



# Minister Finansów

Warszawa, 23 kwietnia 2024 roku

Sprawa: Odpowiedź na petycję  
Znak sprawy: DD3.056.8.2024  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

## Odpowiedź na petycję

Szanowni Państwo,

w związku z wnioskiem z 20 marca 2024 r. w sprawie zaniechania w części poboru podatku dochodowego od osób fizycznych oraz o zmianę normatywną w zakresie poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne, w zakresie pozostającym we właściwości Ministra Finansów, uprzejmie informuję.

### Postulat

Wystąpienie zawiera postulat zaniechania w części poboru podatku dochodowego od osób fizycznych w stosunku do funkcjonariuszy służb mundurowych, którzy zostali poszkodowani ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz. U. poz. 2270). W związku z tym sprawa została zakwalifikowana jako petycja.<sup>1</sup>

Stosownie bowiem do treści art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach, przedmiotem petycji może być żądanie, w szczególności, zmiany przepisów prawa, podjęcia rozstrzygnięcia lub innego działania w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagających szczególnej ochrony w imię

<sup>1</sup>~~Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870).~~

dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji.

Jako uzasadnienie zgłoszonego żądania wskazali Państwo negatywne skutki finansowe, jakie wynikają z opodatkowania progresywną skalą podatkową świadczenia emerytalnego w skumulowanej wysokości za poprzednie lata, na skutek wyroku sądowego przywracającego świadczenia emerytalne funkcjonariuszom służb mundurowych. Wskazujecie Państwo, że obowiązująca skala podatkowa, która po przekroczeniu dochodu w wysokości 120 tys. zł przewiduje opodatkowanie nadwyżki ponad tę kwotę 32% stawką podatku, stanowi dodatkową dolegliwość o charakterze finansowym względem represjonowanych ustawą dezubekizacyjną funkcjonariuszy służb mundurowych.

### **Informacje podstawowe**

Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, nakłada na każdego obywatela art. 84 Konstytucji RP<sup>2</sup>.

Zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych zostały uregulowane w ustawie PIT<sup>3</sup>.

Podatek dochodowy, jaki płacą osoby fizyczne, jest podatkiem od dochodów osobistych. Zgodnie z zasadą powszechności i równości opodatkowania wyrażoną w ślad za postanowieniami Konstytucji RP w art. 9 ust. 1 ustawy PIT, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę, jako zwolnione od podatku, bądź dochodów, od których Minister Finansów, w oparciu o przepisy ustawy Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>, zaniechał poboru podatku w drodze rozporządzenia.

### **Ogólne pojęcie przychodu i opodatkowanie emerytury**

Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 ustawy PIT).

Przychodem w rozumieniu ustawy PIT jest zatem każde bezzwrotne przysporzenie majątkowe, otrzymane przez podatnika lub postawione do jego dyspozycji w ciągu roku podatkowego. Oznacza to, że momentem uzyskania przychodu, będącym jednocześnie momentem powstania obowiązku podatkowego, jest chwila faktycznego otrzymania przez podatnika lub postawienia do jego dyspozycji przysporzenia majątkowego, które nie ma charakteru zwrotnego.

W art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT, jako odrębne źródło przychodów, wskazano m.in. emerytury i renty. Przez emeryturę lub rentę rozumie się łączną kwotę świadczeń

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 483, z późn. zm.).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą PIT”.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.).

emerytalnych i rentowych, w tym kwoty emerytur kapitałowych wypłacanych na podstawie ustawy o emeryturach kapitałowych, wraz ze wzrostami i dodatkami, z wyłączeniem dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych oraz dodatków dla sierot zupełnych do rent rodzinnych.<sup>5</sup> Świadczenia te podlegają opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT).

Otrzymanie przez podatnika lub postawienie do jego dyspozycji świadczenia emerytalnego, czy to otrzymanego za okres bieżący, bądź jako świadczenie zaległe na podstawie wyroku sądu, stanowi dla niego przychód kwalifikowany do źródła przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 7 ustawy PIT (ewentualne odsetki zasądzone wyrokiem sądu zaliczane są do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT, zaś na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95 tej ustawy, odsetki te są zwolnione z opodatkowania).

W przypadku tego źródła przychodu, tj. emerytury, obowiązuje tzw. metoda kasowa powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że przychód powstaje z chwilą faktycznego uzyskania świadczenia emerytalnego (niezależnie od tego, za jaki okres ten przychód jest należny). Ma to związek z faktycznym przysporzeniem majątkowym po stronie podatnika. Zatem otrzymując zaległe świadczenie, podatnik opodatkowuje je w roku jego faktycznego otrzymania, a nie cofa się do lat, za które świadczenie było należne. Takie bowiem działanie byłoby niezgodne z obowiązującą zasadą podatku PIT. Żądanie zapłaty podatku w sytuacji braku faktycznego przychodu podatkowego, np. niewypłacenia wynagrodzenia przez pracodawcę, byłoby działaniem nieuzasadnionym.

Dodatkowo informujemy, że zasada kasowa uzyskania przychodu, która w tym przypadku ma zastosowanie, obowiązuje w ustawie PIT od 1992 r. i nie jest planowana jej zmiana.

Podatek PIT jest podatkiem rocznym, jego rozliczenie następuje w zeznaniu składanym do 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym podatnik uzyskał przychód. Podatnik, który w 2023 r. otrzymał zaległą emeryturę, jest obowiązany wykazać takie świadczenie w zeznaniu podatkowym składanym za ten rok podatkowy, a następnie stosując obowiązującą w roku otrzymania świadczenia skalę podatkową, obliczyć podatek dochodowy od całego uzyskanego dochodu (obejmującego zaległe, jak i bieżące świadczenie). Jeśli zostaną spełnione określone w ustawie PIT warunki, możliwe jest również skorzystanie przez podatnika z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów małżonków lub przewidzianych ustawą ulg podatkowych.

Można jedynie zauważyć, że obecna skala podatkowa jest bardziej korzystna niż obowiązująca przed 2022 r., a parametry tej skali: kwota wolna od podatku w wysokości 30 tys. zł, próg dochodu w wysokości 120 tys. zł, po przekroczeniu którego podatek pobiera się według 32% stawki, oraz 12% stawka podatku w pierwszym przedziale dochodowym, wpływają na obniżenie obciążenia podatkiem PIT także u podatników, których dochód mieści się również w drugim przedziale dochodowym.

<sup>5</sup> Art. 12 ust. 7 ustawy PIT

## **Zaniechanie poboru podatku**

Zaniechanie poboru podatku jest instrumentem prawa podatkowego, który ze swej istoty stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Uregulowany jest w przepisach Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 22 §1 ww. ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których zaniechanie dotyczy.

Jak wynika z powołanego powyżej przepisu, decyzja w sprawie zaniechania przez Ministra Finansów poboru podatków powinna wynikać z interesu publicznego lub ważnego interesu podatników. Realizacja tego uprawnienia przez Ministra Finansów polega na wydaniu rozporządzenia, spełniającego wymogi powszechnie obowiązującego aktu normatywnego. Ponadto rozporządzenie powinno być adresowane do potencjalnie nieograniczonego kręgu podmiotów, znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej.

Wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatków powinno być uzasadnione interesem publicznym lub ważnym interesem podatników. Jak się na to wskazuje w piśmiennictwie, przez interes publiczny można rozumieć oczekiwanie określonej grupy podmiotów. Oprócz tego, że powinno to być oczekiwanie określonej grupy podmiotów, warunkiem zaniechania powinno być także, aby interes tej grupy był na tyle uzasadniony, aby nie naruszał, bez jednoznacznie zidentyfikowanej potrzeby, szeroko rozumianych interesów pozostałych podatników. Interes podatnika to stan jego oczekiwania w zakresie określonej potrzeby. Przy wprowadzaniu takiego rozporządzenia nie może dochodzić do nieuzasadnionego naruszenia interesów materialnych różnych grup podatników.

Zaniechanie poboru podatku musi ponadto dotyczyć świadczenia, którego termin płatności jeszcze nie minął, a zatem nie może być stosowane do zaległości podatkowych, które na gruncie Ordynacji podatkowej mogą być jedynie umorzone. Z powyższego wynika zatem, że wydanie rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych mogłoby dotyczyć jedynie zobowiązań podatkowych, które nie stały się wymagalnymi, tj. podatku za 2023 r. i lata następne.

Jednocześnie rozporządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku ma charakter wyjątkowy i incydentalny. Minister do spraw finansów publicznych wykorzystuje tę instytucję w szczególnie uzasadnionych przypadkach.

## **Stanowisko Ministerstwa Finansów**

Odnosząc się do Państwa wniosku, pragniemy zwrócić uwagę na analogiczną sytuację, w której podatnicy otrzymali skumulowaną emeryturę.

22 listopada 2012 r. został ogłoszony wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 listopada 2012 r. sygn. K 2/12 (Dz. U. poz. 1285) uznający za niezgodny z Konstytucją art. 28 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw<sup>6</sup> w związku z art. 103a ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych<sup>7</sup>, w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie do osób, które nabyły prawo do emerytury przed 1 stycznia 2011 r., bez konieczności rozwiązania stosunku pracy.

Uznając za właściwe podjęcie inicjatywy legislacyjnej niwelującej negatywne skutki działania niekonstytucyjnej regulacji, Minister Pracy i Polityki Społecznej przygotował projekt ustawy o ustaleniu i wypłacie emerytur, do których prawo uległo zawieszeniu w okresie od dnia 1 października 2011 r. do dnia 21 listopada 2012 r. Projekt ten określał warunki wypłaty emerytury, do której prawo zostało zawieszona na podstawie niekonstytucyjnej normy w wyżej wskazanym okresie. Projekt przewidywał, że wypłata zawieszona emerytury przysługiwać będzie emerytowi, który nabył do niej prawo przed dniem 1 stycznia 2011 r., i któremu prawo to zostało zawieszona w związku z kontynuowaniem po dniu 30 września 2011 r. zatrudnienia bez uprzedniego rozwiązania stosunku pracy z pracodawcą, na rzecz którego wykonywał ją bezpośrednio przed dniem nabycia prawa do emerytury.

Z kręgu podmiotowego ustawy wyłączone zostały jedynie te osoby, którym wypłata zawieszona emerytury została ustalona na podstawie prawomocnego wyroku sądu. Projekt zakładał również, że wniosek o wypłatę emerytury należało złożyć do organu rentowego nie później, niż w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy. Projekt ten został przyjęty przez Radę Ministrów 29 października 2013 r. i wpłynął do Sejmu RP 7 listopada 2013 r.

W toku prac parlamentarnych nad rządowym projektem ustawy dyskutowana była, między innymi, kwestia stosowania wobec jednorazowych wypłat z tytułu zawieszona emerytury za okres od dnia 1 października 2011 r. do dnia 21 listopada 2012 r. przepisów ustawy PIT.

Podczas prac wyjaśniano, że zgodnie art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT, źródłem przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych są emerytury i renty, za które uważa się łączną kwotę świadczeń emerytalnych i rentowych, w tym kwoty emerytur kapitałowych wypłacanych na podstawie ustawy o emeryturach kapitałowych, wraz ze wzrostami i dodatkami, z wyłączeniem dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych oraz dodatków dla sierot zupełnych do rent rodzinnych.

Również w tym przypadku wyjaśniono, że przychód z tytułu emerytury powstaje z chwilą jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika w roku podatkowym (art. 11 ust. 1 ustawy PIT). Dotyczy to również zaległych świadczeń, niezależnie od tego, czy ich wypłata dokonana została na podstawie ustawy, orzeczenia sądu, czy zawartej ugody/umowy.

<sup>6</sup> Dz. U. poz. 1726, z późn. zm.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 1251, z późn. zm.

W wyniku przeprowadzonej dyskusji, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie szczególnego rozwiązania dla emerytów, którzy otrzymali skumulowane świadczenie, skutkujące przekroczeniem progu dochodowego w skali podatkowej (wówczas próg ten wynosił 85 528 zł) i 13 grudnia 2013 r. Sejm RP uchwalił ustawę o ustaleniu i wypłacie emerytur, do których prawo uległo zawieszeniu w okresie od października 2011 r. do 21 listopada 2012 r.<sup>8</sup>

Zatem skoro ustawodawca nie znalazł uzasadnienia dla wprowadzenia szczególnego rozwiązania w analogicznym i powszechnym przypadku, to nie można uznać, że w opisanej we wniosku podobnej sytuacji zaistniała przesłanka ważnego interesu publicznego, o której mowa w art. 22 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, uzasadniająca wprowadzenie wyjątku od zasady powszechności opodatkowania.

Biorąc powyższe pod uwagę, nie przewidujemy realizacji wniosku dotyczącego zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od części świadczeń emerytalnych otrzymanych przez byłych funkcjonariuszy służb mundurowych.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Jarosław Szatański**

Dyrektor

Departamentu Podatków Dochodowych

<sup>8</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 169.