

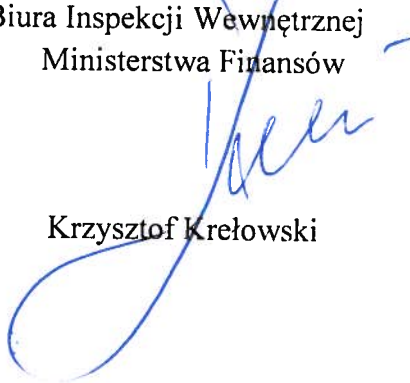
**Biuro Inspekcji Wewnętrznej**

WS6.S404.7.2017.2

**Naczelnicy**  
**Urzędów Celno - Skarbowych**  
wg rozdzielnika

W załączeniu przekazuję nową opinię prawną Departamentu Prawnego Ministerstwa Finansów w sprawie obowiązku składania oświadczeń o stanie majątkowym przez pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 15 marca 2017 r. w celu służbowego wykorzystania.

Zastępca Dyrektora  
Biura Inspekcji Wewnętrznej  
Ministerstwa Finansów



Krzysztof Królowski

**Rozdzielnik:**

- 1) Podlaski Urząd Celno-Skarbowy w Białymstoku
- 2) Kujawsko-Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Toruniu
- 3) Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Gdyni
- 4) Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach
- 5) Świętokrzyski Urząd Celno-Skarbowy w Kielcach
- 6) Małopolski Urząd Celno-Skarbowy w Krakowie
- 7) Lubelski Urząd Celno-Skarbowy w Białej Podlaskiej
- 8) Łódzki Urząd Celno-Skarbowy w Łodzi
- 9) Warmińsko-Mazurski Urząd Celno-Skarbowy w Olsztynie
- 10) Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu
- 11) Urząd Celno - Skarbowy w Poznaniu
- 12) Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy
- 13) Zachodniopomorski Urząd Celno-Skarbowy w Szczecinie
- 14) Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie
- 15) Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu
- 16) Lubuski Urząd Celno-Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim

**Departament Prawny**

**OPINIA PRAWNA**

**w sprawie obowiązku składania oświadczeń o stanie majątkowych przez pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej**

**Podstawa prawna opinii:**

- 1) ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. *o Krajowej Administracji Skarbowej* (Dz.U. poz. 1947);
- 2) ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. - *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej* (Dz.U. poz. 1948);
- 3) ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. *o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne* (tj. Dz.U. z 2006 r. nr 216, poz. 1584 ze zm.);
- 4) ustawa z dnia 21.06.1996 r. *o urzędach i izbach skarbowych* (tj. Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.) – akt uchylony;
- 5) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o Służbie Celnej* (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.) – akt uchylony;
- 6) ustawa dnia 28 września 1991 r. *o kontroli skarbowej* (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) – akt uchylony;
- 7) obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie postępowania w sprawach oświadczeń o stanie majątkowym funkcjonariuszy celnych* (Dz.U. z 2017 r. poz. 65);
- 8) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 11 maja 2010 r. *w sprawie postępowania w sprawach oświadczeń o stanie majątkowym funkcjonariuszy celnych* (Dz.U. z 2017 r. poz. 65);

- 9) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie postępowania w sprawach oświadczeń o stanie majątkowym funkcjonariuszy celnych* (Dz.U. poz. 406).

\*

W związku z wejściem w życie z dniem 1 marca 2017 r. ustawy o *Krajowej Administracji Skarbowej* w wielu Izbach Administracji Skarbowej w Polsce powstały wątpliwości związane z określeniem terminu oraz zasad złożenia oświadczenia o stanie majątkowym, według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., przez:

- pracowników izb i urzędów skarbowych,
- pracowników i inspektorów kontroli skarbowej, zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej oraz
- funkcjonariuszy służby celnej.

Wymienieni wyżej pracownicy, inspektorzy oraz funkcjonariusze celnicy z dniem 1 marca 2017r. stali się pracownikami/funkcjonariuszami zatrudnionymi/pelniącymi służbę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej.

Jednocześnie należy wskazać, że z dniem wejścia w życie ustawy o *Krajowej Administracji Skarbowej* utraciła moc obowiązującą ustawa o *urzędach i izbach skarbowych*, ustawa o *Służbie Celnej* oraz ustawa o *kontroli skarbowej*, tzn. ustawy *lex specialis*, które dotychczas regulowały tryb i zasady składania oświadczeń majątkowych funkcjonariuszy celnych, jak również analizowanej kategorii pracowników organów podatkowych i skarbowych.

Na tle powyższego, w celu zachowania najwyższej staranności, Departament Prawny uznał za zasadne dokonanie wykładni aktów prawnych regulujących kwestie dotyczące składania oświadczeń o stanie majątkowych przez pracowników oraz funkcjonariuszy KAS w celu opracowania ostatecznego stanowiska resortu finansów w tym zakresie. W uwagi na antykorupcyjny charakter oświadczeń majątkowych interpretacja obowiązujących aktów normatywnych w kontekście zagadnień poruszonych w pkt 1-4 powinna być spójna również z wykładnią systemową ustawy o KAS oraz pozostałych ustaw szczególnych, regulujących obowiązek złożenia oświadczenia majątkowego.

\*\*

Mając na uwadze treść wystąpień kierowanych do Ministerstwa Finansów przez Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej, w ocenie Departamentu Prawnego MF należy podjąć próbę odpowiedzi na najczęściej stawiane pytania:

- 1) czy zgodnie z art. 149 ust. 1 i art. 200 ust. 2 ustawy o KAS terminem właściwym na złożenie oświadczenia jest dzień 31 marca 2017 r.?
- 2) czy właściwym terminem jest data 15 maja 2017 r., która wynika odpowiednio z art. 8b ustawy *o urzędach i izbach skarbowych*, art. 123 ust. 3 ustawy *o Służbie Celnej* oraz art. 39 ust. 2b ustawy *o kontroli skarbowej* – a w konsekwencji czy do oświadczeń inspektorów uks i pracowników urzędów skarbowych, a przede funkcjonariuszy celnych, należy załączyć kserokopię zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym i jego korekt ?
- 3) czy niezależnie od oświadczenia majątkowego złożonego według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., dotychczasowi funkcjonariusze celni mają obowiązek złożenia kolejnego oświadczenia według stanu na dzień 1 marca 2017 r.?
- 4) czy pracownicy cywilni niebędący urzędnikami służby cywilnej, zatrudnieni dotychczas w Izbach Celnych, w związku z wejściem w życie ustawy *o Krajowej Administracji Skarbowej* mają obowiązek złożyć oświadczenie o stanie swojego majątku według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. mimo braku takiego obowiązku na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów ?

Odnosząc się do zasygnalizowanych wyżej zagadnień należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na fakt, że obowiązek złożenia oświadczenia w przedmiocie stanu finansowego i majątkowego służy zarówno zapewnieniu transparentności działań pracowników Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy służby celno-skarbowej, jak też stanowi jedno z ustawowych rozwiązań o charakterze antykorupcyjnym. W tym miejscu warto odwołać się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 sierpnia 2014 r. (sygn. akt I PK 3/14), w którym Sąd uznał, że „(...) wprowadzony przepisami antykorupcyjnymi obowiązek składania oświadczeń o stanie majątkowym ma głównie charakter publicznoprawny, gdyż dotyczy osób pełniących funkcje publiczne i został wprowadzony w interesie publicznym, dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania organów i instytucji publicznych przez zapobieganie zjawisku korupcji.”

W świetle powyższego zarówno funkcjonariusze, jak i pracownicy KAS zobowiązani są do składania oświadczeń o ich stanie majątkowym w celu zachowania całkowitej bezstronności i przejrzystości w wykonywaniu istotnych funkcji publicznych.

Na istotę i znaczenie tego typu działań antykorupcyjnych Sąd Najwyższy zwrócił również uwagę w wyroku z dnia 7 października 2015 r. (sygn. akt II PK 259/14). W swoim orzeczeniu SN stwierdził m.in., że obowiązek składania oświadczeń majątkowych „wynikał z zajmowania i sprawowania równorzędnego placowo decyzyjnego stanowiska głównego specjalisty w służbie cywilnej, które wymaga całkowitej i zupełnej bezstronności, przejrzystości, uczciwości oraz transparentności pełnienia funkcji publicznych przez wysokich członków korpusu służby cywilnej (...). Wymaga to bezwzględnego eliminowania w stosunku do takich pracowników służby cywilnej, w tym przez obowiązkowe składanie oświadczeń o stanie majątkowym, jakichkolwiek podejrzeń natury korupcyjnej lub lobbingowej, które mogłyby podważać zaufanie do osób pełniących istotne funkcje publiczne”. Jednocześnie Sąd Najwyższy podkreślił, że „już jednorazowe niezłożenie wymaganego oświadczenia majątkowego powoduje odpowiedzialność służbową (art. 13 ustawy antykorupcyjnej), w tym odpowiedzialność dyscyplinarną za naruszenie obowiązków członka korpusu służby cywilnej (art. 113 ust. 1 ustawy o służbie cywilnej), która uzasadnia zastosowanie jednej z kar dyscyplinarnych wymienionych w art. 114 tej ustawy.”

Obowiązek składania oświadczeń majątkowych spoczywa nie tylko na funkcjonariuszach czy pracownikach KAS, ale również dotyczy kilkuset tysięcy osób pełniących funkcje publiczne, w tym na Prezydencie Rzeczypospolitej Polskiej, posłach i senatorach Rzeczypospolitej Polskiej, polskich posłach do Parlamentu Europejskiego, wójtach, burmistrzach i prezydentach miast oraz radnych gmin, powiatów i sejmików województw. Osoby objęte zakresem podmiotowym ustawy o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej (...) mają obowiązek składania oświadczeń majątkowych. Wprawdzie w art. 10 ust. 1 wspomnianej ustawy zostały pominięte osoby określone w art. 149 ustawy o KAS – co powoduje, że wymienione tam podmioty, tj. osoby zatrudnione w Krajowej Informacji Skarbowej, izbie administracji skarbowej, Szkole oraz Centrum mają obowiązek składania oświadczeń majątkowych na podstawie przepisów ustrojowej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Szczególnego podkreślenia wymaga fakt, że obowiązek złożenia oświadczenia majątkowego przez osoby pełniące funkcje publiczne jest nakładany ustawowo i nie wynika z trwającego stosunku pracowniczego.

W związku z powyższym w analizowanym przypadku brak jest podstaw prawnych do ustalenia obowiązku składania oświadczeń majątkowych na podstawie „starych”, uchylonych ustaw, poprzez zastosowanie art. 165 ust. 3 i 5 ustawy - *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*. W myśl ww. przepisu, pracownicy zatrudnieni w izbach celnych oraz urzędach kontroli skarbowej oraz funkcjonariusze celni pełniący służbę w izbach celnych albo w komórkach urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jak również pracownicy zatrudnieni w Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów stają się odpowiednio pracownikami zatrudnionymi w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszami Służby Celno-Skarbowej”, pełniącymi służbę w jednostkach KAS i zachowują ciągłość pracy i służby. Konkludując, wobec wyłączenia obowiązku złożenia oświadczenia majątkowego ze stosunku pracowniczego, do oświadczeń majątkowych obecnych pracowników i funkcjonariuszy KAS nie znajduje zastosowania zdanie drugie art. 165 ust. 3 i 5 ustawy (cyt.): „*W sprawach wynikających ze stosunku pracy stosuje się przepisy dotychczasowe*”.

Ad 1) Zgodnie z art. 159 w związku z art. 260 ustawy - *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, z dniem 1 marca 2017 r. utraciła moc m.in. ustawa o urzędach i izbach skarbowych, ustawa o Służbie Celnej oraz ustawa o kontroli skarbowej. A zatem przestały obowiązywać akty prawne, które określały terminy i zasady składania oświadczeń majątkowych przez pracowników izb, urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej, jak również inspektorów uks oraz funkcjonariuszy służb celnych.

W związku z wejściem w życie nowej ustawy o KAS i uchycieniem dotychczas obowiązujących ustaw wymaga rozważenia:

- 1) czy od momentu wejścia w życie ustawy o KAS przepisy tej ustawy mają zastosowanie do skutków stosunku prawnego, który powstał pod rządami dawnej ustawy;
- 2) czy też dopuszcza się stosowanie nadal przepisów dawnych ustaw, pomimo wejścia w życie ustawy nowej.

Łacińska paremia *lex retro non agit* jest podstawową zasadą prawa cywilnego. Zapewnia ona stronom stosunków cywilnoprawnych poczucie bezpieczeństwa prawnego oraz umożliwia budowanie zaufania obywateli do państwa. Dzięki obowiązywaniu tej zasady istnieje pewność, że nowa ustawa nie będzie służyła do oceny prawnej skutków stosunku prawnego, który miał

miejsce pod rządem dawnego prawa (dawniej ustawy). Jeżeli jednak ten stosunek prawny trwa nadal po zmianie przepisów, to może mieć do niego zastosowanie nowa ustawa na podstawie przepisów przejściowych, co nie jest sprzeczne z *zasadą lex retro non agit*. Zdaniem Departamentu Prawnego z taką sytuacją mamy do czynienia w analizowanej sprawie, gdyż w przypadku obowiązku składania oświadczeń majątkowych pod rządami ustawy obowiązującej od dnia 1 marca 2017 r. występuje tzw. retrospektywność, a nie retroaktywność ustawy. Dlatego też uzasadnione pozostaje stosowanie przepisów ustawy o KAS, tym bardziej, że w przepisach przejściowych towarzyszącym wprowadzaniu nowych przepisów brak jest regulacji pozwalających na zastosowanie uchylonej ustawy *o urzędach i izbach skarbowych*, ustawy *o Służbie Celnej* oraz ustawy *o kontroli skarbowej* do oświadczeń majątkowych składanych według stanu na 2016 r.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na stanowisko Sądu Najwyższego w przedmiocie stosowania nowej ustawy do skutków stosunku prawnego, który powstał pod rządami dawnej ustawy. Zdaniem ugruntowanego orzecznictwa sądów powszechnych stosowanie przepisów nowej ustawy do skutków stosunku prawnego, który powstał pod rządami dawnej ustawy nie jest sprzeczne z *zasadą lex retro non agit*. W wyroku (sygn. akt IV CK 223/2003) Sąd Najwyższy uznał, że *ustawa znajduje również zastosowanie do stosunków prawnych powstałych przed dniem jej wejścia w życie oznacza tylko tyle, iż stosunki prawne powstałe pod rządem starej ustawy i istniejące w chwili wejścia w życie nowej ustawy, podlegać będą nowej ustawie od daty jej wejścia w życie*. Jest to, jak zauważył Sąd Najwyższy, tzw. *retrospektywność (a nie retroaktywność ustawy)*, która jest powszechnie przyjmowana, gdy chodzi o *zasadę bezpośredniego działania nowej ustawy w odniesieniu do stosunków prawnych o charakterze ciągłym*.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że terminem właściwym na złożenie oświadczenia jest - zgodnie z art. 149 ust. 1 i art. 200 ust. 2 ustawy o KAS - dzień 31 marca 2017. W myśl art. 149 ust. 1 ww. ustawy, osoby zatrudnione w Krajowej Informacji Skarbowej, izbie administracji skarbowej, Szkole oraz Centrum są obowiązane corocznie, w terminie do dnia 31 marca, składać oświadczenia o swoim stanie majątkowym. Termin 31 marca dotyczy również funkcjonariusza celnego, który na podstawie art. 200 ust. 2 ustawy o KAS składa oświadczenie według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedniego.

Ad 2) Odpowiadając na pytanie czy za prawidłowy termin złożenia oświadczenia majątkowego funkcjonariuszy celnych można przyjąć dzień 15 maja 2017 r. należy wskazać w

pierwszej kolejności na przepis art. 256 ustawy - *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, który nie utrzymuje w mocy – do dnia wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych - „starych” ustaw regulujących obowiązek złożenia oświadczenia majątkowego. W myśl art. 256 pkt 3 ww. ustawy, przepis art. 123 ust. 10 ustawy o *szłubie celnej* (uchylonej z dniem 1 marca 2017 r.) zachowuje moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 200 ust. 8 ustawy o KAS, nie dłużej jednak niż 12 miesięcy od dnia wejścia w życie tej ustawy. Obecnie obowiązującym aktem wykonawczym jest rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie postępowania w sprawach oświadczeń o stanie majątkowym funkcjonariuszy celnych* (Dz.U. poz. 406), które określa wyłącznie tryb składania oświadczenia oraz jego wzór – bez wskazania terminu złożenia oświadczenia przez funkcjonariusza służby celno-skarbowej.

Konkludując, w związku z utratą mocy obowiązującej całej ustawy o *Służbie Celnej*, w tym oczywiście art. 123 ust. 3 oraz pozostałych ustaw – odpowiednio art. 8b ustawy o *urzędach i izbach skarbowych* oraz art. 39 ust. 2b ustawy o *kontroli skarbowej* pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej mają obowiązek złożyć oświadczenie majątkowe na podstawie ustawy o KAS, tzn. do dnia 31 marca 2017 r. Konsekwencją zaprezentowanego wyżej stanowiska jest, zdaniem Departamentu Prawnego MF, brak podstawy prawnej do załączania przez inspektorów uks, pracowników urzędów skarbowych oraz funkcjonariuszy celnych do swoich oświadczeń majątkowych kserokopię zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym i jego korekt.

Ad 3) Kolejną wątpliwością sygnalizowaną w wystąpieniach kierowanych do Ministerstwa Finansów jest kwestia ewentualnego złożenia przez funkcjonariuszy celnych, niezależnie od oświadczenia majątkowego sporządzonego według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r., kolejnego oświadczenia według stanu na dzień 1 marca 2017 r. Zdaniem Departamentu Prawnego, w związku z zachowaniem ciągłości pracy i służby, brak jest uzasadnionych podstaw prawnych do składania oświadczenia według stanu na dzień 1 marca 2017 r. W świetle bowiem art. 165 ust. 3 ustawy – *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, pracownicy zatrudnieni w izbach celnych oraz urzędach kontroli skarbowej oraz funkcjonariusze celni pełniący służbę w izbach celnych albo w komórkach urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych stają się z dniem wejścia w życie ustawy o KAS odpowiednio pracownikami zatrudnionymi w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej albo funkcjonariuszami



Służby Celno-Skarbowej, pełniącymi służbę w jednostkach KAS i zachowują ciągłość pracy i służby.

Ad 4) Mając na uwadze art. 149 ust. 1 ustawy o KAS, który *wprost* wskazuje na coroczny obowiązek składania oświadczeń majątkowych przez osoby zatrudnione w Krajowej Informacji Skarbowej, izbie administracji skarbowej, Szkole oraz Centrum, jak również mając na uwadze przepis art. 165 ust. 3 ustawy – *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej* należy uznać, że pracownicy cywilni nie będący urzędnikami służby cywilnej, zatrudnieni dotychczas w Izbach Celnym, w związku z wejściem w życie ustawy o *Krajowej Administracji Skarbowej* mają obowiązek złożyć oświadczenie o stanie swojego majątku według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. mimo braku takiego obowiązku na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów.

Zastępca Dyrektora  
Departamentu Prawnego  
*[Signature]*  
Jakub Szczerbowski

dr Monika  
Wyszomirska-Lapczyńska  
RADCA PRAWNY  
*[Signature]*

RADCA PRAWNY  
*[Signature]*  
Wojciech  
2016