



Warszawa, 24 listopada 2022 roku

Sprawa: Opodatkowanie podatkiem PIT
zaległych świadczeń
Znak sprawy: DD3.055.32.2022

Kontakt: Kancelaria MF
tel. +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

dr hab. Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich
ePUAP

Odpowiedź na pismo z 2 listopada 2022 r. Nr V.511.936.2022.EG

Szanowny Panie Rzeczniku,

zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy PIT¹ do przychodów z pracy na etacie², emerytur, rent oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, ma zastosowanie zasada kasowości. Przychód z tych tytułów powstaje w dacie jego faktycznego otrzymania lub postawienia do dyspozycji, bez względu na to za jaki okres jest wypłacany lub rozliczany. Dzięki temu rozwiązaniu opodatkowaniu podlega rzeczywiste przysporzenie majątkowe uzyskane przez podatnika.

Oznacza to, że w przypadku wstrzymania w roku podatkowym wypłaty ww. świadczeń (w całości lub w części) a następnie ich zrealizowanie w kolejnym okresie rozliczeniowym, np. w formie jednorazowego wyrównania zaległych płatności, obowiązek opodatkowania tych świadczeń powstaje w roku faktycznego ich otrzymania.

Zaprezentowany pogląd zgodny jest literalnym brzmieniu przepisów ustawy PIT oraz z orzecnictwem sądów administracyjnych. Przykładem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 5 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 323/07, dotyczący jednorazowej wypłaty w 2006 r. świadczenia rentowego należnego za okres od stycznia 2003 roku do czerwca 2006 roku. Zdaniem skarżącego zaległa należność za trzy lata winna być rozliczona odrębnie za każdy rok w poszczególnych rocznych zeznaniach podatkowych. Sąd

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.).

² Przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, pracy nakładczej.

nie przychylił się jednak do stanowiska skarżącego. Uznał, że:

„momentem powstania przychodu nie jest chwila powstania roszczenia o wypłatę określonej kwoty. Przychód, a w konsekwencji dochód pojawia się bowiem dopiero wtedy, gdy podatnik faktycznie otrzymuje pieniądze, albo gdy pieniądze są postawione do jego dyspozycji. O powyższym przesądza wprost dyspozycja art. 11 ust. 1 cytowanej ustawy, zgodnie z którą przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Jeśli więc zaległe świadczenie rentowe zostało podatnikowi wypłacone całościowo dopiero w 2006 r., a wcześniej nie były od niego pobierane zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych kolejno za lata 2003, 2004, 2005, to organy podatkowe zasadnie przyjęły, mając na uwadze art. 11 ust. 1 cytowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, że otrzymana przez skarżącego kwota większa przychód roku 2006 i winna podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych za ten rok.

Stwierdzić należy ponadto, że powyższa kontrowersja była niejednokrotnie przedmiotem zainteresowania Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w szeregu orzeczeń potwierdził wyżej przedstawione stanowisko (por. wyrok NSA z dnia 24 lutego 1994 r., SA/Wr 1804/93, POP 1996/5/160; wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1997 r., I SA/Wr 1757/96, LEX nr 31245; wyrok NSA z dnia 3 lipca 1998 r., I SA/Gd 2096/96, LEX nr 37570; wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2006r., II FSK 1556/05, LEX nr 291833).”.

Mając powyższe na uwadze, czyli zarówno literalne brzmienie art. 11 ust. 1 ustawy PIT, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz brak rozbieżnych stanowisk organów podatkowych w tego rodzaju sprawach, bezprzedmiotowym jest twierdzenie o istniejących problemach dotyczących opodatkowania zaległych świadczeń. Z kolei z uwagi na 30-letnią stabilność tej regulacji, niezrozumiałym jest formułowanie zarzutu, jakoby obowiązujące rozwiązania podatkowe w zakresie momentu powstania przychodów stanowiły pułapkę dla obywateli, gdyż nie dają możliwości przewidzenia skutków prawnych, i w konsekwencji naruszały konstytucyjną zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Ponadto o niezgodności przepisu ustawy PIT z Konstytucją nie decyduje subiektywna ocena podatnika na temat stosowanej regulacji. W wyroku z dnia 19 lipca 2007 r. sygn. akt K11/06 Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie stwierdził, że:

„z Konstytucji nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca – rozstrzygając wątpliwości wynikające ze stosowania niejasnych przepisów – musiał działać zawsze na korzyść podatników.

Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa Konstytucją i ustawami i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie. W zasadzie każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zyski, w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Jeżeli jednak regulacje podatkowe nie godzą w konstytucyjne wymogi dotyczące przyzwoitej legislacji, ani nie łamią innych postanowień ustawy zasadniczej, to z samego faktu niekorzystności regulacji dla jej adresatów nie sposób wysnuwać wniosku o niekonstytucyjności regulacji.”.

Przy czym w sprawie będącej przedmiotem niniejszego wystąpienia, należy mieć na uwadze fakt, że nastąpiła powszechna obniżka podatku dochodowego od osób fizycznych, będąca wynikiem zmian w skali podatkowej, co było już przedmiotem naszych wyjaśnień (pismo z 4 sierpnia br. nr DD3.055.27.2022³).

Do dochodów uzyskanych od 1 stycznia br. – w tym również w formie jednorazowego wyrównania przychodów z pracy na etacie, emerytur, rent oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego za lata ubiegłe – ma zastosowanie skala podatkowa z kwotą wolną od podatku 30 000 zł, progiem dochodów 120 000 zł oraz niższą stawką podatku w wysokości 12%. W stosunku do roku 2016 obecna kwota wolna jest wyższa blisko o 900% (wzrost z 3 091 zł do 30 000 zł), odpowiednio próg dochodów o 40% (wzrost z 85 528 zł do 120 000 zł), natomiast stawka podatku jest niższa o 33% (obniżenie z 18% do 12%).

Ponadto od początku bieżącego roku wolne od podatku – do kwoty 85 828 zł rocznie – są między innymi przychody z zasiłku macierzyńskiego otrzymanego przez podatników wychowujących co najmniej czworo dzieci. Podstawę prawną oraz warunki tego zwolnienia normuje art. 21 ust. 1 pkt 153, ust. 44-48 ustawy PIT. Jeśli zatem matka czwórki dzieci, o której mowa w Pana wystąpieniu, spełnia warunki do tej preferencji, to niezależnie od tego za jaki okres po 31 grudnia 2021 r. otrzyma zaległy zasiłek macierzyński, będzie on objęty przedmiotowym zwolnieniem. W konsekwencji opodatkowaniu będzie podlegała wyłącznie nadwyżka zasiłku macierzyńskiego ponad kwotę 85 528 zł w skali roku. W ubiegłym roku opodatkowaniu podlegałyby każda złotówka przyznanego świadczenia, niezależnie od jego wysokości. Zatem również w tym konkretnym stanie faktycznym nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, aby obecne rozwiązania podatkowe naruszały zasadę sprawiedliwości podatkowej.

Nieuzasadnionym jest także pogląd, zgodnie z którym jeśli dochodzi do jednorazowej wypłaty zaległych świadczeń należnych za kilka lat wstecz, mamy do czynienia z zawyżeniem dochodu, który finalnie jest podstawą obliczenia podatku za dany rok.

³ Odpowiedź na wystąpienie z 6 lipca 2022 r. Nr V.511.760.2022.EG.

O zawyżeniu można byłoby mówić jedynie wówczas, gdy momentem powstania przychodu była chwila powstania roszczenia o wypłatę określonej kwoty. W takim przypadku podatnik musiałby bowiem zapłacić podatek także od kwot, których nigdy nie otrzymał. Przepisy ustawy PIT nie zawierają jednak takiego nakazu w odniesieniu do przychodów z pracy na etacie, emerytur, rent oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego. W tym przypadku roczny podatek obliczany jest wyłącznie od wartości faktycznie otrzymanych przysporzeń.

Nie można również mówić, że państwo czerpie dodatkowe korzyści podatkowe, gdy dochodzi do zwrotu należnych obywatelowi świadczeń. Takie twierdzenie jest nieuprawnione, gdyż wraz z świadczeniem głównym podatnik otrzymuje odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty. Ich celem jest zrekompensowanie podatnikowi opóźnienia w spełnieniu świadczenia. Na gruncie ustawy PIT odsetki te korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95 ustawy PIT w zakresie odsetek z tytułu nieterminowej wypłaty przychodów z pracy na etacie, emerytury i renty, odpowiednio na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95a ustawy PIT w zakresie nieterminowej wypłaty zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego.

Mając powyższe na uwadze, uprzejmie informuję, że nie znajduję uzasadnienia do zmiany zasad opodatkowania świadczeń, o których mowa w Pana wystąpieniu. Realizacja tej prośby komplikowałaby nadmiernie system rozliczeń. Przyjmując bowiem rozwiązanie, które zaproponował skarżący w ww. sprawie sądowej o sygnaturze akt I SA/Kr 323/07, zachodziłaby konieczność cofania się do zasad opodatkowania zarówno dla potrzeb poboru zaliczek przez płatników, sporządzenia rocznego obliczenia podatku przez płatników, czy korygowania uprzednio złożonych zeznań podatkowych. Takie rozwiązanie nadmiernie komplikowałoby system rozliczeń podatku PIT. Ponadto skorygowana (wyższa) wysokość przychodów za lata poprzednie mogłoby skutkować utratą przez podatnika prawa do wcześniej zastosowanych ulg podatkowych. Chodzi o ulgi, w których obowiązuje tzw. „kryterium dochodowe” podatnika lub jego dziecka. Przykładem takiej preferencji jest ulga na dzieci, ulga rehabilitacyjna, czy opodatkowanie dochodów osoby samotnie wychowującej pełnoletnie, uczące się dzieci, do 25. roku życia. W przypadku przekroczenia kryterium dochodowego podatnik musiałby „zwrócić ulgę”. Wdrożenie takiego rozwiązania mogłoby zatem wywołać odmienny od zamierzonego skutek.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że zagadnienie opodatkowania zaległych świadczeń było wnikliwie analizowane także w latach ubiegłych. Miało to miejsce między innymi podczas prac parlamentarnych nad projektami ustaw realizujących wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. akt K 2/12 i w konsekwencji którego nastąpiła wypłata świadczeń emerytalnych, do których prawo uległo zawieszeniu w okresie od 1 października 2011 r. do 21 listopada 2012 r. (druki nr 1844, 1907 i 1980 Sejmu VII Kadencji). Po rozpatrzeniu argumentów za i przeciw takiemu rozwiązaniu nie zdecydowano się jednak na zmianę zasad opodatkowania. Pozostawiono te, które obowiązują od 1992 r.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia
Ministra Finansów
Sekretarz Stanu

Artur Soboń

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

Do wiadomości:

1. Pan Poseł Andrzej Kosztowniak
Przewodniczący Komisji Finansów Publicznych
Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
e-mail: Andrzej.Kosztowniak@sejm.pl
2. Pan Senator Kazimierz Kleina
Przewodniczący Komisji Budżetu i Finansów Publicznych
Senat Rzeczypospolitej Polskiej
e-mail: biuro@kazimierzkleina.pl