup>77</sup>.

Na zakończenie tej części rozważań należy dodatkowo zwrócić uwagę na zapewnienia płynące z kilku pism Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia, kierowanych do pracowników i funkcjonariusz Krajowej Administracji Skarbowej. W piśmie z dnia 13 lutego 2017 r. podkreślał, że dołoży „wszelkich starań, aby wszyscy funkcjonariusze i pracownicy KAS mieli szanse rozwoju i realizacji nowych wyzwań w budowie nowej administracji oraz byli godziwie wynagradzani za swoją ciężką i odpowiedzialną

<sup>73</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulskiego z marca 2018 r., nr DLK2.054.11.2018, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F2/%24FILE/i19750-o1.pdf> (dostęp: 4.09.2021).

<sup>74</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z czerwca 2017 r., nr RS7.054.4.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i13132-o1.pdf> (dostęp: 5.09.2021).

<sup>75</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 24 lutego 2017 r., nr SC6.0723.2.2017, skierowane do koordynatorów powołanych w sprawie utworzenia i organizacji KAS w województwach, <https://celnicy.pl/threads/pismo-do-ministra-m-banasia-w-zwiazku-z-pismem-z-dnia-24-lutego-2017r.14102/> (dostęp: 19.09.2021); M. Piotrowski, *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018, s. 14.

<sup>76</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 19 kwietnia 2017 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11279-o1.pdf> (dostęp: 6.09.2021).

<sup>77</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z sierpnia 2017 r., nr DLK.054.21.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14318-o1.pdf> (dostęp: 11.09.2021).

pracę. Wspólnie rozpoczynamy dzieło dla dobra i bezpieczeństwa finansowego naszej Ojczyzny oraz ochrony bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej<sup>78</sup>. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazywał także: „mając świadomość szczególnego znaczenia tego procesu dla pracowników, pragnę zapewnić, że dokładam wszelkich starań, aby proces ten był uczciwy i transparentny [...]. Co więcej, każdy pracownik i funkcjonariusz będzie mógł zwrócić się o dodatkową weryfikację otrzymanej propozycji. [...] Bardzo Państwa proszę o zrozumienie ewolucyjnego charakteru procesu stabilizacji zatrudnienia i pełnienia służby. Gwarantuję, że KAS będzie przyjaznym miejscem pracy i służby dla wszystkich uczciwych osób. Wierząc w Państwa mądrość, proszę jednocześnie o wsparcie w tworzeniu nowej jakości pracy i służby oraz o pełne zaangażowanie w realizację zadań<sup>79</sup>”.

Po czwarte, według danych pochodzących od Ministra Finansów w wyniku przeprowadzonej reformy m.in.:

- 1) 2531 osób nie otrzymało propozycji pracy/służby;
- 2) 508 osób nie przyjęło propozycji pracy/służby<sup>80</sup>;
- 3) 152 osoby zatrudnione/pełniące służbę w izbach celnych, izbach skarbowych, urzędach kontroli skarbowej, podległych im jednostkach oraz w Ministerstwie Finansów nie otrzymały propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej ze względu na pracę (służbę) w organach bezpieczeństwa wymienionych w art. 2 ustawy z dnia 18 października 2006 r. o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów<sup>81</sup>;

<sup>78</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 13 lutego 2017 r., [https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=25199](https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25199) (dostęp: 5.09.2021).

<sup>79</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 24 marca 2017 r., [https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=25257](https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25257) (dostęp: 2.09.2021).

<sup>80</sup> Szerzej: pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulskiego z września 2018 r., nr DLK2.054.19.2018, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB4PHHA/%24FILE/i24928-o1.pdf> (dostęp: 30.08.2021).

<sup>81</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 31.08.2021).

- 4) 3839 funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w wyniku reorganizacji struktur utraciło status funkcjonariuszy i stało się pracownikami „cywilnymi”<sup>82</sup>;
- 5) 7 funkcyjnym działaczom związkowym nie przedstawiono propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>83</sup>;
- 6) 16 pracowników/funkcjonariuszy przebywających na urloпах macierzyńskich nie otrzymało propozycji zatrudnienia/służby<sup>84</sup>;
- 7) 38 funkcjonariuszom/pracownikom przebywającym na urloпах macierzyńskich zmieniono status zatrudnienia z funkcjonariusza na pracownika;
- 8) 8 funkcjonariuszom/pracownikom przebywającym na urloпах macierzyńskich zmieniono status zatrudnienia z pracownika na funkcjonariusza<sup>85</sup>.

## 5. KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA – RZECZYWISTOŚĆ

Warto w tym miejscu raz jeszcze podkreślić, że projekty aktów prawnych reformujących administrację danin finansowych nie były projektami rządowymi, jak miało to miejsce w 2007 r.<sup>86</sup>, kiedy to uwzględniano kon-

<sup>82</sup> Natomiast 635 pracowników w wyniku reformy uzyskało status funkcjonariusza – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 29.08.2021).

<sup>83</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>84</sup> Liczba pracowników/funkcjonariuszy zwolnionych, a następnie ponownie zatrudnionych (dane sporządzone na podstawie informacji przekazanych z izb administracji skarbowej na 13 sierpnia 2018 r.) wyniosła 93 osoby – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulskiego z września 2018 r., nr DLK2.054.19.2018, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB4PHHA/%24FILE/i24928-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021); pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z października 2017 r., nr DLK2.054.42.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i15835-o1.pdf> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>85</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 27 lipca 2017 r., nr DLK2.054.15.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i13839-o1.pdf> (dostęp: 15.09.2021).

<sup>86</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 2 października 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/56EE52DA> (dostęp: 29.07.2021); W. Nykiel, *Opinia z 2 lipca 2007 r. o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*,

struktywne uwagi oraz propozycje zgłaszane w trakcie szeroko prowadzonych konsultacji zewnętrznych<sup>87</sup>. W dniu 3 czerwca 2016 r. wpłynęły do procedowania pod obrady Sejmu RP VIII kadencji wyłącznie poselskie projekty aktów prawnych, których celem była konsolidacja administracji podatkowej, celnej i skarbowej. Już 16 listopada 2016 r., w stachanowskim tempie, zostały uchwalone, a 2 grudnia 2016 r. ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej pod pozycjami 1947 i 1948 (sic!). Na marginesie należy tylko powtórzyć za M. Banasiem, że „oczywiście projekt ustawy, który został przygotowany w latach 2005–2007, przeszedł wszystkie uzgodnienia i konsultacje, natomiast obecny projekt również był konsultowany, był również przedmiotem rozważań związków zawodowych, był na Radzie Dialogu Społecznego, więc nie można mówić, że on w ogóle nie był w jakiś sposób konsultowany z czynnikami społecznymi”<sup>88</sup>. Rację ma jednak M. Szwał, którego zdaniem „proces legislacyjny dotyczący ustawy o KAS oraz Przepisów wprowadzających dotknięty był szeregiem wad. Ustawy nie zawierają przekonującej i opartej na wiarygodnych danych oceny skutków finansowych i społecznych reformy. Projekty ustaw powstały w trybie nieformalnym w Ministerstwie Finansów i nie były oficjalnie konsultowane z podmiotami bezpośrednio zainteresowanymi reformą, a następnie przekazane do wniesienia przez posłów koalicji rządzącej. Niezwykle szybkie tempo procesu legislacyjnego w Sejmie nie pozwoliło na wyjaśnienie pojawiających się wątpliwości, a dodatkowo większość sejmowa zdecydowała o odrzuceniu wniosku o przeprowadzenie wysłuchania publicznego. Reforma KAS jest przykładem uchwalenia prawa

---

nr RL-0303-69/07, <https://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 12.09.2021); I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 44.

<sup>87</sup> Wówczas projekty ustaw były przedkładane do konsultacji partnerom społecznym, tj. związkom zawodowym działającym wśród pracowników służb skarbowych, a także organizacjom zrzeszającym pracodawców, stowarzyszeniom podatników i dziennikarzy polskich, a przede wszystkim korporacji zawodowej doradców podatkowych – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 10 lipca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3114D8D7> (dostęp: 13.09.2021); pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 5 czerwca 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/3FB3EB56> (dostęp: 1.09.2021); M. Banaś, *Dobre prawo o ustroju administracji skarbowej fundamentem demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007, s. 20 i nast.

<sup>88</sup> M. Banaś w: *Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 107 z dnia 22 września 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?sknr=FPB-107> (dostęp: 14.09.2021).



z naruszeniem zasad rzetelnego i transparentnego procesu legislacyjnego<sup>89</sup>. Nie ulega zatem wątpliwości, że „nowy, tworzony w nocnym trybie ład prawny, w zasadniczym nurcie niekonstytucyjny, nie ma służyć państwu, a partii. Znajduje on tylko jedno merytoryczne uzasadnienie – ma być konstruowany i ma funkcjonować odpowiednio do nadrzędnych celów ustrojowych, ekonomicznych i społecznych partii rządzącej. Te cele stoją przed i ponad dobrem wspólnym wszystkich obywateli<sup>90</sup>. W podobnym duchu argumentował W. Modzelewski, konkludując, że ustawa nie powinna być uchwalona z wielu powodów, m.in. z przyczyn obiektywnych – spadku efektywności funkcjonalnej całej struktury organizacyjnej administracji danin publicznych, który może potrwać kilka lat<sup>91</sup>. Analogicznie zauważał R. Szymczykiewicz w *sui generis* proroczej opinii prawnej, że „wprowadzone rozwiązania prawne [konsolidujące administrację podatkową, skarbową i celną – przyp. autora] mogą mieć bardzo kosztowne (liczone w dziesiątkach lub setkach milionów złotych) reperkusje w postaci konieczności ponownej organizacji KAS (powtórzenia procesu rekrutacji), wypłaty odszkodowań za nierówne traktowanie, dyskryminację, naruszenie dóbr osobistych, dla tysięcy osób poszkodowanych przez ustawę, wypłaty należnych odpraw wraz z odsetkami<sup>92</sup>.”

Nie można stracić z pola widzenia również kierunkowego wykształcenia posłów, którzy zgłosili inicjatywy ustawodawcze dotyczące projektów ustaw konsolidujących administrację danin publicznych<sup>93</sup>. W przypadku projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826) na pięćdziesięciu wnioskodawców tylko dziewięciu parlamentarzystów miało kierunkowe wykształcenie prawnicze<sup>94</sup>. Natomiast odnośnie do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 827)

<sup>89</sup> M. Szwast, *Ocena...*, s. 13.

<sup>90</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3, s. 71.

<sup>91</sup> W. Modzelewski, *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 16 sierpnia 2016 r.*, <https://www.lubelskie.pl/file/2016/09/4c.-Opinia-w-zakresie-potencjalnych-skutkow-C3%B3w-wej-C5%9Bcia-w-C5%BCybie-przepis-C3%B3w-projektowanej-ustawy-o-KAS.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>92</sup> R. Szymczykiewicz, *Opinia prawna z dnia 31 października 2016 r., nr 01/10/2016*, [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S\\_YjNbydp6IJ:https://celnicy.pl/attachments/kas-opinia-nr-1-10-2016-finalna-wersja-pdf.4228/+&cd=8&hl=pl&ct=clnk&gl=pl](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S_YjNbydp6IJ:https://celnicy.pl/attachments/kas-opinia-nr-1-10-2016-finalna-wersja-pdf.4228/+&cd=8&hl=pl&ct=clnk&gl=pl) (dostęp: 16.09.2021).

<sup>93</sup> Informacje o wykształceniu pochodzą ze strony Sejmu RP VIII kadencji – <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/poslowie.xsp?type=P> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>94</sup> I. Nowak, „*Polityczno-kadrowa*”...

na pięćdziesięciu posłów wnioskodawców już tylko pięciu miało kierunkowe wykształcenie prawnicze. Co więcej, jak wynika z informacji zamieszczonych na stronie Sejmu VIII kadencji, żaden z parlamentarzystów nie miał doświadczenia z zakresu szeroko rozumianego obszaru podatkowego, aby przygotować, a tym bardziej kompleksowo procedować utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej jako największej z reform dokonanych w administracji publicznej na przełomie ostatnich kilkudziesięciu lat<sup>95</sup>. Wydaje się, że należy przywołać i tylko trochę sparafrazować wypowiedź M. Belki z 2005 r., zgodnie z którą, jeżeli ktoś nie zna się na systemie podatkowym, to niech się w ogóle na ten temat nie wypowiada<sup>96</sup>. Problem jednak zapewne polega na tym, że niektórzy konstytucyjni przedstawiciele Narodu<sup>97</sup> „najczęściej nie rozumieją, że nie rozumieją”<sup>98</sup>. A może też zapominają, że złożyli uroczyste ślubowania rzetelnego i sumiennego wykonywania obowiązków wobec Narodu oraz przestrzegania Konstytucji RP wraz z formułą konfesyjną<sup>99</sup> „Tak mi dopomóż Bóg”<sup>100</sup>.

Nie kwestionując potrzeby i zasadności przeprowadzenia kompleksowej reformy administracji danin publicznoprawnych, stwierdzić należy, że podczas konsolidacji administracji podatkowej, celnej i skarbowej doszło do licznych nieprawidłowości. Po pierwsze, według NIK powyższy „proces przekształceniowy” nie został właściwie przygotowany ani przeprowadzony<sup>101</sup>. W szczególności największe zastrzeżenia budzi obszar szeroko

<sup>95</sup> Ibidem; I. Nowak, M. Dominiak, *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 1, Warszawa 2020, s. 122–123.

<sup>96</sup> M. Belka, *Pierwsze czytanie poselskiego projektu uchwały wzywającej premiera Marka Belkę do rezygnacji z zajmowanego stanowiska (druk nr 3230)*, IV kadencja, 98. posiedzenie, 2. dzień (3.03.2005), <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/main/59FB2592> (dostęp: 9.09.2021).

<sup>97</sup> Art. 104 ust. 1 Konstytucji RP.

<sup>98</sup> A. Kidyba, *Prawnicy: nowe zawody?*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 15 czerwca 2021, nr 113 (5521), s. D4; tenże, *Powrót do szkoły Duracza, czyli nauka prawa w zarysie*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 12 grudnia 2012, nr 241 (3379), s. D7.

<sup>99</sup> P. Radzewicz, *Komentarz do art. 104 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.

<sup>100</sup> Art. 104 ust. 2–3 Konstytucji RP.

<sup>101</sup> Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli z dnia 21 grudnia 2018 r., nr KBF.410.005.01.2018, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:zdVkwDcHunYJ:https://www.gov.pl/attachment/8af65bb1-87a1-48da-9a4b-aadbdec001e3+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl> (dostęp: 16.09.2021), dalej: NIK-2.

rozumianych spraw kadrowych<sup>102</sup>. Analogicznie zdaniem Sądu Najwyższego podstawową i nieusuwalną wadę przedstawionych projektów ustaw konsolidujących administrację podatkową, celną i skarbową, które nie powinny stać się przedmiotem dalszych prac legislacyjnych, stanowi to, że „regulacja stosunków pracy i stosunków służby w Krajowej Administracji Skarbowej nie opiera się na zasadach, jakim powinny odpowiadać stosunki zatrudnienia w administracji państwowej”<sup>103</sup>. Niezależnie od powyższych trafnych stwierdzeń rodzi się pytanie, czy także znana z godnej do naśladowania empatii H. Łopianowska<sup>104</sup>, Dyrektor Departamentu Reformy Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów – „druga po wiceministrze Marianie Banasiu [Szefie KAS – przyp. autora] osoba w resorcie finansów odpowiedzialna za tę reformę”<sup>105</sup> od strony legislacyjnej<sup>106</sup> – była świadoma „słabości” powyższych projektów aktów prawnych.

Po drugie, zdaniem NIK w wyniku reformy zatrudnienie ogółem w jednostkach Krajowej Administracji Skarbowej nie uległo istotnej zmianie<sup>107</sup>. Z danych przekazanych w trakcie kontroli przez Ministerstwo Finansów wynika, że liczba osób zatrudnionych w Krajowej Administracji Skarbowej zmniejszyła się z 64 281<sup>108</sup> do 60 676 osób<sup>109</sup>, tj. o 5,6%. Natomiast zatrudnienie liczone w etatach w tym okresie zmniejszyło się z 64 039 do 60 554 osób, tj. o 5,4%<sup>110</sup>. Przykładowo: koszty konsolidacji poniesione przez jednostki organizacyjne wchodzące w struktury Krajowej

<sup>102</sup> NIK-1.

<sup>103</sup> Opinia Biura Studiów i Analiz Sądu Najwyższego z dnia 7 lipca 2016 r. o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”, nr BSA111-021-269-270/16, <https://www.lubelskie.pl/file/2016/09/4e.Opinia-S%C4%85du-Najwy%C5%BCszego-o-poselskich-projektach-ustaw-o-KAS.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>104</sup> „Tylko spróbujcie zwolnić z pracy kobietę w ciąży! – mówiła dyr. Łopianowska w kularach grudniowej gali Rankingu Urzędów Skarbowych przygotowanego przez redakcję DGP. Scena ta mogła się wydać postronnemu obserwatorowi dość zabawna. Fili-granowa, niskiego wzrostu (ma 152 cm) i cichego głosu pani dyrektor kierująca »pogróżki« w stronę rosnącego mężczyzny – jednego z dyrektorów izby skarbowej” – K. Jędrzejewska, *Honorata Łopianowska...*

<sup>105</sup> Ibidem.

<sup>106</sup> Ibidem.

<sup>107</sup> NIK-2.

<sup>108</sup> Według stanu na 1 marca 2017 r.

<sup>109</sup> Według stanu na 30 czerwca 2018 r.

<sup>110</sup> NIK-1.

Administracji Skarbowej w latach 2016–2018 (I półrocze) wyniosły łącznie 70,3 mln zł, z czego 90,9% stanowiły wydatki osobowe (tj. 64,0 mln zł), w ramach których poniesiono głównie wydatki na wypłacone funkcjonariuszom odprawy związane z reorganizacją (20,8 mln zł), odprawy wypłacone pracownikom korpusu służby cywilnej i pozostałym (13,6 mln zł), odprawy emerytalne pracowników korpusu służby cywilnej i pozostałych (16,9 mln zł) oraz odprawy funkcjonariuszy (3,9 mln zł)<sup>111</sup>. Jednakże szczegółowym wyliczeniem kosztów połączenia administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową należy bez wątpienia poświęcić odrębne opracowanie.

Do 31 maja 2017 r. propozycje pracy/służby przedstawiono 62 301 osobom (13 275 funkcjonariuszom i 49 026 pracownikom)<sup>112</sup>. Wśród osób, które do 31 maja 2017 r. otrzymały propozycję pracy/służby, znalazło się 5236 osób mających lub nabywających w 2018 r. uprawnienia emerytalne (w tym 1178 funkcjonariuszy) oraz 691 osób mających lub nabywających uprawnienia emerytalne do dnia 31 sierpnia 2017 r. (w tym 85 funkcjonariuszy)<sup>113</sup>. Bez wątpienia w następstwie przeprowadzonej reformy od 2018 r. część pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej zaczęła przechodzić na emeryturę:

- 1) w 2018 r. – 1026 osób (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 890, funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 102);
- 2) w 2019 r. – 1335 osób (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 1089, funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 213);
- 3) w styczniu – maju 2020 r. – 975 osób (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 526; funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 442)<sup>114</sup>.

W związku z reformą administracji skarbowej z pracy bądź służby w Krajowej Administracji Skarbowej odeszło co najmniej 3139 osób<sup>115</sup>. Przedłożonych propozycji pracy bądź służby nie przyjęło 528 osób, co – w myśl

<sup>111</sup> Wydatki poniesione na odprawy dla pracowników oraz funkcjonariuszy w wydatkach osobowych związanych z reorganizacją stanowiły 86,5% – NIK-1.

<sup>112</sup> Ibidem.

<sup>113</sup> Ibidem.

<sup>114</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z dnia 18 czerwca 2020 r., nr DOS11.054.41.2020.ELP, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBQQJ64/%24FILE/i07133-o1.pdf> (dostęp: 6.09.2021).

<sup>115</sup> W części przypadków rozwiązanie stosunku pracy/służbowego nastąpiło przed 31 sierpnia 2017 r. z inicjatywy pracowników i funkcjonariuszy, którzy, nie otrzymawszy propozycji pracy bądź służby w Krajowej Administracji Skarbowej, zdecydowali o przejściu na emeryturę lub zmianie miejsca zatrudnienia – NIK-1.

art. 170 ust. 1 pkt 2 u.p.w.KAS – skutkowało wygaśnięciem stosunku pracy/ służbowego po upływie trzech miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym pracownik lub funkcjonariusz złożył oświadczenie o odmowie przyjęcia propozycji zatrudnienia albo pełnienia służby, jednak nie później niż dnia 31 sierpnia 2017 r.<sup>116</sup> Ponadto w okresie od 1 czerwca do 31 sierpnia 2017 r. z Krajowej Administracji Skarbowej odeszło 1209 osób, których motywacje nie są znane<sup>117</sup>.

Stan zatrudnienia pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej na 31 maja 2020 r. w etatach wynosił 61 102,092, z czego w:

- 1) izbach administracji skarbowej – 59 003,192 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 47 707,267; funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 10 413,375);
- 2) Ministerstwie Finansów (jednostki organizacyjne KAS) – 873,750 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 561,750, funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 298,000<sup>118</sup>);
- 3) Krajowej Informacji Skarbowej – 1044,750 (w tym tylko członkowie korpusu służby cywilnej – 1036,750);
- 4) Krajowej Szkole Skarbowości – 180,400 (tylko pracownicy nieobjęci mnożnikowym systemem wynagrodzeń<sup>119</sup>).

Natomiast stan zatrudnienia w etatach pracowników i funkcjonariuszy pracujących/pełniących służbę w poszczególnych urzędach celno-skarbowych<sup>120</sup> na 31 grudnia 2020 r. wynosił 13 601,450 (w tym członkowie korpusu służby cywilnej – 3521,700, funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej – 9934,750)<sup>121</sup>.

<sup>116</sup> NIK-1.

<sup>117</sup> Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w skali całego kraju 88 osób (52 pracowników korpusu służby cywilnej oraz 36 funkcjonariuszy dawnej Służby Celnej) nie przyjęło propozycji pracy bądź służby ze względu na zaproponowane niższe wynagrodzenie/uposażenie od wcześniej otrzymanego – NIK-1.

<sup>118</sup> W tym 9 etatów w grupie funkcjonariuszy oddelegowanych do pełnienia służby w Ministerstwie Finansów, niebędących funkcjonariuszami Służby Celno-Skarbowej – pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z dnia 24 czerwca 2020 r., nr DOS11.054.47.2020.KZM, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBQXEJ/%24FILE/i07349-o1.pdf> (dostęp: 13.09.2021).

<sup>119</sup> Ibidem.

<sup>120</sup> Bez uwzględnienia osób zatrudnionych na umowę zastępstwa – pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z dnia 29 marca 2021 r., nr DNK7.054.13.2021, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBZMD8Q/%24FILE/i21094-o1.pdf> (dostęp: 6.09.2021).

<sup>121</sup> Ibidem.

Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że 4072 funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej otrzymało propozycję pracy, a nie kontynuacji służby<sup>122</sup>. W tym aspekcie kierownictwo Ministerstwa Finansów wykazało się „swoistą troską”, twierdząc, że – mając na względzie strukturę wiekową obecnych funkcjonariuszy (średni wiek i mediana dla wieku – wartość środkowa – funkcjonariuszy wynoszą 48 lat) – zasadne było zapewnienie im regularnego trybu pracy w korpusie służby cywilnej<sup>123</sup>. Za niecelową uznano także potrzebę przeprowadzenia analizy SWOT w odniesieniu do „ucywilnionych” pracowników służby celnej<sup>124</sup>. Przedstawiciele Ministerstwa Finansów nie podzielali również opinii, zgodnie z którą „ucywilnianie” funkcjonariuszy byłej Służby Celnej było marnotrawstwem środków publicznych, ponieważ, jak wskazywali, funkcjonariusze przeniesieni do pracy na innych stanowiskach w Krajowej Administracji Skarbowej będą nadal mogli wykorzystywać swoje kwalifikacje i doświadczenie, a proces zmiany statusu funkcjonariusza na pracownika i odwrotnie nie będzie miał przecież charakteru nieodwracalnego<sup>125</sup>.

Po trzecie, według NIK, aby rzetelnie przeprowadzić proces kształtowania kadr Krajowej Administracji Skarbowej, kierownicy jednostek organizacyjnych powinni już przed 31 maja 2017 r., tj. do czasu, kiedy musieli zakończyć proces przedkładania lub nie propozycji pracy/służby pracownikom/funkcjonariuszom, mieć pełną wiedzę o zakładanym docelowym kształcie kadrowym kierowanych przez nich jednostek i o realizowanych zadaniach. Innymi słowy, czas, w jakim przeprowadzono reformę, nie pozwalał na rzetelne rozpoznanie powyższych potrzeb kadrowych<sup>126</sup>. Ponadto ustawowe kryteria brane pod uwagę przy składaniu pisemnych ofert określających nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby były

<sup>122</sup> Propozycję służby, a nie propozycję pracy otrzymało 715 pracowników – NIK-1.

<sup>123</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 30 maja 2017 r., nr RS1.054.9.2017, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=12292> (dostęp: 6.09.2021).

<sup>124</sup> Ibidem.

<sup>125</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z czerwca 2017 r., nr RS7.054.4.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i13132-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>126</sup> Ze względu na zakres i złożoność wprowadzanych zmian, uwagę zwraca również czas, w jakim przeprowadzono reformę, tj. trzymiesięczne *vacatio legis*, oraz czas, jaki mieli kierownicy nowo powstałych jednostek, w szczególności dyrektorzy izb administracji skarbowej, na analizę posiadanych zasobów kadrowych w kontekście powierzonych im zadań – NIK-1.

sformułowane w sposób ogólny (niemierzalny i oceny), co pozwalało niejednokrotnie na ich pomijanie.

Po czwarte, „nie przeprowadzono pełnej analizy potrzeb kadrowych w poszczególnych jednostkach KAS, między innymi w zakresie funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, dla których limity etatów zwiększane były zarówno przed wdrożeniem KAS (w lutym 2017 r.), jak również zaraz po wdrożeniu (w marcu 2017 r.)”<sup>127</sup>. „Analiz potrzeb etatowych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej nie dokonano ani przed wejściem w życie ustawy o KAS, ani przed dniem 15 września 2017 r. Zespół w sprawie określenia limitu etatów dla funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej podjął pracę dopiero 15 września 2017 r. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora DLK wynika, że uznano za celowe, aby analizę potrzeb etatowych rozpocząć po 1 września 2017 r., tj. po dniu, kiedy zostały wygaszone wszystkie stosunki służbowe z funkcjonariuszami, którzy nie przyjęli propozycji służby lub jej nie otrzymali”<sup>128</sup>. Ponadto wątpliwości NIK budzi również celowość rozpoczęcia procesu zatrudniania nowych osób już od 1 marca 2017 r. w sytuacji toczącego się procesu przedkładania propozycji pracy/służby, który miał zakończyć się do 31 maja 2017 r., przy jednoczesnym braku informacji o liczbie wakatów w poszczególnych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej<sup>129</sup>. *De facto* proces etatyzacji rozpoczął się po 1 września 2017 r., czyli po zamknięciu procesu przedkładania propozycji pracy/służby i po uzyskaniu wiedzy na temat liczby pracowników/funkcjonariuszy, którzy ostatecznie pozostają w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej, co zgodnie z przedłożonymi wyjaśnieniami było działaniem zamierzonym<sup>130</sup>. Tym samym nie została przeprowadzona analiza potrzeb kadrowych, a praktyka wygaszania zatrudnienia/służby budzi wątpliwości natury prawnej w zakresie przestrzegania i ochrony praw pracowniczych<sup>131</sup>, a na tzw. nieformalnym systemie poufnych rekomendacji (systemie niejawnego opiniowania), doprowadzającym do ignorowania

<sup>127</sup> NIK-2.

<sup>128</sup> Ibidem.

<sup>129</sup> Niemniej jednak w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. zatrudniono 2689 osób, w tym od 1 marca do 31 sierpnia 2017 r. 228 osób, a od 1 września do 31 grudnia 2017 r. 688 osób. Blisko połowę z nich (1328) przyjęto do pracy w wyniku ogłoszonego naboru, a kolejne prawie 40% (1028) w wyniku przekształcenia umów zastępstwa w umowy na czas określony – NIK-1.

<sup>130</sup> NIK-1.

<sup>131</sup> NIK-2.

ocen okresowych i standardów oceniania w administracji publicznej<sup>132</sup>, kończą<sup>133</sup>. Podobne wnioski prezentowane są w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że „analiza treści pism Szefa KAS pozwala na wyciągnięcie wniosków, że realizowały one nienazwane bądź też ukryte cele ustawy w postaci zmniejszenia liczby etatów funkcjonariuszy służby celnej. W swoich pismach Szef KAS wskazywał nieprzekraczalne limity etatów funkcjonariuszy, co powodowało, że m.in. dyrektorzy izb administracji skarbowej, a w rzeczywistości powołane przez nich zespoły, dokonywały faktycznej selekcji i były zmuszone do wskazania określonej liczby funkcjonariuszy do tzw. ucywilnienia, aby zmieścić się w wyznaczonej liczbie przyznanych etatów”<sup>134</sup>. Zbieżny pogląd wyraził S. Płażek. Zgodnie z nim Szef Krajowej Administracji Skarbowej w pismach kierowanych do dyrektorów izb administracji skarbowej ustanowił „własne, zupełnie nieprzewidziane reguły selekcji funkcjonariuszy wzorem niegdysiejszego »prawa powielaczowego« z okresu *ancien regime*’u”<sup>135</sup>.

Po piąte, prace zespołów powołanych w izbach administracji skarbowej w celu zapewnienia prawidłowości i transparentności przedkładania propozycji pracy bądź służby w Krajowej Administracji Skarbowej nie były monitorowane, a Departament Reformy Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów nie przeprowadzał w tym zakresie żadnej kontroli<sup>136</sup>. Niestety, także nadzór Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nad przebiegiem procesu przedkładania propozycji określających nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby był niewystarczający, pomimo licznych deklaracji, że reforma będzie wdrażana sukcesywnie, pod stałym nadzorem i ze wsparciem z poziomu Ministerstwa Finansów, gdzie na bieżąco będą wyjaśniane informacje o zaistniałych błędach czy też

<sup>132</sup> M. Piotrowski, *Ocena...*, s. 57.

<sup>133</sup> Zob. np. opisany stan faktyczny wraz z uzasadnieniami wyroku Sądu Rejonowego dla Łodzi-Śródmieścia w Łodzi, X Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 10 czerwca 2021 r., sygn. XP 646/19, <https://celnicy.pl/threads/wyrok-sadu-rejonowego-w-lodzi-x-p-646-2019-dotyczacy-odszkodowania-za-niezgodne-z-prawem-ucywilnienie.17310/> (dostęp: 9.09.2021).

<sup>134</sup> *Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-ii-instancji.17168/> (dostęp: 4.09.2021).

<sup>135</sup> S. Płażek, „Przekształcenie” *stosunku służbowego celnika w stosunek pracy*, <https://celnicy.pl/threads/przekształcenie-stosunku-sluzbowego-celnika-w-stosunek-pracy.17232/> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>136</sup> NIK-1.



nieprawidłowościach<sup>137</sup>. Innymi słowy, Szef Krajowej Administracji Skarbowej bezpośrednio nie monitorował procesu przedkładania propozycji pracy/służby w podległych jednostkach (głównie izbach administracji skarbowej) ani też nie gromadził informacji o efektach prowadzonych rokowań i mediacji w ramach sporów zbiorowych pracowników izb administracji skarbowej z jej dyrektorami<sup>138</sup>. Tym samym „działania Szefa KAS w zakresie monitorowania procesu przygotowania, realizacji i efektów powołania KAS ograniczały się, co do zasady, do działań doradczo-prewencyjnych, tj. powoływania zespołów, kierowania korespondencji do dyrektorów IAS, w której przypomniano o obowiązkach i wskazywano na pełną ich odpowiedzialność za podejmowane decyzje. Ograniczony był również zakres danych zbieranych przez Szefa KAS, dotyczących funkcjonowania podległych jednostek, w szczególności w obszarze organizacji i zatrudnienia. Tym samym skuteczność nadzoru nad jednostkami podległymi i możliwość reagowania na stwierdzone przez NIK w tych jednostkach nieprawidłowości zostały istotnie ograniczone, a działania nadzorczo-kontrolne Szefa KAS były niewystraszające”<sup>139</sup>. W ocenie NIK świadczy to jednoznacznie o niedostatecznym nadzorze nad przebiegiem procesu reorganizacji<sup>140</sup>.

Po szóste, stanowisko radcy skarbowego, które m.in. według P. Cybulskiego miało być przeznaczone wyłącznie dla osób mających największą wiedzę i doświadczenie w zakresie orzecznictwa<sup>141</sup>, na 31 grudnia 2020 r. zajmowały w 58,33% osoby niemające kierunkowego wykształcenia wyższego o profilu prawno-podatkowym<sup>142</sup>, właściwego do wymiaru, poboru

---

<sup>137</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Banasia z dnia 13 lutego 2017 r., [https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=25199](https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25199) (dostęp: 4.09.2021).

<sup>138</sup> NIK-1.

<sup>139</sup> NIK-2.

<sup>140</sup> Ibidem.

<sup>141</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 4 maja 2017 r., nr RS2.054.10.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i11850-o1.pdf> (dostęp: 1.09.2021); szerzej I. Nowak, *An officer employed...*, s. 89–113; tenże, *120 radców skarbowych...*, s. 9–40.

<sup>142</sup> Przeprowadzone w latach 2002–2005 badania empiryczne w ośmiu urzędach kontroli skarbowej wykazały, że wskaźnik osób zatrudnionych na stanowiskach merytorycznych, legitymujących się wykształceniem innym niż wyższe prawnicze lub ekonomiczne był na poziomie 60% – E. Ruśkowski, *Główne problemy...*, s. 93.

i egzekucji danin publicznoprawnych<sup>143</sup>. Przykładowo: wśród kierunków studiów ukończonych przez radców skarbowych można odnaleźć m.in. budownictwo, rolnictwo, technologię żywności, towaroznawstwo, pedagogikę specjalną, organizację przemysłu spożywczego, historię, geografę, geodezję i kartografię, meliorację wodną czy też mechanikę i budowę maszyn<sup>144</sup>.

Po siódme, NIK nie znalazła podstaw do uznania, że utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej przyniosło wymierne efekty w postaci wzrostu dochodów podatkowych<sup>145</sup>. Wprawdzie w latach 2017–2018 nastąpił wzrost wpływów z tytułu danin publicznych, ale nie wynikał on raczej z procesu konsolidacji administracji podatkowej, celnej i skarbowej, ale z wdrożenia równoległe wielu innych kompleksowych rozwiązań „uszczelniających” system podatkowy<sup>146</sup>.

Reasumując, „polityka kadrowa” przeprowadzona w ramach Krajowej Administracji Skarbowej, podyktowana brakiem systemowej wizji ze strony prawodawcy, doprowadziła do nieodwracalnej destrukcji personalnej, m.in. ze względu na zastosowanie tzw. opcji zerowej oraz „ucywilnienie” funkcjonariuszy celnych<sup>147</sup>. Trafność powyższych spostrzeżeń autora niniejszej publikacji – jak się wydaje – potwierdza P. Cybulski, jak sam o sobie mówi – „współtwórca KAS”, podkreślając, że „po odejściu tak wielu dobrych i doświadczonych fachowców z KAS widać, że sam system informatyczny nie będzie w stanie wiele pomóc, jeśli nie będzie odpowiedniej

<sup>143</sup> Faktem jest, że niektórzy z radców skarbowych ukończyli także studia podyplomowe z zakresu prawa podatkowego, jednakże ta forma „podnoszenia swoich kwalifikacji” – zdaniem autora – nie uzupełni ukończonych studiów I i II stopnia, sprofilowanych pod kątem programu kształcenia z zakresu podatkowoprawnego – szerzej I. Nowak, *120 radców skarbowych...*, s. 25.

<sup>144</sup> Ibidem; I. Nowak, „Polityczno-kadrowa”...

<sup>145</sup> NIK-2.

<sup>146</sup> Informacja o wynikach kontroli pt. *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług z dnia 7 czerwca 2019 r.*, nr 80/2019/P/18/011/KBF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21004,vp,23636.pdf> (dostęp: 11.09.2021); zob. także I. Nowak, *Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jako „instrument prawny” służący przeciwdziałaniu wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 2, Warszawa 2021, s. 278–292.

<sup>147</sup> E. Ura, „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, s. 255 i nast., <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>; A. Halicki, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021, *passim*; I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 37 i nast.

kadry czy odpowiedniej współpracy z osobami merytorycznymi w skarbowości. Na początku i na końcu każdego procesu jest człowiek i to od niego tak naprawdę zależy jakość i skuteczność działania<sup>148</sup>. Innymi słowy, zastosowana przez prawodawcę „praktyka” wygaszania zatrudnienia, mimo że jest od wielu lat krytykowana, gdyż budziła poważne wątpliwości prawne, nie przeszkodziła mu w uchwaleniu „niegodziwego prawa”, które doprowadziło do „zwolnień i przeprowadzenia czystek kadrowych”<sup>149</sup>. Przykładowo: tryb wygaszenia stosunku pracy/służby oraz przekształcenia stosunku służby w stosunek pracy nie wymagał pisemnego uzasadnienia decyzji, a w przypadku braku propozycji co do zasady także pisemnego informowania zainteresowanych<sup>150</sup>. Warto może w tym miejscu przywołać pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia, w którym podnosił, że „podejmując wątek zapewnienia funkcjonariuszom celnym ochrony dotychczasowego statusu prawnego i uposażenia, należy mieć na względzie prawo demokratycznie legitymowanego ustawodawcy do kreowania nowych rozwiązań prawnych. [...] Prawodawca ma więc prawo do nowelizowania obowiązującego prawa, także na niekorzyść pracownika, o ile respektuje wymogi konstytucyjne”<sup>151</sup>. Według M. Banasia przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej nie wskazywały pracowników bądź funkcjonariuszy, którym przysługiwałyby prawna ochrona zatrudnienia<sup>152</sup>. Także pod-

<sup>148</sup> W. Drózdź, *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>149</sup> Interpelacja poselska nr 30349 do Ministra Finansów z dnia 19 marca 2019 r. w sprawie reformy administracji skarbowej, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BAPKA7> (dostęp: 11.09.2021).

<sup>150</sup> Ponadto brakowało także ustawowego określenia możliwości zaskarżenia powyższych decyzji/czynności – NIK-1.

<sup>151</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z września 2016 r., nr RS2.054.6.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i05416-o1.pdf> (dostęp: 4.09.2021).

<sup>152</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z października 2017 r., nr DLK2.054.42.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i15835-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021). Marian Banaś podkreślił jednocześnie, że możliwość złożenia dopuszczalnych prawem środków zaskarżenia (indywidualnych lub zbiorowych) stanowi uprawnienie funkcjonariusza i nie wykluczył sytuacji, że będą one składane – pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 30 maja 2017 r., nr RS1.054.9.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i12292-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulski uważał, że ustawodawca w przepisach wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej nie zawarł regulacji gwarantujących dalsze zatrudnienie pracownikom i funkcjonariuszom jednostek wchodzących w skład Krajowej Administracji Skarbowej. Co więcej – jego zdaniem – normodawca odstąpił również od środków prawnych związanych z ochroną stosunków pracy/służby i nie przewidział ani swoistych wymagań dotyczących złożenia pracownikom/funkcjonariuszom propozycji nowych warunków pracy i płacy/służby i uposażenia, ani nie odesłał do odpowiedniego stosowania przepisów o wypowiedzeniu zmieniającym<sup>153</sup>.

Biorąc powyższe pod uwagę, jak uwierzyć w obecne zapewnienia Szefowej Krajowej Administracji Skarbowej, że:

- 1) „KAS jest ważnym elementem silnego i nowoczesnego państwa. Chciałabym, aby nasza organizacja była coraz bardziej atrakcyjnym miejscem pracy i służby [...] Działamy w warunkach, które wymagają od nas ciągłego rozwoju i dostosowywania się do zmieniającego się otoczenia gospodarczego. Dlatego tak ważne są solidne fundamenty, czyli doświadczone i profesjonalne kadry zawodowe KAS [...]”<sup>154</sup>;
- 2) „Naszą siłą są pracownicy i funkcjonariusze wszystkich szczebli, oddani idei dążenia do realizacji wspólnego celu. [...] To dzięki wspólnym działaniom zrealizowaliśmy ważne dla całego resortu projekty. Tylko jako zespół, który ma wspólne cele i determinację do ich realizacji, KAS może stać się awangardą w zakresie rozwiązań w administracji rządowej”<sup>155</sup>;

<sup>153</sup> W tym zakresie przepis art. 165 u.p.w.KAS stanowi regulację szczególną względem ogólnie obowiązujących uregulowań prawnych dotyczących wypowiedzenia/rozwiązania stosunku pracy/służby, a jej wprowadzenie usprawiedliwia nie tylko specyficzna sytuacja prawna związana z reformą administracji skarbowej w skali globalnej, ale także okoliczność, że stwarza równość co do sposobu nawiązania na nowo stosunków pracy/stosunków służbowych do wszystkich osób, których dotyczy – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej P. Cybulskiego z marca 2018 r., nr DLK2.054.11.2018, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/kucz/658C47F2/%24FILE/i19750-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>154</sup> Pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej z okazji 4. rocznicy powstania Krajowej Administracji, <https://celnicy.pl/threads/4-rocznica-kas-list-szefa-kas.17101/page-2> (dostęp: 2.09.2021).

<sup>155</sup> M. Rzeczkowska podczas uroczystości przyznania odznak „Za Zasługi dla Finansów Publicznych Rzeczypospolitej Polskiej”, <https://www.gov.pl/web/finanse/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych> (dostęp: 25.11.2021).

- 3) „Siłą KAS są pracownicy i funkcjonariusze wszystkich szczebli, dążący do realizacji wspólnego celu. Bez Was – ludzi kreatywnych, otwartych na nowoczesność, ale też rozumiejących ideę służby publicznej – realizacja zadań KAS nie byłaby możliwa”<sup>156</sup>.

A może zaufać „profetycznym wizjom” podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Patkowskiego, według którego stworzenie nowego systemu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej, opartego na jasnych, sprawiedliwych i równych dla wszystkich kryteriach – takiego, jaki funkcjonuje w dużych, prywatnych firmach, gdzie podwyżki i nagrody nie są obligatoryjne, lecz są wypłacane – będzie kluczem do nowoczesnej, sprawnie funkcjonującej administracji, oferującej atrakcyjne miejsca pracy?<sup>157</sup>. Czy też dać wiarę J. Stachurze, Dyrektor Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów, według której „zarządzanie zasobami ludzkimi, funduszem wynagrodzeń to, po pierwsze, zagadnienia naukowe, a poza tym istnieją metodyki, które stosują firmy konkurujące o najlepszych pracowników? Dlaczego nie mielibyśmy skorzystać z tych rozwiązań? Oczywiście trzeba to dostosować do specyfiki administracji. To proces wieloletni. Mamy nadzieję, że przynajmniej na razie uda nam się zatrzymać najlepszych pracowników, a z czasem będzie to atrakcyjna forma pracy także dla młodych ludzi”<sup>158</sup>.

Powyższe „iluzje” przedstawiciele zarówno Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ministerstwa Finansów w zestawieniu z długofalowymi następstwami destrukcyjnej „reformy kadrowej” administracji danin publicznych

<sup>156</sup> M. Rzeczowska podczas Centralnych obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej, które odbyły się 21 września 2021 r. w Bydgoszczy, [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/JSs9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_yF42%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3D\\_118\\_INSTANCE\\_8yWD\\_\\_column-1%26p\\_p\\_col\\_count%3D1](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_yF42%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INSTANCE_8yWD__column-1%26p_p_col_count%3D1) (dostęp: 5.11.2021).

<sup>157</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Patkowskiego z dnia 23 lipca 2021 roku, nr DWR1.411.4.2021, [https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=27902](https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27902) (dostęp: 3.09.2021). Ponadto przy inflacji na poziomie prawie 8% nie sposób podzielić poglądu P. Patkowskiego, że „mamy stabilną sytuację finansów publicznych” – zob. P. Patkowski, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 2.01.2022).

<sup>158</sup> M. Pogroszewska, Joanna Stachura, dyrektor departamentu MF o zapowiadanych podwyżkach w sektorze administracji, <https://www.rp.pl/Administracja/210729446-Joanna-Stachura-dyrektor-departamentu-MF-o-zapowiadanych-podwyzkach-w-sektorze-administracji.html> (dostęp: 5.09.2021).

przywołują autorowi na myśl fragment powieści M. Ostrowskiego pt. *Jak hartowała się stal*, w której czytamy m.in. jak to „na Dnieprze woda przerwała stalowe zapory i runęła, zatapiając maszyny i ludzi. I znów Komsomoł rzucił się do walki z żywiołem i po zaciekłych dwudniowych zmaganiach bez snu i odpoczynku wpędził wyzwolony żywioł z powrotem za stalowe zapory. W tej gigantycznej walce czołowe miejsce zajmowało nowe pokolenie komsomolców”<sup>159</sup>, które zapewne i obecnie nigdy nie opuściłoby pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej oraz podatników (w ostatnim czasie namiętnie nazywanych przez kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowe Administracji Skarbowej „klientami”<sup>160</sup>) w potrzebie<sup>161</sup>.

## 6. PODSUMOWANIE

„Wszystko, nad czym pracujemy, wszystko, ku czemu zmierzamy, ma jeden cel – dobro naszego narodu, dobro naszej Ojczyzny”<sup>162</sup>. Tak w wielkim skrócie można chyba podsumować populistyczne deklaracje szeroko rozumianych pomysłodawców, projektodawców, decydentów, a w końcu i wykonawców procesu konsolidacji administracji danin publicznych w Krajową Administrację Skarbową. Czyżby w imię najlepiej pojętej, jednej i jedynie słusznej linii partii/koalicji byli gotowi realizować wszelkie potiomkinowskie cele polityczno-legislacyjne<sup>163</sup>, budując Krajową Administrację Skarbową swoich „marzeń i ambicji”<sup>164</sup>? Bo na pewno przeprowadzoną „reformę” należy traktować wyłącznie w kategoriach baśni głoszącej, że w Polsce dokonała się profesjonalna reorganizacja służb podatkowo-skarbowo-celnych. Trudno przecież przyjąć tezę, że „utworzenie KAS ustawą z 2016 roku, która połączyła organy skarbowe, celne i urzędy kontroli skarbowej w jednolitą formację,

<sup>159</sup> M. Ostrowski, *Jak hartowała się stal*, Warszawa 1968, s. 452–453.

<sup>160</sup> Zob. Departament Relacji z Klientami (sic!) w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów – <https://www.gov.pl/web/finanse/departament-relacji-z-klientami> (dostęp: 27.01.2022).

<sup>161</sup> Por. G. Orwell, *Folwark zwierzęcy*, Warszawa 2019, s. 89.

<sup>162</sup> Z. Horodocki, *Plakat propagandowy PRL*, [https://commons.wikimedia.org/wiki/File:20210102\\_173027\\_Propaganda\\_PRL.jpg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:20210102_173027_Propaganda_PRL.jpg) (dostęp: 19.09.2021).

<sup>163</sup> Kładąc podwaliny pod „nowy konstrukt”, który według A. Gomułowicza nazwać należy „demokracją policyjno-wyznaniową” – szerzej A. Gomułowicz, *Tak powstaje dyktatura – jak PiS buduje ustrój totalitarny*, <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art2544971-tak-powstaje-dyktatura-jak-pis-buduje-ustoj-totalitarny> (dostęp: 14.09.2021).

<sup>164</sup> Por. G. Rutowska, *Dekoracje na VI Zjazd PZPR w Warszawie*, <https://www.szukajwarchiwach.gov.pl/de/jednostka/-/jednostka/5938899/obiekty/339335> (dostęp: 11.12.2021).

stanowiło jedną z najistotniejszych przemian ostatnich lat, służącą sprawności, sile i rozwojowi Rzeczypospolitej Polskiej. Jestem przekonany, że ta reforma doceniana będzie również przez kolejne pokolenia Polaków, bo dzięki niej istotnie zwiększyliśmy szanse pomyślnej przyszłości naszej Ojczyzny”<sup>165</sup>.

Dokonana w iście stachanowskim tempie reforma konsolidująca administrację danin publicznych<sup>166</sup> potwierdza trafne spostrzeżenie W. Łączkowskiego, że demokracja może być groźna, jeśli sprowadzana jest do prostej reguły większościowej w parlamencie<sup>167</sup> z kierowniczą rolą partii rządzącej w polityce legislacyjnej<sup>168</sup>. W tym zakresie warto zwrócić także uwagę na fakt, że projekty aktów prawnych reformujących administrację finansową powstały w Ministerstwie Finansów<sup>169</sup>, „a następnie – w sposób nieformalny – zostały przekazane posłom koalicji rządzącej w celu skorzystania przez nich z prawa inicjatywy ustawodawczej”<sup>170</sup>. Innymi słowy, pozorowanie, jakoby inicjatywa ustawodawcza w zakresie konsolidacji administracji danin publicznych pochodziła od grupy posłów (co do zasady bez wykształcenia prawniczego – tzw. amatorów prawa<sup>171</sup>), podczas gdy w rzeczywistości była propozycją rządową<sup>172</sup>, nolens volens świadczy o wzorcowym

<sup>165</sup> Prezydent RP A. Duda w liście z dnia 21 września 2021 r. z okazji Centralnych obchodów Dnia Krajowej Administracji Skarbowej – [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/JSS9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_yF42%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3D\\_118\\_INSTANCE\\_8yWD\\_\\_column-1%26p\\_p\\_col\\_count%3D1](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSS9/content/centralne-obchody-dnia-krajowej-administracji-skarbowej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fstart%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_yF42%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3D_118_INSTANCE_8yWD__column-1%26p_p_col_count%3D1) (dostęp: 10.12.2021).

<sup>166</sup> I. Nowak, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 37–65, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>

<sup>167</sup> W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2, s. 177.

<sup>168</sup> I. Nowak, „Polityczno-kadrowa”...; tenże, *120 radców skarbowych...*, s. 10 i nast.

<sup>169</sup> I. Nowak, *Funkcjonariusze celni...*, s. 42; por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 62 i nast.

<sup>170</sup> M. Szwaśc, *Ocena...*, s. 11; NIK-2; wypowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 18 listopada 2016 r., <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrn/FPB-116> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>171</sup> Szerzej J. Małecki, *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.

<sup>172</sup> A. Kidyba, *Osiem...*, s. D3; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 12, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>

upolitycznieniu legislacji<sup>173</sup> dokonany przez większość parlamentarną<sup>174</sup> w ramach wszechobecnego w ostatnich latach „prawnego faryzeizmu”<sup>175</sup>. Uprawniony wydaje się zatem pogląd, że pośpiech we wprowadzaniu reformy<sup>176</sup> wynikał zapewne z chęci upolitycznienia organów administracji danin publicznych i stworzenia „w majestacie prawa” możliwości weryfikacji wszystkich pracowników/funkcjonariuszy<sup>177</sup>. Co więcej, nie respektowano kwalifikacji i wieloletnich dokonań zawodowych wielu pracowników i funkcjonariuszy, poświęcając „te cenne wartości, a także ludzkie aspiracje i starania, dla pozyskiwania puli posad do dowolnego ich rozdawnictwa lub dowolnych nimi przetasowań”<sup>178</sup>. Niezależnie jednak od powyższych spostrzeżeń zasadne jest przyjęcie, że „standardy moralne są szersze i bardziej wymagające niż standardy ustanowione w formie prawa przez władzę. Jedyna rzecz, która nie podlega przegłosowaniu przez większość parlamentarną, to sumienie człowieka. Jest ono drogowskazem etycznym, który musi wyznaczać standard postępowania. A trudny czas rodzi postawy heroiczne, ale rodzi także tchórzy, którzy dla życiowego sukcesu w taki sposób próbują »piąć się w górę«”<sup>179</sup>. W tym aspekcie jako przestrogę dla wszystkich potencjalnych nominatów partyjnych należy przywołać fragment wypowiedzi „pomysłodawcy” Krajowej Administracji Skarbowej, a następnie jej Szefa i przez krótki okres także Ministra Finansów, a w momencie oddawania artykułu do publikacji jeszcze Prezesa Najwyższej Izby Kontroli, który *expressis*

<sup>173</sup> Por. I. Nowak, *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku].

<sup>174</sup> Zob. także W. Łączkowski, *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grzeško-wiak, K. Wiak, Lublin 2002, s. 53.

<sup>175</sup> A. Kidyba, *Osiem...*, s. D3; I. Nowak, *120 radców skarbowych...*, s. 13.

<sup>176</sup> W kontekście kształtowania polityki państwa w zakresie zadań KAS „wypada zaznaczyć, że zdecydowanie nie sprzyja jej procedowanie poselskich projektów ustaw nowelizujących zamiast projektów rządowych, a właśnie z wykorzystaniem szybkiej ścieżki legislacyjnej doszło do uchwalenia ustawy o KAS” – K. Teszner, *Komentarz do art. 12 u.KAS*, [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, s. 123.

<sup>177</sup> *Tylko postowie PiS za projektem ustawy o KAS*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 20 października 2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/986312,tylko-pis-za-projektem-dotyczacym-kas.html> (dostęp: 20.09.2021).

<sup>178</sup> S. Płażek, „Przekształcenie” stosunku służbowego...

<sup>179</sup> A. Gomułowicz, *Oblicze...*, s. 74–75.



*verbis* stwierdził, że „każdy monopol władzy jest niebezpieczny dla państwa i dla narodu”<sup>180</sup>, a władza i cel partyjny bywają „ważniejsze niż uczciwość, przyzwoitość ludzka”<sup>181</sup>.

Niestety, kluczowym, a jednocześnie negatywnym następstwem w zakresie konsolidacji administracji podatkowo-skarbowo-celnej w Krajową Administrację Skarbową był, jest i co najmniej przez kilkanaście/kilkadziesiąt najbliższych lat będzie chaos kadrowy związany z przeprowadzoną reformą w myśl destrukcyjnej etycznie i prawnie „opcji zerowej”, która „zdeprawiała” szeroko rozumiane służby podatkowo-skarbowe w Polsce. A liczne zapewnienia płynące ze strony Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że wszelkie podejmowane działania zmierzające do utworzenia specjalistycznej służby skarbowej, mające na celu poprawę warunków pracy i płacy osób, które będą zatrudnione w Krajowej Administracji Skarbowej, jak też stabilizację ich sytuacji zawodowej<sup>182</sup>, miały raczej „janusowe oblicze”. Przykładowo: głośzono, że w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej dostęp i ścieżka kariery dla każdego pracownika będzie jasna, wyrazista i ułatwiona<sup>183</sup>, a profesjonalizm i fachowość funkcjonariuszy pełniących służbę zostaną w pełni wykorzystane<sup>184</sup>. A wszystko to zapewne w myśl charakterystycznej zasady, którą pielęgnuje Ministerstwo Finansów, że przy zatrudnianiu pracowników kieruje się kompetencjami osób aplikujących i nie ma danych/informacji dotyczących ewentualnego spowinowacenia zatrudnionych osób z poszczególnymi parlamentarzystami, niezależnie od partii<sup>185</sup>. *In fine* należy postawić pytanie – chyba raczej retoryczne – czy pomysłodawcy,

<sup>180</sup> M. Rigamonti, *Wywiad z Marianem Banasiem*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 21–23 maja 2021, nr 97 (5505), s. A4.

<sup>181</sup> *Ibidem*.

<sup>182</sup> Na przykład pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 4 kwietnia 2007 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ5.nsf/main/39998EDC> (dostęp: 19.09.2021).

<sup>183</sup> M. Banaś w: *Zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 116 z dnia 18 października 2016 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/biuletyn.xsp?skrn=FPB-116> (dostęp: 5.09.2021).

<sup>184</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z września 2016 r., nr RS2.054.6.2016, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i05416-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>185</sup> Pismo sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów M. Banasia z dnia 19 grudnia 2018 r., nr BDG7.054.24.2018, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB7REBW/%24FILE/i27825-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

projektodawcy, decydenci oraz wykonawcy szeroko rozumianego procesu konsolidacji administracji danin publicznych wypełnili kryteria, których wymagał Minister Finansów względem pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, tj. spełnienia najwyższych standardów, zarówno w zakresie wiedzy merytorycznej, kompetencji, jak i postawy<sup>186</sup>. Bez wątplenia można oczekiwać wysokich standardów od pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, ale pod warunkiem, że będą one także spełnione przez ustawodawcę i szeroko pojęte „kierownictwo” Ministerstwa Finansów oraz innych „szefów” jednostek organizacyjnych administracji podatkowej (skarbowej)<sup>187</sup>. I tym razem rację ma W. Łączkowski, który trafnie podkreśla, że „jeżeli demokracja, a wraz z nią nasza cywilizacja ma przetrwać – to od członków władz publicznych należałoby oczekiwać takiego przygotowania intelektualnego, zawodowego i moralnego, które pozwoliłoby im zrozumieć potrzebę samoograniczenia się i respektowania granic wyznaczonych przez etykę, prawdziwą tolerancję i rzeczywiste dobro wspólne”<sup>188</sup>. Jednak może autor niniejszej publikacji – jako swoisty „siewca zamętu”<sup>189</sup> – jest w błędzie, a słuszność ma Szefowa Krajowej Administracji Skarbowej, która rekapitułuje, że „wszystkie sukcesy Krajowej Administracji Skarbowej nie byłyby możliwe bez zaangażowania, profesjonalizmu, odpowiedzialnej postawy kierownictwa, pracowników i funkcjonariuszy jednostek KAS”<sup>190</sup>. No i oczywiście „kierownictwa” Ministerstwa Finansów oraz posłów i senatorów jako przedstawicieli Narodu – chciałoby się dodać – a w szczególności tych, którzy brali udział w uchwaleniu ustaw konsolidujących administrację podatkową, skarbową i celną, czyniąc to wszystko zapewne dla pomyślności Ojczyzny i dobra

<sup>186</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 11 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.23.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14423-o1.pdf> (dostęp: 17.09.2021).

<sup>187</sup> Por. wyrok Sądu Okręgowego w Legnicy z dnia 23 marca 2021 r. sygn. V Pa 9/21 (sygn. I instancji IV P 113/19), <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-ii-instancji.17168/> (dostęp: 14.09.2021).

<sup>188</sup> W. Łączkowski, *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, s. 9–10, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>

<sup>189</sup> Określenie użyte przez W. Gomułkę 19 marca 1968 r. podczas przemówienia wygłoszonego na spotkaniu z warszawskim aktywnym partyjnym – W. Gomułka, *Stanowisko partii – zgodne z wolą narodu*, Warszawa 1968, s. 32.

<sup>190</sup> Pismo M. Rzeczkwoskiej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z okazji XVII edycji Rankingu Urzędów Skarbowych i Izb Administracji Skarbowej, [https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article\\_id=27793](https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27793) (dostęp: 6.09.2021).

obywateli, przestrzegając przy tym bezwzględnie Konstytucji RP i innych praw Rzeczypospolitej Polskiej<sup>191</sup>. Warto także wskazać, że również Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej A. Duda podpisał ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej –  *nolens volens*  – zgodnie ze słowami złożonej przysięgi, tj. z dochowaniem wierności postanowieniom ustawy zasadniczej<sup>192</sup>.

W powyższym aspekcie chciałoby się także zapytać o to, gdzie byli wszyscy etatowi obrońcy pracowników i funkcjonariuszy ze związków zawodowych skupionych w strukturach organizacyjnych danin publiczno-prawnych, ponieważ co do zasady tylko działania Związku Zawodowego Celnicy PL jednoznacznie wskazywały, że są przeciwni konsolidacji administracji podatkowej, celnej i skarbowej w Krajową Administrację Skarbową<sup>193</sup>. W takim razie co z pozostałymi organizacjami związkowymi?<sup>194</sup> Nie ulega wątpliwości, że na siedmiu funkcyjnych działaczy związkowych, którym nie przedstawiono propozycji pracy/służby w Krajowej Administracji Skarbowej<sup>195</sup>, sześciu należało do Związku Zawodowego

<sup>191</sup> *Tylko posłowie PiS za projektem...*

<sup>192</sup> <https://www.prezydent.pl/prawo/ustawy/podpisane/art,17,grudzien-2016-r-.html> (dostęp: 19.09.2021).

<sup>193</sup> Przykładowo: K. Nowicki, *Protest celników w Warszawie. „Stop likwidacji Służby Celnej”*, <https://warszawa.naszemiasto.pl/protest-celnikow-w-warszawie-stop-likwidacji-sluzby-celnej/ar/c1-3763518> (dostęp: 19.09.2021); *Raport nieprawidłowości w początkowej fazie wdrożenia KAS z dnia 20 marca 2017 r.*, przygotowany przez Związek Zawodowy Celnicy PL i przesłany m.in. M. Morawieckiemu (Wiceprezesowi Rady Ministrów/Ministrowi Rozwoju i Finansów), a także M. Banasiowi, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz parlamentarzystom, <https://celnicy.pl/threads/raport-do-pana-premiera-m-morawieckiego-na-temat-nieprawidlowosci-przy-alokacji-kadr-do-kas.14205/> (dostęp: 19.09.2021).

<sup>194</sup> Przykładowo: wdrażanie reformy Krajowej Administracji Skarbowej było przedmiotem obrad Rady Służby Publicznej, prowadzonych z udziałem przedstawiciela NSZZ „Solidarność” (D. Lacha – Wiceprzewodniczącego Rady Krajowej Sekcji Pracowników Skarbowych – według informacji mailowej udzielonej autorowi 23 sierpnia 2021 roku przez A. Kowalską z Centrum Informacyjnego Rządu, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów). W efekcie Rada Służby Publicznej 4 lipca 2017 r. podjęła uchwałę nr 24, w której jednogłośnie – bez żadnych uwag – przyjęła informacje Ministra Finansów o stanie wdrażania reformy Krajowej Administracji Skarbowej, ze szczególnym uwzględnieniem spraw pracowniczych (sic!) – według pisma podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 11 sierpnia 2017 r., nr DZS2.054.1.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14395-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

<sup>195</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z dnia 8 sierpnia 2017 r., nr DLK2.054.22.2017, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14265-o1.pdf> (dostęp: 16.09.2021).

Celnicy PL<sup>196</sup>. Jednakże zarówno kierownictwo Ministerstwa Finansów, jak i Krajowej Administracji Skarbowej jednoznacznie deklarowało, że wysoko sobie ceni współpracę ze związkami zawodowymi i dalekie jest od szykan jej działaczy czy też prób ograniczania działalności związkowej<sup>197</sup>, a nieprzedstawienie propozycji służby/pracy członkom Związku Zawodowego Celnicy PL nie miało nic wspólnego z ich przynależnością związkową<sup>198</sup>. *Notabene*, decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z dnia 25 listopada 2021 r.<sup>199</sup>, S. Siwy, Przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL, który w 2017 r. nie otrzymał propozycji pełnienia służby ani też pracy w nowo utworzonych strukturach Krajowej Administracji Skarbowej, po ponadczteroletnim okresie „poszukiwania praworządności” w demokratycznym państwie polskim<sup>200</sup>, a może trafniej po swoistej „ścieżce zdrowia”, został przywrócony do służby w Służbie Celno-Skarbowej z datą jej podjęcia od 13 grudnia 2021 r. Po pierwsze, czemu to wszystko miało służyć? Czyżby wciąż aktualna była maksyma: „by człowiek był człowieka bratem, trzeba go wpięrow przeciwwić batem”?<sup>201</sup>. Po drugie, znamieną jest data podjęcia służby przez S. Siwego, która przypadła na 13 grudnia 2021 r. – w 40. rocznicę wprowadzenia stanu wojennego w Polsce. Bez wątpienia *casus* S. Siwego, Przewodniczącącego Związku Zawodowego Celnicy PL z Krajową Administracją Skarbową wymaga odrębnej publikacji.

<sup>196</sup> Według informacji e-mailowej z 14 września 2021 r. uzyskanej od S. Siwego, Przewodniczącego Związku Zawodowego Celnicy PL.

<sup>197</sup> Pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z sierpnia 2017 r., nr DLK.054.21.2017, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14318-o1.pdf> (dostęp: 14.09.2021).

<sup>198</sup> Ministerstwo Finansów wielokrotnie podkreślało, że szanuje działalność organizacji związkowych i docenia zaangażowanie, z jakim ich członkowie włączają się w obronę interesów funkcjonariuszy i pracowników – pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów P. Cybulskiego z sierpnia 2017 r., nr DLK.054.21.2017 – <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14318-o1.pdf> (dostęp: 11.09.2021).

<sup>199</sup> Znak sprawy: 1601-IPK.111.781.2021.156.

<sup>200</sup> Zob. *Komunikat Zarządu dot. powrotu do służby Przewodniczącego ZZ Celnicy PL*, <https://celnicy.pl/threads/komunikat-zarządu-dot-powrotu-do-służby-przewodniczącego-zz-celnicy-pl.17514/> (dostęp: 26.12.2021).

<sup>201</sup> J. Szpotański, *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014, s. 172; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 56, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

Autor niniejszego artykułu pozostawia pomysłodawców, projektodawców, decydentów, a w końcu także wykonawców procesu scalenia administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową z przesłaniem płynącym z kart Pisma Świętego – *nolens volens* „Konstytucji Chrześcijan” – według którego: „A Król odpowie im tak: Zaprawdę powiadam wam, cokolwiek uczyniliście jednemu spośród najmniejszych braci moich, uczyniliście Mnie samemu”<sup>202</sup> lub odpowie im tak: „Zaprawdę mówię wam, czegokolwiek nie uczyniliście jednemu spośród najmniejszych, nie uczyniliście tego i Mnie”<sup>203</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Banaś M., *Dobre prawo o ustroju administracji skarbowej fundamentem demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Efektowna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007.
- Belka M., *Pierwsze czytanie poselskiego projektu uchwały wzywającej premiera Marka Belkę do rezygnacji z zajmowanego stanowiska (druk nr 3230)*, IV kadencja, 98. posiedzenie, 2. dzień (3.03.2005), <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/main/59FB2592> (dostęp: 9.09.2021).
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Dróżdż W., *Jak i po co powstała Krajowa Administracja Skarbowa? W czym pomaga przedsiębiorcom?*, <https://opoka.news/jak-i-po-co-powstala-krajowa-administracja-skarbowa-w-czym-pomaga-przedsiębiorcom> (dostęp: 16.09.2021).
- Gajewski D.J., Nowak-Far A., *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2016, nr 2, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2016.2.1>
- Gomułka W., *Stanowisko partii – zgodne z wolą narodu*, Warszawa 1968.
- Gomułowicz A., *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3.
- Gomułowicz A., *Tak powstaje dyktatura – jak PiS buduje ustrój totalitarny*, <https://www.rp.pl/opinie-prawne/art2544971-tak-powstaje-dyktatura-jak-pis-buduje-ustoj-totalitarny> (dostęp: 14.09.2021).
- Halicki A., *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021.
- Horodocki Z., *Plakat propagandowy PRL*, [https://commons.wikimedia.org/wiki/File:2021\\_0102\\_173027\\_Propaganda\\_PRL.jpg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:2021_0102_173027_Propaganda_PRL.jpg) (dostęp: 19.09.2021).
- Jędrzejewska K., *Honorata Łopianowska – sędzia, która nadzorowała reformę KAS*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1022854,honorata-lopianowska-sedzia-ktora-tworzyła-modyfikacje-kas.html> (dostęp: 13.09.2021).

<sup>202</sup> Ewangelia Św. Mateusza 25:40 (według Biblii Warszawsko-Praskiej), <https://www.biblia.info.pl/biblia.html> (dostęp: 12.09.2021).

<sup>203</sup> Ewangelia Św. Mateusza 25:45 (według Biblii Warszawsko-Praskiej), <https://www.biblia.info.pl/biblia.html> (dostęp: 12.09.2021).

- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 16 lutego 2021, nr 31 (5439).
- Kidyba A., *Powrót do szkoły Duracza, czyli nauka prawa w zarysie*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 12 grudnia 2012, nr 241 (3379).
- Kidyba A., *Prawnicy: nowe zawody?*, „Dziennik Gazeta Prawna – Prawnik”, 15 czerwca 2021, nr 113 (5521).
- Kolejna sprawa o ucywilnienie wygrana w sądzie II instancji*, 2021, <https://celnicy.pl/threads/kolejna-sprawa-o-ucywilnienie-wygrana-w-sadzie-ii-instancji.17168/> (dostęp: 4.09.2021).
- Liszcz T., *Zasady zatrudniania urzędników skarbowych. Uwagi na tle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] *Nowoczesna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski, t. 3, Warszawa 2007.
- Łączkowski W., *Granice prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2015.77.4.1>
- Łączkowski W., *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, [w:] *Ius et lex. Księga pamiątkowa ku czci prof. Adama Strzembosza*, red. A. Dębiński, A. Grześkowiak, K. Wiak, Lublin 2002.
- Małecki J., *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Modzelewski W., *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 16 sierpnia 2016 r.*, <https://www.lubelskie.pl/file/2016/09/4c.-Opinia-w-zakresie-potencjalnych-skutkow-C3%B3w-wej%C5%9Bcia-w-%C5%BCycie-przepis%C3%B3w-projektowanej-ustawy-o-KAS.pdf> (dostęp: 16.09.2021).
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jako „instrument prawny” służący przeciwdziałaniu wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 2, Warszawa 2021.
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 2.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>

- Nowak I., „Polityczno-kadrowa” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4.
- Nowak I., *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku].
- Nowak I., Dominiak M., *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*, red. P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, cz. 1, Warszawa 2020.
- Nowicki K., *Protest celników w Warszawie. „Stop likwidacji Służby Celnej”*, <https://warszawa.naszemiasto.pl/protest-celnikow-w-warszawie-stop-likwidacji-sluzby-celnej/art-c1-3763518> (dostęp: 19.09.2021).
- Nykiel W., *Opinia z 2 lipca 2007 r. o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, nr RL-0303-69/07, <https://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej> (dostęp: 12.09.2021).
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>
- Orwell G., *Folwark zwierzęcy*, Warszawa 2019.
- Ostrowski M., *Jak hartowała się stal*, Warszawa 1968.
- Piotrowski M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, listopad 2018.
- Płażek S., „Przekształcenie” *stosunku służbowego celnika w stosunek pracy*, <https://celnicy.pl/threads/przekształcenie-stosunku-sluzbowego-celnika-w-stosunek-pracy.17232/> (dostęp: 16.09.2021).
- Pogroszewska M., *Joanna Stachura, dyrektor departamentu MF o zapowiadanych podwyżkach w sektorze administracji*, <https://www.rp.pl/Administracja/210729446-Joanna-Stachura-dyrektor-departamentu-MF-o-zapowiadanych-podwyzkach-w-sektorze-administracji.html> (dostęp: 5.09.2021).
- Radziejewicz P., *Komentarz do art. 104 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.
- Rigamonti M., *Wywiad z Marianem Banasiem*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 21–23 maja 2021, nr 97 (5505).
- Rojek-Socha P., Żaczekiewicz-Zborska K., *Jak nie większością, to reasumpcją... – rządzący ratują się w Sejmie jak mogą*, 2021, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/reasumpcja-glosowania-sejmowego-regulamin-sejmowy-konsekwencje,510000.html> (dostęp: 1.08.2021).
- Ruśkowski E., *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustaw o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, t. 1, Warszawa 2007.
- Rutowska G., *Dekoracje na VI Zjazd PZPR w Warszawie*, <https://www.szukajwarchiwach.gov.pl/de/jednostka/-/jednostka/5938899/obiekty/339335> (dostęp: 11.12.2021).
- Szpoński J., *Gnom. Caryca. Szmaciak*, Łomianki 2014.
- Szwast M., *Ocena przeprowadzonej reformy związanej z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej w świetle zasad tworzenia prawa i ochrony praw pracowniczych*, 15 września 2018 r.

- Szymczykiewicz R., *Opinia prawna z dnia 31 października 2016 r., nr 01/10/2016*, [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S\\_YjNbydp6IJ:https://celnicy.pl/attachments/kas-opinia-nr-1-10-2016-finalna-wersja-pdf.4228/+&cd=8&hl=pl&ct=clnk&gl=pl](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S_YjNbydp6IJ:https://celnicy.pl/attachments/kas-opinia-nr-1-10-2016-finalna-wersja-pdf.4228/+&cd=8&hl=pl&ct=clnk&gl=pl) (dostęp: 16.09.2021).
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Teszner K., *Komentarz do art. 12 u.KAS*, [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- Tylko posłowie PiS za projektem ustawy o KAS*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 20 października 2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/986312,tylko-pis-za-projektem-dotyczacym-kas.html> (dostęp: 20.09.2021).
- Udział Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w uroczystości wręczenia aktów powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego*, <https://www.nsa.gov.pl/archiwum-aktualnosci/udzial-prezesa-naczelnego-sadu-administracyjnego-w-uroczystosci-wreczenia-aktow-powolania-do-pelnienia-urzedu-na-stanowisku-sedziego,news,27,373.php> (dostęp: 19.09.2021).
- Ura E., „Ucywilnianie” dotychczasowych stosunków służbowych funkcjonariuszy celnych w związku z reformą administracji celno-skarbowej – w kontekście zasady praworządności, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.114.16>

## NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION – REASSUMPTION

**Summary.** The article is devoted to the process of consolidation of the tax, fiscal and customs administration into the National Revenue Administration, starting from the works undertaken in 2007 and ending with the legal acts adopted in this area of 2016. The publication attempts to determine what goals were pursued by the legislators, and more accurately sui generis “Ghostwriters” from the Ministry of Finance, because it was there that the above-mentioned legal texts were drafted, which were then presented as parliamentary bills. For the above research purpose, the author used, as a rule, empirical material from the Minister of Finance, the Head of the National Revenue Administration and his Deputy, and ending with the reports of the Supreme Audit Office and doctrinal views.

**Keywords:** Consolidation, tax administration, customs administration, Minister of Finance, Head of the National Revenue Administration, Supreme Audit Office, employee, officer







Bogumił Brzeziński\* 

## M. COLLET, *L'IMPÔT CONFISQUÉ*, PARIS 2014, SS. 104

Niewielka książeczka pt. *L'Impôt confisqué* francuskiego autora jest świetnym przykładem popularyzacji prawa. Dotyka ona zagadnienia ważnego, chociaż niecieszącego się dużym zainteresowaniem w piśmiennictwie, a mianowicie nakładania nadmiernych obciążeń podatkowych i zacierania tym samym granic między instytucją podatku a instytucją konfiskaty.

Francja jest krajem, w którym, z różnych przyczyn, dyskusje mające na celu określenie granic obciążenia podatkowego toczą się z dużą intensywnością, nasilając się po wydaniu kolejnych nawiązujących do tej kwestii orzeczeń Rady Konstytucyjnej. Ten organ może badać konstytucyjność aktów normatywnych przed ich wejściem w życie. Ocena może też dotyczyć aktów normatywnych z dziedziny prawa podatkowego, a jednym z jej kryteriów jest potencjalnie konfiskacyjny charakter podatku.

Taka możliwość, chociaż atrakcyjna z punktu widzenia aksjologicznych standardów prawa, nie jest łatwa w realizacji, chociażby ze względu

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

na fakt, że francuska ustawa zasadnicza nie definiuje pojęcia podatku konfiskacyjnego ani też nie zawiera wyraźnego zakazu konfiskacyjności podatku. W związku z tym otwiera się pole do spekulacji prawnych toczących się w kontekście kolejnych orzeczeń Rady Konstytucyjnej na ten temat.

Autor podkreśla, że ze względu na sensytywność problematyki podatkowej Rada Konstytucyjna jest nierzadko pod presją ze strony parlamentarzystów ugrupowań opozycyjnych, związaną z uznaniem przez nie określonych rozwiązań podatkowoprawnych za niekonstytucyjne ze względu na ich konfiskacyjny charakter.

Konstytucja Republiki Francuskiej w art. 17 stanowi, że „Własność jest prawem nietykalnym i świętym, nikt nie może być go pozbawiony, z wyjątkiem przypadku, gdy wymaga tego konieczność publiczna prawnie uznana, ale pod warunkiem słusznego i wypłaconego z góry odszkodowania”. Natomiast art. XIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z dnia 26 sierpnia 1989 r. stanowi, że „W celu utrzymania publicznej siły zbrojnej oraz dla pokrycia wydatków administracji niezbędny jest podatek powszechny. Powinien on być równo rozłożony na wszystkich Obywateli stosownie do ich możliwości”. Ten ostatni przepis *in fine* pozwala na uznanie *implicite* istnienia jakichś granic obciążenia podatkowego.

Już od lat osiemdziesiątych XX w. we Francji kontestowano obowiązujący w latach 1982–1986 podatek od wielkich fortun i obowiązujący od 1988 r. podatek solidarnościowy – z uwagi na ich potencjalnie konfiskacyjne działanie. Wskazywano na ryzyko utraty zdolności płatniczej, a w konsekwencji konieczność zaciągania kredytów bankowych bądź sprzedaży części majątku na zapłatę ekstrapodatku. W związku z tym już od 1988 r. podejmowano próby zaradzenia temu zagrożeniu, np. przez korelację podatku za rok bieżący z dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym w roku poprzedzającym, co miało w pewnym zakresie odzwierciedlać aktualną zdolność podatkową.

Autor pokazuje skrótkowo historię kształtowania się poglądów Rady Konstytucyjnej na kwestię konfiskacyjności opodatkowania, a także starania rządu o uniknięcie konfiskacyjnego efektu opodatkowania. W latach 2006 i 2007 wprowadzono do systemu podatkowego tzw. tarczę podatkową, mającą chronić podatników przed nadmiernym obciążeniem podatkowym jako rezultatem zastosowania wobec nich różnych podatków. Od 2007 r. konstrukcja tarczy podatkowej opierała się na ograniczeniu wysokości ogólnego obciążenia podatkowego, chroniąc np. osoby o niskich dochodach przed wysokim obciążeniem podatkami lokalnymi oraz

osoby mające relatywnie wysokie dochody, ale niemające postaci aktywów o charakterze pieniężnym. Jak pisze autor, z powodów politycznych tarcza podatkowa została zlikwidowana w 2011 r. Dopiero dwie decyzje Rady Konstytucyjnej z 2012 r. uczyniły realnym „zagrożenie” ustawodawcy orzeczeniem wskazującym na konfiskacyjny charakter podatku. Istnienie pułapu granic opodatkowania oparto w tym wypadku na argumentacji natury konstytucyjnej.

Od 2010 r. Rada Konstytucyjna staje na stanowisku, że nie tylko aktywa przynoszące dochód podlegają opodatkowaniu, ale na zdolność podatkową wpływ mają także pozostałe składniki majątkowe. Panuje przy tym zgodność co do tego, że opodatkowanie nie powinno prowadzić do naruszenia masy już posiadanego przez podatnika majątku, innymi słowy – podatki nie mogą zabierać całego dochodu i jeszcze czegoś ponadto. Współcześnie z powodów politycznych nie można już – zdaniem autora – odstąpić od zasady, że podatek nie może być nakładany bez uwzględnienia dochodu pozostającego do dyspozycji podatnika. Jest to zasługa Rady Konstytucyjnej, która wypracowała tę zasadę bez potrzeby przebudowy ustawy zasadniczej.

Metodologia analiz prowadzonych przez Trybunał Konstytucyjny jest – zdaniem autora – dyskusyjna, gdyż opiera się na ocenie poziomu stawek krańcowych skali podatkowej. Cechuje się ona prostotą, ale bywa odezwana od realiów, w jakich funkcjonują podatnicy. Pomysł oceny stawki krańcowej jest prosty, ale bywa ona z natury rzeczy powierzchowna (choć może mieć dla podatnika znaczenie psychologiczne). Ważniejszy jest przebieg progresji skali podatkowej, a także ocena maksymalnej efektywnej stopy opodatkowania (relacja podatku od określonej kwoty podstawy opodatkowania do tejże kwoty).

Od 2012 r. Rada Konstytucyjna kładzie większy niż poprzednio nacisk na ocenę wysokości opodatkowania w ujęciu globalnym (a nie tylko w odniesieniu do konkretnego podatku). W ostatnich latach Rada – jak pisze autor – aprobejuje opodatkowanie wyraźnie quasi-konfiskacyjnej natury, w sytuacji gdy urządzenia podatkowe służą „odbieraniu” podatnikowi nieuzasadnionych korzyści, których źródłem było nadużycie prawa.

Rada Konstytucyjna ma – jak się wydaje – ambicję wpływania na podstawy systemu podatkowego i okazywania troski o spójność rozwiązań systemowych. Ten kierunek działania dobrze obrazują dwa przykłady.

Przykład pierwszy dotyczy próby wprowadzenia za prezydentury N. Sarkozy'ego podatku od emisji CO<sup>2</sup>. Po uwzględnieniu rozmaitych

racji społecznych i gospodarczych, znajdujących wyraz w licznych zwolnieniach, obniżkach i zwrotach podatku, okazało się, że z opodatkowania zwolnione jest 93% przemysłowej emisji dwutlenku węgla. Spowodowało to, że Rada Konstytucyjna zablokowała wejście podatku w życie jako przeczącego swoim podstawowym założeniom, które sprowadzały się do oddziaływania w kierunku powszechnego ograniczenia emisji tego gazu. Rada nie kwestionowała zasadności wprowadzenia podatku, ale sposób realizacji jego założeń, wyrażający się brakiem spójności między celem a sposobem jego osiągnięcia.

Przykład drugi to zakwestionowanie w 2012 r. przez Radę Konstytucyjną 75% podatku dochodowego od dochodów z działalności wykonywanej zawodowo (fr. *revenues professionnelles*), przekraczających rocznie 1 mln euro. Argumentowano to niespójnością jego konstrukcji z celami ustawodawcy, a nawet z założeniami konstrukcyjnymi podatku dochodowego. Niespójność dostrzeżono w tym, że podatek dotyczył indywidualnego dochodu osoby fizycznej, podczas gdy opodatkowanie dochodów we Francji dotyczy gospodarstw domowych (dochodu rodziców i małoletnich dzieci oraz mechanizmu tzw. ilorazu rodzinnego). W związku z tym objęcie kogoś nowym podatkiem zależałoby od tego, jak układałyby się relacje między dochodami rodziców: rodzina o takiej samej strukturze osobowej i o takich samych dochodach łącznych byłaby w jednym wypadku dotknięta obciążeniem podatkowym (gdyby dochody jednego z małżonków przekraczały ustawową granicę), a w innym nie (gdyby dochody żadnego z małżonków tej granicy nie przekraczały). Nie znaleziono przy tym argumentów usprawiedliwiających ten stan rzeczy.

To ostatnie rozstrzygnięcie Rady Konstytucyjnej wzbudziło jednak pewną dyskusję ze względu na to, że „podatek 75%” był formalnie podatkiem odrębnym od podstawowego podatku dochodowego, w związku z czym argument z niespójności systemowej tracił nieco na wadze. Cel podatku – zniechęcenie do wypłat wysokich wynagrodzeń członkom zarządu spółki rozstającym się z pełnioną funkcją – był na dodatek oczywisty i jasno deklarowany politycznie.

Działania Rady Konstytucyjnej we wskazanym wyżej zakresie niekiedy są kontrowersyjne. W roku 1995 zakwestionowała ona m.in. dysproporcję w obciążeniu podatkowym w zależności od tego, czy przedsiębiorstwo zostało przekazane następcy prawnemu w drodze darowizny, czy też przeszło nań w spadku. Takie rozwiązanie było jednak wyrazem polityki podatkowej [jak się wydaje, naśladującym rozwiązania amerykańskie – przyp. B.B.],

mającym skłaniać do przyspieszenia międzygeneracyjnego transferu majątku produkcyjnego.

Tak więc można powiedzieć, że Rada Konstytucyjna ocenia legislację podatkową z punktu widzenia transparentności uregulowań oraz zgodności deklarowanych celów z ich rzeczywistym ujęciem w przepisach. Jest to wyrazem pogłębienia sądowego procesu kontroli prawa, co zdaniem autora książki rodzi dylemat podziału ról politycznych między parlamentem i wybieralnymi posłami a sądami (tu – Radą Konstytucyjną) i niewyberalnymi (w sensie stosowania mechanizmu wyborów powszechnych) sędziami...

W konkluzji można stwierdzić, że autor książki identyfikuje wszystkie trudności, na jakie napotykają próby znalezienia granicy opodatkowania konfiskacyjnego. Nakładają się tu bowiem na siebie rozmaite aspekty: gospodarcze, polityczne, społeczne i moralne, a nawet technicznoprawne. Podobnie jak Rada Konstytucyjna, także autor książki nie stawia „kropki nad i”, chociaż nie uważa też – jak pisze – poszukiwać granic wysokości opodatkowania za pracę właściwą dla Syzyfa.

