



**SENAT
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII KADENCJA**

Warszawa, dnia 7 marca 2014 r.

Druk nr 579

**KOMISJA
USTAWODAWCZA**

**Pan
Bogdan BORUSEWICZ
MARSZAŁEK SENATU
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Na podstawie art. 85a ust. 3 pkt 1 Regulaminu Senatu Komisja Ustawodawcza wnosi o podjęcie postępowania w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej projektu ustawy

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Do reprezentowania Komisji w dalszych pracach nad tym projektem ustawy upoważniony jest senator Stanisław Jurcewicz.

W załączeniu przekazuję projekt ustawy wraz z uzasadnieniem.

Przewodniczący Komisji
Ustawodawczej
(-) Piotr Zientarski

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.¹⁾) w art. 21 w ust. 1 w pkt 3 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, lub postanowień układów zbiorowych pracy i innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.²⁾), z wyjątkiem:”.

Art. 2. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r.

Art. 3. Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 21, 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223.

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 1998 r. Nr 106, poz. 668 i Nr 113, poz. 717, z 1999 r. Nr 99, poz. 1152, z 2000 r. Nr 19, poz. 239, Nr 43, poz. 489, Nr 107, poz. 1127 i Nr 120, poz. 1268, z 2001 r. Nr 11, poz. 84, Nr 28, poz. 301, Nr 52, poz. 538, Nr 99, poz. 1075, Nr 111, poz. 1194, Nr 123, poz. 1354, Nr 128, poz. 1405 i Nr 154, poz. 1805, z 2002 r. Nr 74, poz. 676, Nr 135, poz. 1146, Nr 196, poz. 1660, Nr 199, poz. 1673 i Nr 200, poz. 1679, z 2003 r. Nr 166, poz. 1608 i Nr 213, poz. 2081, z 2004 r. Nr 96, poz. 959, Nr 99, poz. 1001, Nr 120, poz. 1252 i Nr 240, poz. 2407, z 2005 r. Nr 10, poz. 71, Nr 68, poz. 610, Nr 86, poz. 732 i Nr 167, poz. 1398, z 2006 r. Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 133, poz. 935, Nr 217, poz. 1587 i Nr 221, poz. 1615, z 2007 r. Nr 64, poz. 426, Nr 89, poz. 589, Nr 176, poz. 1239, Nr 181, poz. 1288 i Nr 225, poz. 1672, z 2008 r. Nr 93, poz. 586, Nr 116, poz. 740, Nr 223, poz. 1460 i Nr 237, poz. 1654, z 2009 r. Nr 6, poz. 33, Nr 56, poz. 458, Nr 58, poz. 485, Nr 98, poz. 817, Nr 99, poz. 825, Nr 115, poz. 958, Nr 157, poz. 1241 i Nr 219, poz. 1704, z 2010 r. Nr 105, poz. 655, Nr 135, poz. 912, Nr 182, poz. 1228, Nr 224, poz. 1459, Nr 249, poz. 1655 i Nr 254, poz. 1700, z 2011 r. Nr 36, poz. 181, Nr 63, poz. 322, Nr 80, poz. 432, Nr 144, poz. 855, Nr 149, poz. 887 i Nr 232, poz. 1378, z 2012 r. poz. 908 i 1110, z 2013 r. poz. 2, 675, 896 i 1028 oraz z 2014 r. poz. 208.

UZASADNIENIE

1. Cel projektowanej ustawy

Celem projektu jest 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, ze zm.).

Projekt przewiduje, że wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych będą otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają także z postanowień układów zbiorowych pracy i innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy. Dotychczas zwolnione były tylko te, które wynikają wprost z ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na ich podstawie.

2. Przedmiot i istota rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego

2.1. TK postanowił, stwierdziwszy istnienie luki prawnej, której usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, zasygnalizować Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej i Radzie Ministrów potrzebę podjęcia inicjatywy ustawodawczej w kwestii uzupełnienia art. 21 ust. 1 pkt 3 *in principio* ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. 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.

2.2. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT przewiduje, że wolne od podatku dochodowego 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 pewnymi wyliczonymi w literach wyjątkami).

Źródłem postanowienia TK był fakt, iż organy skarbowe odmówiły podatnikowi prawa do zwolnienia z podatku kwoty otrzymanego od pracodawcy odszkodowania za dokonanie wypowiedzenia umowy o pracę oraz odszkodowania za niewykonanie umowy o zakazie konkurencji. Zdaniem organów skarbowych, odszkodowania te nie są objęte zwolnieniem z podatku dochodowego od osób fizycznych. Stanowisko organów skarbowych zostało

potwierdzone przez obie instancje sądów administracyjnych. W takiej sytuacji podatnik wniósł do TK skargę konstytucyjną, w której zarzucił niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza inne niż ustawa i przepisy wykonawcze źródła prawa pracy, w tym układy zbiorowe pracy, na podstawie których zasądzane jest odszkodowanie, z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem TK „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, z drugiej zaś - w art. 9 i przepisach działu XI ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (...). Zgodnie bowiem ze wskazanymi uregulowaniami układy zbiorowe pracy oraz inne porozumienia pracownicze stanowią normatywne źródła prawa pracy, określające zarówno obowiązki, jak i uprawnienia pracodawców oraz pracobiorców. Podkreślenia wymaga, 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 (...).

W tym stanie rzeczy poważne wątpliwości natury konstytucyjnej budzi nieuwzględnienie przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych - w zakresie zwolnienia z podatku odszkodowań i zadośćuczynień - że prawo pracy stanowi odrębny od prawa prywatnego (a ściślej: obligacyjnego) system norm, które w swej materii wykazują silne związki z prawem publicznym. Ponadto, należy wziąć pod uwagę specyfikę normatywnych źródeł prawa pracy (które *nota bene* z woli samego ustrojodawcy obejmują także akty niewymienione w przepisach rozdziału III Konstytucji), na podstawie których organy władzy publicznej mogą rozstrzygać o prawach, wolnościach lub obowiązkach jednostki”.

2.3. Postanowienia sygnalizacyjne TK nie powodują utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, a w konsekwencji nie odnosi się do nich możliwość wskazywania przez TK jakiegokolwiek terminu utraty mocy obowiązującej aktu; tym bardziej, że postanowienie takie nie jest ogłaszane w Dzienniku Ustaw. Jeśli jednak postanowienie wymaga wykonania należałoby do tego przystąpić niezwłocznie.

2.4. Do Sejmu nie wpłynął żaden projekt ustawy wykonującej postanowienie. Według informacji uzyskanej w Ministerstwie Finansów, przygotowujący przez rząd projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, w wersji z dnia 29 maja 2013 r. obejmuje wykonanie postanowienia TK. Miałoby ono polegać na dodaniu w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy obok ustaw i przepisów wykonawczych, jako podstaw odszkodowań i zadośćuczynień, także „innych normatywnych źródeł prawa, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy”.

3. Różnice między dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje, że wolne od podatku dochodowego 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.

Proponowane rozwiązanie oznaczać będzie, że wolne od podatku będą także wszelkie odszkodowania i zadośćuczynienia kreowane przez układy zbiorowe pracy i akty podobne.

4. Skutki projektowanej ustawy

Oceniając skutki proponowanego rozwiązania należy zwrócić uwagę, że prawodawca, przyjmując dotychczasową regulację miał wiedzę o objętych zwolnieniem od podatku rodzajach odszkodowań i zadośćuczynień oraz ich wysokościach, przewidzianych przez

ustawy lub wydane na ich podstawie rozporządzenia. Tym samym pod jego kontrolą pozostawał zakres odszkodowań i zadośćuczynień wolnych od podatku. Proste wykonanie postanowienia TK polegające na uzupełnieniu wprowadzenia do wyliczenia w pkt 3 o układy zbiorowe pracy i akty podobne (sugerowane także przez Trybunał Konstytucyjny oraz proponowane przez Ministra Finansów) może oznaczać natomiast pozbawienie ustawodawcy kontroli nad zakresem (rodzajem) odszkodowań podlegających zwolnieniu. W momencie uchwalania dotychczasowego przepisu nie było to dla ustawodawcy bez znaczenia, ponieważ uchwalając ten przepis, choć co do zasady zwolnił od podatku wszelkie odszkodowania i zadośćuczynienia, to jednak znał ich zakres, a ponadto, kierując się ich funkcją, świadomie wyłączył kilka z nich od zwolnienia poprzez wskazanie wyjątków (w literach w ramach kwestionowanego punktu). Zarazem znana była prawodawcy wysokość tych odszkodowań i zadośćuczynień, w zakresie w jakim jest ona regulowana ustawą lub rozporządzeniem. Tymczasem układy zbiorowe pracy i inne porozumienia zawierane przez pracobiorców i pracodawców mogą kreować nowe rodzaje odszkodowań i zadośćuczynień, a także podnosić wysokość tych przewidzianych przez ustawy i wydane na ich podstawie rozporządzenia. Tym samym ustawodawca pozbawiony będzie kontroli nad zakresem zwolnień od podatku. Dokonanie nowelizacji w proponowany sposób oznacza, że pracodawcy i pracobiorcy mogą w układzie zbiorowym pracy pewne świadczenia pracodawcy na rzecz pracowników (nawet te pełniące funkcje wynagrodzeniowe) nazwać odszkodowaniem, po to by podlegały ono zwolnieniu z podatku. Dowodzi tego przypadek „odszkodowania”, o którym mowa w art. 101² Kodeksu pracy. Ponieważ przewidziane w nim wynagrodzenie, które pracodawca płaci pracownikowi, za to, że pracownik zobowiązał się, że po ustaniu stosunku pracy nie będzie prowadzić działalności konkurencyjnej wobec pracodawcy ani też świadczyć pracy na rzecz podmiotu prowadzącego taką działalność, nazwano „odszkodowaniem” zamiast „wynagrodzeniem” (za dobrowolne zobowiązanie się pracownika do nieczynienia czegoś), ustawodawca słusznie będąc przekonany, że pełni ono jednak funkcje wynagrodzeniowe, a nie odszkodowawcze, musiał specjalnie wyłączyć je ze zwolnienia podatkowego w art. 21 ust. 1 pkt d ustawy o PIT. W przypadku wprowadzanych swobodnie w układach zbiorowych pracy odszkodowań, czy przemianowywania niektórych składników wynagrodzeń na „odszkodowania”, ustawodawca pozbawiony zostanie możliwości kontroli nad zakresem zwolnień od podatku.

Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być objęcie zwolnieniem z podatku tylko tych „układowych” odszkodowań i zadośćuczynień, które swoją funkcją odpowiadają tym

przewidzianym przez ustawę i tylko do wysokości nieprzewyższającej kwot ustawowych lub nieprzewyższającej kwoty pełniącej jeszcze funkcję odszkodowawczą.

Problem możliwych ubytków w budżecie państwa, związanych z wykonaniem wyroku, został przedstawiony Ministrowi Pracy i Polityki Społecznej oraz Ministrowi Finansów. Minister Pracy dostrzegł opisane powyżej ryzyko (pismo z 15 listopada 2013 r.). Stwierdził nawet, że nieuwzględnienie dotychczas w ustawie o PIT układów zbiorowych pracy, jako podstawy zwolnienia odszkodowań i zadośćuczynień z podatku „nie powinno być postrzegane jako luka prawna”, a ich ewentualne objęcie zwolnieniem „mogłoby doprowadzić do pozbawienia organów podatkowych nadzoru nad zakresem i rodzajem świadczeń podlegających zwolnieniu z podatku (...) i tym samym doprowadzić do niekontrolowanego zmniejszenia wpływów z tego tytułu do budżetu państwa”. Ostatecznie jednak Minister Pracy pozostawił ocenę tego ryzyka i jego wpływu na budżet państwa - Ministrowi Finansów.

Minister Finansów uznał natomiast, że „[m]ożliwość kształtowania stosunków pracy przy wykorzystaniu układów zbiorowych pracy wynika z postanowień działu jedenastego ustawy (...) - Kodeks pracy. (...) Należy zatem przyjąć, iż racjonalny ustawodawca nie dopuścił do sytuacji, w której instytucja uregulowana w ustawie (...) może stanowić pole do nadużyć. Niewątpliwie normy prawne powinny być tworzone w sposób wykluczający luki prawne. Ponieważ wątpliwości (...) dotyczą rozwiązania z zakresu prawa pracy, to stanowisko powinien w tej sprawie wyrazić Minister Pracy” (pismo z 6 grudnia 2013 r.).

Ostatecznie wnioskodawca przedstawia projekt ustawy - poczytując wypowiedź Ministra Pracy, za pozostawiającą ocenę tego rozwiązania Ministrowi Finansów, jako bardziej właściwemu w sprawach podatków i dochodów państwa, a wypowiedź Ministra Finansów, jako zakładającą, że proponowana instytucja nie będzie prowadzić do nadużyć.

5. Oświadczenie o zgodności z prawem Unii Europejskiej

Przedmiot projektu nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.