



Warszawa, 28-05-2024 r.

**BIURO  
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

**Zespół Prawa Administracyjnego  
i Gospodarczego**

**V.511.95.2024.EG**

**Pan Jarosław Szatański  
Dyrektor Departamentu  
Podatków Dochodowych  
w Ministerstwie Finansów  
via ePUAP**

Szanowny Panie Dyrektorze,

do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich napływają skargi sygnalizujące istotne zagadnienie systemowe dotyczące różnic w opodatkowaniu dochodów z pracy zarobkowej w zależności od formy jej świadczenia. Obywatele w szczególności zwracają uwagę na niesprawiedliwą dywersyfikację sytuacji podatkowej osób zatrudnionych na umowę o pracę względem osób prowadzących działalność gospodarczą (kwestię rozliczania kosztów, stawek podatkowych, możliwości rozliczania straty podatkowej, a także istotnych różnic w zakresie rozliczania składki zdrowotnej). W rezultacie nie rozumieją, dlaczego umowa o pracę jest w zasadzie najwyżej opodatkowana. Zgłaszają również swoje wątpliwości co do tego, że aktualnie planowana reforma w sprawie składki zdrowotnej, mająca na celu modyfikację niekorzystnych skutków Polskiego Ładu, obejmie wyłącznie osoby prowadzące działalność gospodarczą.

W tym kontekście wskazać należy na głosy pojawiające się w doktrynie prawa podatkowego, według których polski system podatkowy poprzez odmienne reguły opodatkowania (w zależności od formy zatrudnienia) w sposób nieuzasadniony różnicuje ciężar podatkowy dla dochodów osiągniętych z różnych form świadczenia

pracy<sup>1</sup>. Choć podkreśla się, że pewne odmienności w poszczególnych regułach rozliczeń podatkowych w przypadku różnych form świadczenia pracy zarobkowej są dopuszczalne, to jednak nie powinny one ostatecznie prowadzić do zdywersyfikowania ciężaru podatkowego podatników o takim samym dochodzie ekonomicznym. Dlatego też, akcentowana jest teza o tym, że istniejące zróżnicowania w sferze podatkowej budzą zasadnicze wątpliwości w odniesieniu do konieczności respektowania zasady równości i sprawiedliwości podatkowej, wpływają na nadmiarową komplikację systemu podatkowego, ale także naruszają zasadę neutralności (zakładającą, że decyzje obywateli o formie działalności zarobkowej nie powinny być determinowane przez względy podatkowe). W związku z powyższym, w piśmiennictwie postuluje się wprowadzenie stosownych zmian legislacyjnych w ustawie o PIT<sup>2</sup>, które doprowadziłyby do ujednoczenia zasad opodatkowania osób wykonujących pracę zarobkową w różnych formach, tak aby ciężar podatkowy w relacji do dochodu ekonomicznego przy każdej formie świadczenia pracy zarobkowej był odpowiedni do zdolności podatkowej, a nie różnił się jedynie w zależności od samej formy świadczenia pracy<sup>3</sup>.

Jak wiadomo w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych<sup>4</sup>. Niemniej jednak swoboda co do wyboru realizowanych celów i instrumentów nie jest zupełna. Jest ograniczona obowiązkiem poszanowania zasad i wartości konstytucyjnych. Podkreśla się, że system podatkowy powinien realizować jedną z fundamentalnych zasad, jaką jest zasada sprawiedliwości podatkowej<sup>5</sup>. W aspekcie poziomym zasada ta wiąże się z zakazem dyskryminacji i jest konkretyzowana przez zasadę powszechności i zasadę równości. Natomiast w ujęciu pionowym zasada sprawiedliwości wiąże się z zasadą zdolności podatkowej, określaną

---

<sup>1</sup> M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie dochodów z zatrudnienia – dylematy równościowe w polskim systemie podatkowym*, w: *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, nr 73 (1/2023), s. 111.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: „ustawa o PIT”).

<sup>3</sup> M. Supera-Markowska, *op. cit.*, s. 127-128.

<sup>4</sup> Np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r. (sygn. SK 62/08) oraz z dnia 9 maja 2005 r. (sygn. akt 14/04).

<sup>5</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 33-46; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 33.

także jako „zdolność płatnicza”, „wytrzymałość podatkowa”, bądź też „zdolność ekonomiczna podatnika”<sup>6</sup>. Na tej podstawie wywodzi się, że tak rozumiana zdolność podatkowa oznacza, iż podatek powinien nawiązywać do ekonomicznych źródeł opodatkowania. Kryterium przesądzającym o wysokości ciężaru podatkowego powinien więc być dochód. W konsekwencji stawiana jest teza, że osoby o podobnym dochodzie ekonomicznym uzyskiwanym z pracy zarobkowej powinny zostać obciążone podatkiem w podobnej wysokości.

Przekładając powyższe na sytuację podatkową obywateli świadczących pracę zarobkową w literaturze przedmiotu wskazuje się, że w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą dochód jest ustalany i opodatkowany odmiennie niż w przypadku m.in. pracowników czy zleceniobiorców, stron umowy o dzieło. W wyniku tego ciężar podatkowy – przy takim samym dochodzie ekonomicznym – może być zasadniczo różny<sup>7</sup>. Pojawiają się również głosy, że ustawa o PIT po wprowadzeniu tzw. Polskiego Ładu w istocie pogłębiła zróżnicowanie wysokości obciążeń podatkowych obywateli<sup>8</sup>.

Mając na uwadze powyższe, z upoważnienia Rzecznika Praw Obywatelskich, na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich<sup>9</sup>, zwracam się z uprzejmą prośbą o wyczerpujące ustosunkowanie się do przedstawionego problemu różnicowania przez ustawodawcę ciężaru podatkowego obywateli o zbliżonym dochodzie ekonomicznym poprzez formę świadczenia pracy, także pod kątem konstytucyjnym oraz legislacyjnym. Jednocześnie proszę o przekazanie informacji na temat tego, czy resort rozważał zmiany w zakresie nowych zasad rozliczania składki zdrowotnej wprowadzonych na mocy Polskiego Ładu w odniesieniu do innych grup podatników niż osoby prowadzące działalność gospodarczą.

Dodatkowo pragnę wyraźnie zaznaczyć, że intencją Rzecznika Praw Obywatelskich nie jest podważanie obecnie obowiązujących zasad opodatkowania osób prowadzących działalność gospodarczą, a wyłącznie zasygnalizowanie ważkiego zagadnienia o charakterze generalnym, będącego przedmiotem skarg kierowanych do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich.

---

<sup>6</sup> M. Supera-Markowska, II. *Hasło sprawiedliwości w populistycznym przekazie a zasada sprawiedliwości podatkowej* [w:] *Prawo w epoce populizmu*, red. P. Grzebyk, Warszawa 2023.

<sup>7</sup> M. Supera-Markowska, *op. cit.*, s. 127.

<sup>8</sup> A. Mariański (red.), *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

<sup>9</sup> Art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2023 r. poz. 1058).

Z wyrazami szacunku

Piotr Mierzejewski

Dyrektor Zespołu

/-wydano i podpisano elektronicznie/