

**Odprawy pieniężne a zwolnienie z podatku dochodowego - wyrok NSA**Marcin Muchowski, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

**Odprawy pieniężne wypłacane na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników nie są objęte zwolnieniem z podatku od osób fizycznych. Brak jest podstaw do odmiennego traktowania odpraw wypłaconych z tego samego tytułu na podstawie ustaw i na podstawie układów zbiorowych pracy i porozumień kończących spory zbiorowe.**

**Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 727/17 z 28 marca 2019 r.**

M.S. złożyła wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazując, że była pracownikiem P. 10 marca 2014 r. Przedsiębiorstwo wypowiedziało Zakładowy Układ Zbiorowy Pracy („ZUZP”), co spowodowało zaistnienie sporu zbiorowego, zakończonego 30 kwietnia 2014 r. na mocy porozumień podpisanych przez Przedsiębiorstwo z organizacjami związkowymi. Przedsiębiorstwo zobowiązało się m.in. do: wprowadzenia "Programu Dobrowolnych Odejść" ("PDO") i do czasowego stosowania wszystkich postanowień wynikających z wypowiedzianego ZUZP. Skarżąca przystąpiła do PDO oraz podpisała porozumienie o rozwiązaniu stosunku pracy i otrzymała świadczenia. Objęły one: odprawę, o której mowa w ustawie o zwolnieniach grupowych, odprawę, o której mowa w art. 245 ust. 2 pkt 3 ZUZP oraz odszkodowanie w wysokości wynagrodzenia za obowiązujący pracownika okres wypowiedzenia umowy o pracę, zgodnie z art. 36 § 1 Kodeksu pracy.

W związku z powyższym, skarżąca zapytała, czy w przedstawionym stanie faktycznym otrzymana przez nią odprawa podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ("PDoFizU"). Zdaniem skarżącej odprawa powinna być wolna od podatku.

Minister finansów w interpretacji indywidualnej uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Odszkodowanie jest szczególnym rodzajem świadczenia polegającym na naprawieniu szkody, czyli uszczerbku, jakiego doznaje poszkodowany we wszelkiego rodzaju dobrach chronionych przez prawo. Istoty odprawy nie należy doszukiwać się w twierdzeniu, że tego typu świadczenie jest odszkodowaniem, czyli naprawieniem szkody lub straty, jaką pracownik poniósł w związku z pozbawieniem go zatrudnienia. De facto jest ona świadczeniem pracodawcy w razie zaistnienia zdarzeń, które zgodnie z odpowiednimi przepisami powodują niemożliwość, niecelowość lub zbędność kontynuacji stosunku pracy. Zatem wypłacona odprawa będzie stanowiła przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu, zgodnie z art. 12 ust. 1 PDoFizU, gdyż jej podstawą będzie stosunek pracy.

Sąd I instancji uznał, że choć odprawa wypłacona skarżącej nie była odszkodowaniem de iure civili, to była odszkodowaniem w rozumieniu ustawy podatkowej. Wskazał jednak, że zasadnicze względy konstytucyjne świadczą o tym, że brak jest podstaw wobec zrównania (dla celów zwolnienia) wszystkich normatywnych źródeł prawa pracy. Brak także podstaw do odmiennego traktowania odpraw wypłaconych z tego samego tytułu na podstawie ustaw i na podstawie układów zbiorowych pracy, i porozumień kończących spory zbiorowe. Takiej wykładni różnicującej sytuację podatników według kryterium podstawy prawnej, na jakiej otrzymali odprawy, sprzeciwia się art. 32 ust. 1 konstytucji.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując skargę kasacyjną, wskazał, że odprawy związane ze zwolnieniami grupowymi są swoistą "zapłatą" przez pracodawcę za zgodne z prawem i skutecznie zwolnienie się od zobowiązania zatrudnienia pracownika. Funkcją odprawy nie jest wynagrodzenie szkody za utratę możliwości zarobkowania, bowiem zakończenie stosunku pracy u dotychczasowego pracodawcy nie jest równoznaczne z utratą możliwości zarobkowania w ogóle.

Skoro odprawa została wypłacona na podstawie ZUZP z uwagi na szczególne zasady rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników, to nie podlega ona zwolnieniu od podatku dochodowego z uwagi na wyłączenie zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b PDoFizU. Brak jest bowiem podstaw, wobec zrównania (dla celów zwolnienia) wszystkich normatywnych źródeł prawa pracy, do odmiennego traktowania odpraw wypłaconych z tego samego tytułu na podstawie ustaw i na podstawie układów zbiorowych pracy i porozumień kończących spory

zbiorowe. Takiej wykładni sprzeciwia się art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. W tym przypadku, sytuacja osób otrzymujących dodatkową odprawę od pracodawcy z tytułu rozwiązania z nimi umowy o pracę w wyniku zwolnień grupowych byłaby zdecydowanie korzystniejsza od sytuacji osób, które odprawy takie otrzymały tylko w wysokości wynikającej z ustawy.

## **MARCIN MUCHOWSKI DORADCA PODATKOWY W WARSZAWSKIM BIURZE RÖDL & PARTNER**

W komentowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że odprawy wypłacone pracownikom w ramach programów dobrowolnych odejść podlegają opodatkowaniu PIT jako przychody ze stosunku pracy i nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT. Tym samym od wypłacanych odpraw, pracodawca pobiera zaliczki na PIT jako płatnik. Orzecznictwo w sprawie opodatkowania odpraw wypłacanych w ramach programów dobrowolnych odejść ujednotliło się w 2016 r. Wcześniej, w orzecznictwie istniały rozbieżności co do opodatkowania odpraw wypłacanych w ramach programów dobrowolnych odejść. Aktualnie możemy mówić zaś o istnieniu linii orzeczniczej, zbieżnej z komentowanym orzeczeniem.

Kluczowe dla stanowiska NSA jest brzmienie katalogu należności wyłączonych ze zwolnienia z PIT. W art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o PIT wskazano na odprawy pieniężne wypłacane na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn ich niedotyczących.

Źródła prawa pracy są różnorodne i obejmują np. porozumienia z organizacjami pracowników, zawierane wskutek przeprowadzenia sporu zbiorowego. Skoro przepisy podatkowe zrównują ze sobą wszystkie źródła prawa pracy, to nie ma podstaw do odmiennego traktowania odpraw wynikających wprost z ustawy z ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników. Popularnie zwana jest ona ustawą o zwolnieniach grupowych i odprawach wypłacanych na podstawie programów dobrowolnych odejść, przewidzianych w porozumieniach kończących spory zbiorowe.

W omawianym przypadku, przyjęcie stanowiska odmiennego niż wyrażone w komentowanym wyroku doprowadziłoby do negatywnej sytuacji. Pracownicy otrzymujący w wyniku zawarcia porozumienia z pracodawcą, dodatkową odprawę z tytułu rozwiązania z nimi umowy o pracę w ramach zwolnień grupowych, byłiby w korzystniejszej sytuacji niż otrzymujący odprawy w wysokości minimalnej wynikającej z ustawy o zwolnieniach grupowych. Otrzymaliby, co do zasady wyższe świadczenia, a nadto byłyby to świadczenia zwolnione z podatku (tak również wyroki NSA z: 1 grudnia 2016 r., II FSK 1701/16; 24 listopada 2016 r., II FSK 1744/16 i II FSK 1920/16; 26 października 2016 r., II FSK 1861/16). Zdaniem sądów sprzeciwiałoby się to konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa.

Co istotne, sądy podkreślają, że terminu odszkodowania, stosowanego w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, nie można zawęzić wyłącznie do odszkodowania w rozumieniu prawa cywilnego. Z zakresu zwolnionych odszkodowań wyłączono bowiem różne rodzaje odpraw, co wskazuje na pierwotne zawarcie tychże w zakresie znaczeniowym pojęcia odszkodowanie, używanego w przywołanym przepisie.

Sądy zauważają, że odprawy te mają inny charakter niż odszkodowania za czyny niedozwolone, wypłacane na podstawie przepisów o odpowiedzialności deliktowej z Kodeksu cywilnego. Nie można bowiem mówić o czynie niedozwolonym w przypadku przeprowadzenia przewidzianej prawem procedury zwolnień grupowych i zawarcia z pracownikami porozumień dotyczących dobrowolnych odejść. Kwoty odpraw określono w wysokości korzystniejszej niż wynikająca z Ustawy o zwolnieniach grupowych. Odprawy stanowią świadczenie pieniężne, wypłacane pracownikowi przez pracodawcę, jako swoistego rodzaju zapłata za skuteczne i zgodne z prawem zwolnienie się od obowiązku dalszego zatrudnienia pracownika.

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312269990-Odprawy-pieniezne-a-zwolnienie-z-podatku-dochodowego---wyrok-NSA.html?cid>