



Warszawa, dnia 7 kwietnia 2014 r.

DPK-II-442-27/14/5

Pan
Piotr Zientarski
Przewodniczący
Komisji Ustawodawczej
Senatu Rzeczypospolitej Polskiej

Stanowmy Rende Przewodniczący!

W odpowiedzi na pismo z dnia 17 marca 2014 r. (znak: BPS/KU-034/579/6/14), dotyczące projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk senacki nr 579), uprzejmie przedstawiam, co następuje.

Na wstępie pragnę zauważyć, iż przedmiotowy projekt ustawy ma na celu dostosowanie systemu prawa do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 2013 r. (sygn. akt S 2/13), dotyczącego ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.).

W orzeczeniu tym Trybunał postanowił zasygnalizować Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej i Radzie Ministrów potrzebę uzupełnienia art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych o inne obok wymienionych w tym przepisie ustaw oraz przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw – normatywne źródła prawa pracy, na podstawie których możliwe jest zasądzenie odszkodowania. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nieuwzględnienie przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 3 *in principio* ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych innych – poza ustawami i wydanymi na ich podstawie przepisami wykonawczymi – normatywnych źródeł prawa pracy powoduje stan luki prawnej, która przekłada się na niewykonanie dyrektywy, wyrażonej – z jednej strony – w art. 59 ust. 2 *in fine* Konstytucji RP, z drugiej zaś w art. 9 i przepisach działu XI Kodeksu pracy. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że postanowienia układów zbiorowych oraz innych aktów prawa pracy obowiązują bezpośrednio w stosunkach pracy, tak jak przepisy aktów rangi ustawowej, rozporządzeń wykonawczych czy też

prawa międzynarodowego (zob. m.in.: wyrok TK z 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 141; W. Sokolewicz, uwaga 38 do art. 59 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1999-2007; L. Florek, *Prawo pracy*, wyd. 13, Warszawa 2011, s. 37-38; A.M. Świątkowski, *Polskie prawo pracy*, wyd. 3, Warszawa 2012, s. 68-69).

W tym miejscu należy wskazać, że projekt ustawy zasługuje na aprobatę, gdyż realizuje on zalecenia dotyczące zmian legislacyjnych, o których mowa w przedmiotowym postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego.

Tym niemniej należy podkreślić, że zgodnie z obecnie obowiązującym art. 21 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, z wyjątkiem:

- a) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,
- b) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,
- c) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,
- d) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,
- e) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- f) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c,
- g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe.

Obecne brzmienie wskazanej regulacji powoduje wyłączenie ze zwolnienia świadczeń, których podstawą wypłaty nie jest akt prawny wskazany w Konstytucji RP jako źródło prawa. Konsekwencją tego jest uznanie, iż odszkodowanie przyznane w oparciu o układ zbiorowy prawa pracy nie korzysta ze zwolnienia podatkowego,

o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Proponowane w projektowanej ustawie uzupełnienie wprowadzenia do wyliczenia w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zapewni, że odszkodowania i zadośćuczynienia wypłacane na podstawie takich źródeł prawa pracy jak układy zbiorowe pracy, porozumienia zbiorowe, regulaminy i statuty zostaną objęte zwolnieniem z podatku dochodowego. Jednocześnie do świadczeń tych znajdują również zastosowanie wyjątki od zwolnienia, które zostały określone w lit. a-g tego przepisu. Należy jednak w tym zakresie zaznaczyć, że katalog tych wyjątków został określony w sytuacji, gdy wprowadzenie do wyliczenia wymieniało jako podstawy wypłaty świadczeń korzystających ze zwolnienia jedynie przepisy odrębnych ustaw oraz przepisy wykonawcze wydane na podstawie tych ustaw. W katalogu tym wymieniono zatem grupy świadczeń dość precyzyjnie określone i normatywnie zdefiniowane w przepisach ustaw i rozporządzeń.

W związku z rozszerzeniem zakresu przedmiotowych zwolnień podatkowych o świadczenia przyznawane na podstawie aktów kształtowanych w sposób bardziej swobodny niż przepisy prawa powszechnie obowiązującego, wydaje się celowe, aby w toku dalszych prac nad przedmiotowym projektem ustawy szczegółowej analizie poddane zostały również wyjątki określone w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a-g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Analiza ta powinna zmierzać do ustalenia, czy układy zbiorowe pracy, porozumienia zbiorowe, regulaminy i statuty mogą przewidywać takie rodzaje świadczeń, które – nie zaliczając się do żadnej z grup świadczeń obecnie wymienionych w lit. a-g – mają zbliżony do nich charakter, co uzasadniałoby – w świetle zasady równości wobec prawa – ich podobne potraktowanie, tj. objęcie opodatkowaniem na zasadzie wyjątku od zwolnienia. Przykładowo za świadczenia o charakterze zbliżonym do świadczeń wymienionych w lit. a-c mogłyby zostać uznane inne świadczenia stanowiące ekwiwalent wynagrodzenia w związku z wcześniejszym od ustalonego zakończeniem stosunku pracy lub stosunku służbowego. Zidentyfikowanie tego rodzaju świadczeń powinno prowadzić do rozważenia zasadności rozszerzenia lub modyfikacji katalogu wyjątków z lit. a-g.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na to, że w proponowanym brzmieniu wprowadzenia do wyliczenia używa się rozbudowanej formuły dotyczącej poszczególnych źródeł prawa pracy, w przeciwieństwie do obecnej jego treści (gdzie

mowa jest tylko o przepisach odrębnych ustaw lub przepisach wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw). Tymczasem w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca posługuje się zwrotem „określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań”, co wydaje się niespójne z projektowanym, rozbudowanym wprowadzeniem do wyliczenia i dodatkowo uzasadnia potrzebę poddania analizie wyjątków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. a-g ww. ustawy.

Mając na względzie powyższe warto byłoby projektowaną ustawę skonsultować też z Ministrem Pracy i Polityki Społecznej oraz Ministrem Finansów, w zakresie kompetencji których pozostają projektowane przepisy, również w kontekście możliwego zmniejszenia wpływów do budżetu państwa.


z upoważnienia
MINISTRA SPRAWIEDLIWOŚCI

Jerzy Kosdroń
SEKRETARZ STANU