



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 9 lipca 2019 r.

Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

(druk nr 1231)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa wprowadza zwolnienie od podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz z przychodów z umów zlecenia otrzymanych przez podatnika do ukończenia 26. roku życia. Zwolnienie ograniczone jest limitem kwotowym: roczny limit wynosił będzie 85 528 zł.

Z uwagi na planowane wejście w życie ustawy w dniu 1 sierpnia 2019 r., w odniesieniu do dochodów uzyskanych w 2019 r., limit zwolnienia będzie wynosił 35 636,67 zł.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Ustawa została wniesiona do Sejmu w dniu 25 czerwca 2019 r. przez Radę Ministrów. W trakcie prac legislacyjnych wniesiono nieliczne poprawki porządkujące i doprecyzowujące przepisy ustawy.

III. Uwaga

Ponieważ ustawa powoduje, iż nowe zwolnienie podatkowe dotyczy wyłącznie przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego

stosunku pracy oraz z przychodów z umów zlecenia a przez to wyklucza z tego zwolnienia przychody otrzymywane z działalności gospodarczej lub umów o dzieło, to należy te rozwiązanie poddać ocenie zgodności, z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji, zasadą równości wobec prawa.

Biorąc pod uwagę dowolnie wybrane orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z ostatniego czasu, dotyczące naruszenia zasady równości, np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2018 r. (sygn. akt P 133/15) oraz wyrok z dnia 3 kwietnia 2019 r. (sygn. akt SK 13/16) można stwierdzić, iż ocena aktu prawnego przebiega według następującego schematu:

„[O]cena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień. Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną **cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów**, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna. Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, **czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji** prawnie relewantnej. Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to - mając na uwadze, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego - niezbędne okazuje się rozważenie, **czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne**. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada wymogom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej”.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zachowanie zasady sprawiedliwości społecznej w demokratycznym państwie prawnym oznacza dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych. Wynika z niej także **zakaz arbitralności** oraz powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli (wyrok TK z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80 i powołane tam wyroki).

Analizując opiniowaną ustawę należy stwierdzić, że cechą istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest otrzymywanie dochodów (przychodów). Od takiego równego traktowania podatników wyprowadza się liczne wyjątki podyktowane zróżnicowanymi przyczynami społecznymi,

administracyjnymi lub wynikającymi z umów międzynarodowych. W grupie podmiotów otrzymujących przychody opiniowana ustawa wprowadza zwolnienie przychodów ze względu na kryterium wieku – ukończenia 26. roku życia, co jest uzasadnione aktywizacją zawodową osób młodych poprzez ułatwienie im wejścia na rynek pracy (Uzasadnienie do projektu ustawy, druk 3551, str. 5). Następnie ustawa zawęży tę kategorię podatników do osób otrzymujących przychody z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz przychodów z umów zlecenia, pozostawiając poza zwolnieniem m.in. przychody osób młodych z tytułu działalności gospodarczej oraz umów o dzieło. Czyli zgodnie z przytoczonym wyżej testem Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca **zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.**

Pozostaje zatem do rozważenia zagadnienie **czy wprowadzone zróżnicowanie można uznać za dopuszczalne.** Czyli należy rozważyć czy zróżnicowanie odpowiada wymogom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej.

O ile pozostawienie poza regulacją działalności gospodarczej wydaje się, że odpowiada wymogom relewantności to wyłączenie z niej umów o dzieło już nie. Tym bardziej, że już z punktu widzenia prawa cywilnego rozróżnienie pomiędzy umową o dzieło a umową o świadczenie usług (do której mają zastosowanie przepisy dotyczące umów zlecenia) budzi trudności. Pomijając „czystą” umowę zlecenia, zarówno umowa o dzieło jak i umowa o świadczenie usług mogą dotyczyć takich samych czynności faktycznych, a zróżnicowanie będzie jedynie dotyczyło rezultatu.

Wątpliwości budzi także proporcjonalność regulacji w stosunku do wyłączonych z niej pól działalności. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów naruszonych przez nierówne potraktowanie podmiotów podobnych. Należy stwierdzić, że tego interesu nie wykazano a wręcz przeciwnie wskazując, iż ustawa ma na celu aktywizację zawodową osób młodych poprzez ułatwienie im wejścia na rynek pracy, nie przedstawiono żadnego argumentu uzasadniającego różnicowanie podatników do 26. roku życia.

Ponadto należy zauważyć, iż ze względu na znaczne zróżnicowanie w opodatkowaniu ustawodawca stwarza pole do nadużyć, które może objawiać się takim kształtowaniem

stosunku prawnego, żeby podlegał zwolnieniom albo dowolnością uznania przez organy podatkowe w zakresie kwalifikacji otrzymywanego przychodu.

Ostatnim elementem oceny czy dopuszczane jest różnicowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej jest powiązanie kryteriów zróżnicowania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej. Należy stwierdzić, iż żadnych takich norm w uzasadnieniu do projektu ustawy nie wskazano.

Reasumując, ze względu na lakoniczność uzasadnienia do projektu ustawy nie można odpowiedzieć na pytanie czy wprowadzone zróżnicowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej można uznać za dopuszczalne.

Ponadto należy wspomnieć, iż w ocenie Biura Analiz Sejmowych zawartej w opinii z dnia 1 lipca 2019 r. zwolnienie podatkowe, ze względu na kryterium wieku „może zostać uznane za nieuprawnione z konstytucyjnego punktu widzenia ze względu na naruszenie zasad sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania (art. 2, 32 i 84 Konstytucji RP)”.

Adam Niemczewski

Wicedyrektor