



Warszawa, 9 kwietnia 2024 roku

---

Sprawa: Odpowiedź na petycję  
Znak sprawy: DD3.056.3.2024  
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 30 stycznia 2024 r. (data wpływu do Ministerstwa Finansów 7 lutego 2024 r.) o zaniechanie w części poboru podatku dochodowego od osób fizycznych oraz o zmianę normatywną w zakresie poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne w stosunku do funkcjonariuszy służb mundurowych represjonowanych ustawą dezubekizacyjną, proszę przyjąć następujące wyjaśnienia.

Postulat obejmujący kwestie związane ze składką zdrowotną został przekazany do rozpatrzenia zgodnie z właściwością do Ministerstwa Zdrowia, o czym poinformowaliśmy Państwa odrębnym pismem.

### Postulat

Ponieważ w swoim wystąpieniu zgłosili Państwo postulat wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru części 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. z 2016 r. poz. 2270), zwanej dalej „ustawą dezubikizacyjną”. Wystąpienie to zostało zakwalifikowane jako petycja w rozumieniu przepisów ustawy o petycjach<sup>1</sup>.

Przedmiotem petycji może być bowiem 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 dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach).

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 sądu 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 dezubikizacyjną funkcjonariuszy służb mundurowych.

## **Powstanie przychodu w rozumieniu ustawy PIT<sup>2</sup>**

Przychodami w rozumieniu ustawy PIT są, co do zasady, otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń<sup>3</sup>.

Przychód w rozumieniu ustawy PIT musi mieć charakter definitywny i stanowić przysporzenie majątkowe. W przypadku pieniędzy przychód powstaje w momencie ich otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika.

Emerytura jest jednym ze źródeł przychodu, o którym mowa w ustawie PIT, podlegającym opodatkowaniu na ogólnych zasadach, skalą podatkową.

Zatem, otrzymanie przez podatnika lub postawienie do jego dyspozycji emerytury, jest równoznaczne z uzyskaniem przychodu w rozumieniu ustawy PIT. W przypadku tego źródła przychodu obowiązuje bowiem tzw. zasada kasowa (o czym również w dalszej części wyjaśnię). Przy czym emeryturą jest zarówno świadczenie „bieżące”, jak i świadczenie zaległe otrzymane na podstawie wyroku sądowego.

---

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

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.).

<sup>3</sup> Art. 11 ust. 1 ustawy PIT.

Natomiast ewentualne odsetki od nieterminowo wypłaconej emerytury są kwalifikowane do przychodów z innych źródeł<sup>4</sup> i są wolne od podatku<sup>5</sup>.

Emerytura, niezależnie od tego, czy jest to świadczenie wypłacane „na bieżąco”, czy wypłacane za poprzednie lata na podstawie wyroku sądu, nie zmienia swojego charakteru. Poprzez fakt, zasądzenia świadczenia emerytalnego jako należnego za ubiegłe lata, nie staje się przez to odszkodowaniem. Pozostaje nadal emeryturą.

## **Opodatkowanie emerytury**

Podatek PIT jest podatkiem rocznym, a jego rozliczenie następuje w zeznaniu podatkowym składanym do 30 kwietnia roku następnego po roku uzyskania przychodu. Zakładając, że zaległa emerytura została wypłacona w 2023 r., to łącznie ze świadczeniem wypłacanym „na bieżąco” jest przychodem uzyskanym w 2023 r. i podlega uwzględnieniu w rozliczeniu rocznym. Podatek należny za rok oblicza się od sumy rocznego dochodu z emerytury przy zastosowaniu skali podatkowej obowiązującej w roku uzyskania przychodu. Przy obliczaniu podatku można skorzystać z przysługujących podatnikowi ulg i odliczeń oraz zastosować preferencyjny sposób opodatkowania małżonków, jeśli spełnione są ustawowe warunki określone dla tej preferencji.

Taki sposób opodatkowania dotyczy otrzymanej lub postawionej do dyspozycji podatnika emerytury w danym roku podatkowym, zarówno tej otrzymywanej na bieżąco, jak i wypłaconej w skumulowanej wysokości za poprzednie lata, w tym na skutek wyroku sądu. Jest to związane z obowiązującą zasadą kasową uzyskania przychodu. Polega ona na uznaniu, że przychód powstaje w momencie jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika (wpłata na konto). Zasada ta ma zatem bezpośredni związek z faktycznym przysporzeniem majątkowym po stronie podatnika. Dopiero otrzymanie świadczenia oznacza powstanie przychodu podatkowego i w konsekwencji powoduje obowiązek zapłaty podatku. Z tego też powodu, rozliczając otrzymane zaległe świadczenie, opodatkowujemy je w roku jego faktycznego otrzymania, a nie cofamy się do lat, za które świadczenie było należne, gdyż byłoby to niezgodne z obowiązującą zasadą podatku PIT. Żądanie zapłaty podatku w sytuacji braku faktycznego przychodu podatkowego, na przykład niewypłacenia wynagrodzenia przez nieuczciwego pracodawcę byłoby niesprawiedliwym i nieuzasadnionym rozwiązaniem.

Zasada kasowa uzyskania przychodu, która ma tutaj zastosowanie, obowiązuje od początku wprowadzenia ustawy PIT, tj. od 1992 r. i nie planuje się jej zmiany.

---

<sup>4</sup> Art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT.

<sup>5</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 95 ustawy PIT.

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 kwocie 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.

## **Instytucja zaniechania poboru podatku**

Na mocy art. 22 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>6</sup> 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 dotyczy zaniechanie.

Rozporządzenie wydawane na podstawie ww. upoważnienia ustawowego powinno być adresowane do potencjalnie nieograniczonego kręgu podmiotów, spełniających określone w nim uwarunkowania zaniechania poboru podatku. Takie rozporządzenie musi określać kryteria, uprawniające każdy podmiot, który znajdzie się w analogicznej sytuacji (tj. w określonym w rozporządzeniu stanie faktycznym i prawnym), do skorzystania z zaniechania poboru.

Jak już wspomniano wcześniej, podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem rocznym. Jego rozliczenie następuje, co do zasady, do końca kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Stąd też zaniechanie poboru podatku może dotyczyć jedynie podatku (który nie został ostatecznie rozliczony), a nie zaległości podatkowej.

Z tych też względów realizacja postulatu dotyczącego wydania rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych mogłaby 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 wobec postulatu**

Ustosunkowując się do postulatu, pragnę 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

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.).

publicznych oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup> w związku z art. 103a ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych<sup>8</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 zawieszane na podstawie niekonstytucyjnej normy w wyżej wskazanym okresie. Projekt przewidywał, że wypłata zawieszanej emerytury przysługiwać będzie emerytowi, który nabył do niej prawo przed dniem 1 stycznia 2011 r. i któremu prawo to zostało zawieszane 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 zawieszanej emerytury została ustalona na podstawie prawomocnego wyroku sądu. Projekt zakładał również, że wniosek o wypłatę emerytury składa się do organu rentowego nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy. Projekt ten został przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 29 października 2013 r. i wpłynął do Sejmu RP 7 listopada 2013 r.

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

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.

W wyniku przeprowadzonej dyskusji, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzanie szczególnego rozwiązania dla emerytów, którzy otrzymali skumulowane świadczenie, skutkujące przekroczeniem progu dochodowego

<sup>7</sup> (Dz. U. poz. 1726, z późn. zm.).

<sup>8</sup> (Dz. U. z 2023 r. poz. 1251, z późn. zm.).

w skali podatkowej (w owym czasie 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>9</sup>

Skoro zatem ustawodawca nie znalazł uzasadnienia dla wprowadzenia szczególnego rozwiązania w analogicznym i powszechnym przypadku, to Minister Finansów nie może uznać, że w opisanej w petycji 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 zgłoszonego w petycji postulatu 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>9</sup> (Dz. U. z 2014 r. poz. 169).