



Warszawa, dnia 19 maja 2020 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD3.056.2.2020

W związku z petycją z dnia 12 lutego 2020 r., przekazaną przez Ministerstwo Sprawiedliwości pismem z dnia 18 lutego 2020 r. Nr BM-VII.054.642.2019, uprzejmie informuję.

Petycja zawiera żądanie zmiany przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1378, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”. Zmiana miałaby polegać na rozszerzeniu zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT, o stypendia otrzymywane przez aplikantów Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury (zwanej dalej: „KSSiP”), którzy nie ukończyli 26. roku życia.

W uzasadnieniu żądania wskazano, że „stypendium aplikanta KSSiP pełni funkcję surogatu wynagrodzenia, które aplikant mógłby otrzymać z tytułu wynagrodzenia za pracę. W głównej mierze posiada cechy alimentacyjne i konsumpcyjne, ponieważ pozwolić ma na utrzymanie i zaspokojenie potrzeb bytowych”. Dodano przy tym, że aplikanci innych zawodów prawniczych np. aplikanci radcowscy czy adwokacy, będący zatrudnieni na podstawie stosunku pracy mogą korzystać z ww. zwolnienia.

Odnosząc się do tych stwierdzeń, należy w pierwszej kolejności zauważyć, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT został wprowadzony nowelizacją z dnia 4 lipca 2019 r.¹ z mocą obowiązującą od 1 sierpnia 2019 r.

Nowelizacja została uchwalona w oparciu o przedłożenie rządowe (UD 545), które było poddane konsultacjom publicznym i opiniowaniu.

Ostatecznie, zwolnieniem od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT objęte zostały wyłącznie przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy PIT, otrzymane przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł².

Zgodnie z informacjami podanymi w uzasadnieniu projektu nowelizacji:

¹ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. poz. 1394).

² Limit w tej wysokości obowiązuje od 1 stycznia 2020 r. W 2019 r. limit kształtował się na poziomie 35 636,67 zł i dotyczył przychodów uzyskanych od 1 sierpnia do 31 grudnia.

„Tak ukształtowany zakres podmiotowy i przedmiotowy zwolnienia wynika z celu, który ma być zrealizowany. Jak wskazano na wstępie, celem tym ma być aktywizacja zawodowa osób młodych poprzez ułatwienie im wejścia na rynek pracy. Stąd zwolnienie od podatku adresowane jest do podatników do 26. roku życia, czyli starszych o rok od osób, które co do zasady kończą naukę i podejmują stałą pracę (vide art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy PIT). Jednocześnie nie chodzi o każdy rodzaj pracy zarobkowej, a wyłącznie wykonywanej w ramach stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, pracy nakładczej, służby oraz umowy zlecenia zawartej z firmą, będących najpopularniejszymi formami zatrudnienia organizowanymi przez zatrudniającego. Stąd zakresem zwolnienia nie będą objęte przychody z innych źródeł, np. praktyk absolwenckich, umów o dzieło czy samozatrudnienia.”.

Rozwijając powyższą argumentację w kontekście aplikantów KSSiP, należy zauważyć, że zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Sprawiedliwości przedstawionymi w piśmie z dnia 13 marca 2020 r. Nr DKO-VI.054.10.2020, jednym z uprawnień aplikantów aplikacji sędziowskiej i aplikacji prokuratorskiej prowadzonej przez KSSiP jest wynikające z art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury (Dz. U. z 2019 r. poz. 1042 z późn. zm.), zwanej dalej „u.k.s.s.p.”, uprawnienie do pobierania stypendium. Świadczenie to wypłacane jest niezależnie od sytuacji materialnej czy osiągnięć aplikanta w trakcie trwania aplikacji, i co do zasady ma charakter bezzwrotny (tzn. podlega zwrotowi w przypadkach wskazanych w art. 41 c ust. 1 u.k.s.s.p., np. skreślenia z listy aplikantów, niezdania egzaminu sędziowskiego lub prokuratorskiego, nieprzyjęcia propozycji pracy na stanowisku asesora sądowego albo prokuratury, rezygnacji z tego stanowiska, utraty urzędu i stanowiska sędziego lub prokuratora, ewentualnie nienależnego pobrania stypendium).

Jednym z celów wprowadzenia stypendium było wyeliminowanie przechodzenia dobrze wykształconych aplikantów aplikacji sędziowskiej i prokuratorskiej do wolnych zawodów. Pobieranie przez aplikantów KSSiP stypendium służyć ma niezakłóconemu odbywaniu przez nich szkolenia wstępnego bez konieczności podejmowania zatrudnienia, ale przede wszystkim zagwarantowaniu prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości. Dzięki wypłacaniu stypendium, co do którego w ww. przypadkach istnieje obowiązek zwrotu, dochodzi do zabezpieczenia kadrowego sądów i prokuratur, ponieważ aplikant (którego szkolenie odbywa się ze środków publicznych) jest zobowiązany do pracy na stanowisku asesorskim także w sytuacji, gdy pełnienie służby może wiązać się ze zmianą miejsca zamieszkania nie tylko jego, ale np. pozostałych członków rodziny.

Uwzględniając zatem wyjaśnienia Ministerstwa Sprawiedliwości, należy zauważyć, że głównym celem aplikacji sędziowskiej i aplikacji prokuratorskiej jest uzyskanie przez aplikantów niezbędnej wiedzy i praktycznego przygotowania do zajmowania stanowisk sędziego i asesora sądowego, prokuratora i asesora prokuratury. Aplikacja sędziowska i prokuratorska nie stanowią zatem formy zatrudnienia, a co za tym idzie pobierane stypendium nie stanowi przychodów ze stosunku pracy (stosunków pokrewnych) lub umowy zlecenia. Świadczenie to stanowi formę pomocy państwa, która ma charakter okresowy oraz jest ukierunkowana na wsparcie działań służących zdobywaniu wiedzy niezbędnej do późniejszego nawiązania stosunku służbowego na stanowisku asesora sądowego albo asesora prokuratury. Okoliczności tej nie zmienia ustalenie maksymalnej wysokości stypendium dla aplikantów sędziowskich i prokuratorskich na poziomie najniższego wynagrodzenia zasadniczego referendarza sądowego.

Z uwagi na powyższe stypendium to nie spełnia przesłanek niezbędnych do objęcia go zwolnieniem, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT. Zmiana tego stanu zgodnie z

żądaniem zawartym w petycji stałaby w sprzeczności z celami, które przyświecały wprowadzeniu zwolnienia.

Niemniej jednak, w przypadku gdy aplikant sędziowski lub prokuratorski jest zatrudniony na umowie o pracę lub umowie zlecenia na stanowisku dydaktycznym, naukowo-dydaktycznym lub naukowym lub na podstawie ww. umów wykonuje zajęcia o charakterze naukowym, dydaktycznym lub publicystycznym, i z tego tytułu otrzymuje przychody, to w odniesieniu do nich ma prawo stosować zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT.

Oznacza to, że na gruncie ustawy PIT wszystkie osoby, które spełniają warunki do ww. zwolnienia, mogą z niego korzystać. Jednocześnie to (jak wynika z petycji), że aplikanci radcowscy czy adwokaccy, korzystają z tego zwolnienia w większym stopniu niż aplikanci sędziowscy czy prokuratorscy, wynika z faktu, iż obowiązujące przepisy, w przypadku aplikacji tzw. korporacyjnych, pozwalają na podejmowanie zatrudnienia w trakcie ich odbywania. Dzieje się tak dlatego, że aplikacje tzw. korporacyjne (radcowska, adwokacka) nie są finansowane ze środków publicznych, tylko z opłat wnoszonych przez ich uczestników. Stąd w ich trakcie aplikanci mogą podejmować zatrudnienie, a następnie po pozytywnym zdaniu egzaminu i uzyskaniu wpisu na listę adwokatów, czy radców wykonują obowiązki na zasadach wolnorynkowych.

W konsekwencji, na postulat rozszerzenia zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT, o stypendia otrzymywane przez aplikantów KSSiP należy patrzeć w kontekście całokształtu rozwiązań dotyczących danego rozwiązania, w tym istoty otrzymywanego świadczenia, źródeł jego finansowania, możliwości późniejszego zatrudnienia.

Nie można również pomijać faktu, że z dniem 1 października 2019 r. nastąpiła powszechna obniżka podatku dochodowego od osób fizycznych o około 6%. Dokonała się ona poprzez obniżkę o 1 punkt procentowy (z 18% na 17%) najniższej stawki podatku, o której mowa w skali podatkowej. Stosowną zmianę wprowadziła ustawa z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1835) przynosząc efekt w postaci obniżenia obciążeń fiskalnych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Z obniżki tej korzystają również aplikanci KSSiP.

Przy czym można się spodziewać, że – o ile efektywne obciążenie dochodów podatkiem według skali wyniosło w rozliczeniu rocznym za 2018 r. 7,52% dla dochodów mieszczących się w pierwszym przedziale skali podatkowej (do 85 528 zł), odpowiednio 15,54% dla dochodów z drugiego przedziału skali (powyżej 85 528 zł) oraz 8,88% dla dochodów ogółem (z pierwszego i drugiego przedziału skali podatkowej) – w rocznym rozliczeniu podatku za 2019 r. i kolejne lata będzie jeszcze niższe z uwagi na ww. powszechną obniżkę podatku.

Warto również mieć na uwadze, że na wysokość obciążeń fiskalnych wpływ mają nie tylko rozwiązania podatkowe, ale także dotyczące obowiązkowych ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego.

Jak wynika natomiast z pisma Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 26 marca 2020 r. Nr DUS-III.500.20.2020.MSz w obecnym stanie prawnym aplikanci KSSiP objęci są jedynie ubezpieczeniem zdrowotnym na mocy art. 66 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1373, z późn. zm.).

Aplikanci nie są natomiast objęci obowiązkowym ubezpieczeniem emerytalnym, rentowym, wypadkowym ani chorobowym. O ile jednak chcą, to na mocy ustawy z dnia 13 października 1998

r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2020, poz. 266, z późn. zm.), mogą przystąpić do dobrowolnego ubezpieczenia emerytalnego i rentowego, jeżeli nie mają innych tytułów do ubezpieczenia. Takiego wyboru nie mają osoby uzyskujące przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT. Co do zasady przychody pracownika i zleceniobiorcy podlegają obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym.

Mając na uwadze powyższe unormowania, dotyczące szeroko rozumianych danin publicznych, uprzejmie informuję, że nie są prowadzone prace, których celem byłoby rozszerzenie zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT, o stypendium pobierane przez aplikantów KSSiP.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Aleksander Łożykowski
Dyrektor
Departamentu Podatków Dochodowych
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/