

Wyrok z dnia 7 marca 2002 r.

III RN 44/01

Odprawa emerytalna podlega podatkowi dochodowemu od osób fizycznych na zasadach przewidzianych dla przychodów ze stosunku pracy.

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu w dniu 7 marca 2002 r. sprawy ze skargi Walentyny S. na decyzję Izby Skarbowej w B. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 13 października 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

U z a s a d n i e n i e

Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 29 listopada 1999 r. po rozpatrzeniu odwołania Walentyny S. od decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego w B. z dnia 28 września 1999 r. odmawiającej stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1997 r., utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję.

Przedmiotem sprawy był wniosek Walentyny S., którego istotę stanowiło żądanie weryfikacji rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r. dokonanego przez jej płatnika (II Oddział PKO BP w B.) w zakresie otrzymanej w grudniu 1997 r. odprawy emerytalnej w kwocie 5.280,00 zł.

Kwestionowane przez podatkniczkę rozliczenie tej odprawy emerytalnej polegało na zaliczeniu jej do przychodów ze stosunku pracy, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.). Podatkniczka natomiast uważa, że przychód z odprawy emerytalnej powinien zostać opodatkowany według uprzywi-

lejonowanej zasady określonej w art. 30 ust. 1 pkt 4 powyższej ustawy. Przepis ten bowiem określa źródła przychodów, których nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu - w tym wypadku w wysokości 20% przychodu.

Izba Skarbowa, podobnie jak wcześniej organ podatkowy pierwszej instancji uznała, że stanowisko podatniczki pozbawione jest podstawy prawnej. Odprawa pieniężna - zdaniem organów podatkowych - jest bowiem przychodem pracownika ze stosunku pracy, natomiast przywilej określony w art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczy świadczeń pieniężnych wypłaconych emerytom (rencistom).

Po rozpoznaniu skargi Walentyny S. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 13 października 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w Białymstoku z dnia 29 listopada 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w uzasadnieniu wyroku, że o zasadności stanowiska skarżącej przesądza to, że przychód z tytułu odprawy emerytalnej uzyskała w dniu 2 grudnia 1997 r., to jest już po ustaniu stosunku pracy (30 listopada 1997 r.). Skoro nie była już pracownikiem w dniu uzyskania przychodu, to zastosowaniu podlega uregulowanie szczególne zawarte w art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, w której, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1975 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przedstawił wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Regulacja z art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter szczególny, skoro - zgodnie z brzmieniem pierwszego zdania tego ustępu - chodzi tu o odstępstwo od przyjętych w ustawie zasad co do łączenia dochodów (przychodów) i co do stawki podatkowej. Odstępstwa te zostały przewidziane dla enumeratywnie określonych źródeł przychodów. Rozważane w sprawie sporne zagadnienie dotyczy dopuszczalności kwalifikacji odprawy emerytalnej do

źródła przychodów określonych w art. 30 ust. 1 pkt 4 jako - według brzmienia tego przepisu - wynikających z wypłacanych emerytom lub rencistom świadczeń pieniężnych z tytułu łączącego ich uprzednio z zakładem pracy stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, a także określonych zapomóg. Tak określone źródło przychodów jest poddane odrębnej regulacji kształtującej wysokość zobowiązania podatkowego i dlatego pozostaje poza zakresem regulacji typowej, która - w rozważanym przypadku - odnosi się do źródeł przychodu określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1, a następnie zdefiniowanych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W ramach tych progowych wyjaśnień interpretacyjnych należy podkreślić, po pierwsze, że przedmioty unormowane w obu wymienionych regulacjach są różne, bez wspólnego zakresu oraz po drugie, że w przypadkach granicznych, w razie wątpliwości, należałoby bardziej mieć na uwadze zasadę regulacji niż przyjęty w ustawie wyjątek. Stosownie do art. 12 ust. 1 tej ustawy, za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Z zacytowanego brzmienia przepisu wynika, że wymienione w nim świadczenia nie zamykają zakresu przychodów ze stosunku pracy, lecz są szeroką egzemplifikacją pojęcia „wszelkiego rodzaju wypłat” oraz „wszelkich innych kwot” stanowiących świadczenia wynikające ze stosunku pracy. Jeżeli w ustępie 4 art. 12 określono, że za pracownika w rozumieniu ustawy uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy - to nie może to oznaczać niczego więcej, niż zbiorcze określenie jednym słowem („pracownik”) osoby, która pozostaje w wymienionych stosunkach prawnych. Nie ma natomiast podstawy, wbrew pogładowi wyrażonemu w zaskarżonym wyroku, aby w art. 12 ust. 4 upatrywać szczególnej regulacji statusu prawnego pracownika pod względem treści stosunku prawnego, w szczególności, że w związku z tym uregulowaniem trzeba by uważać, że w ustępie pierwszym art. 12 mowa jest tylko o takich przychodach ze stosunku pracy, które otrzymuje pracownik pozostający (do-

słownie) w stosunku pracy. W ustawie podatkowej nie zostały zdefiniowane stosunki pracy ani też uprawnienia pracownika jako podmiotu stosunku pracy, te są bowiem uregulowane w prawie pracy, w szczególności w Kodeksie pracy. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że ilekroć ustawa podatkowa wiąże określone konsekwencje w sferze podatku ze stosunkiem pracy bądź ze wszelkiego rodzaju wypłatami ze stosunku pracy, to miarodajne w tych przedmiotach są przepisy prawa pracy.

Wychodząc z powyższych założeń, Sąd Najwyższy podzielił stanowisko Ministra Sprawiedliwości wyrażone w rewizji nadzwyczajnej, że w zaskarżonym wyroku bezpodstawnie wyłączono odprawy emerytalne z zakresu przychodów ze stosunku pracy w rozumieniu art. 10 ust. 1 i art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odprawa emerytalna jest niewątpliwie instytucją prawa pracy; jest świadczeniem, które w ramach stosunku pracy uzyskuje pracownik od pracodawcy. W Kodeksie pracy odprawie emerytalnej (rentowej) poświęcony jest art. 92¹, stanowiący określenie tego świadczenia przysługującego pracownikowi w ramach przepisów działu trzeciego Kodeksu pracy poświęconych wynagrodzeniu za pracę i innym świadczeniom. Podkreślić trzeba, że jest to świadczenie, które może otrzymać tylko pracownik i że podstawą tego świadczenia jest wyłącznie stosunek pracy. Inna jest natomiast konstytutywna cecha świadczeń, określonych w art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym chodzi nie o świadczenia (przychód) ze stosunku pracy, ale o świadczenia uzyskiwane przez emerytów (przysługujące emerytom lub rencistom) tyle tylko, że z tytułu łączącego ich uprzednio z zakładem pracy stosunku pracy. Chodzi więc tu o to, co się należy emerytom (rencistom), a związek z uprzednim stosunkiem pracy, chociaż występuje, nie zmienia tego zasadniczego uprawnienia wynikającego nie ze stosunku pracy, lecz z sytuacji prawnej emeryta (rencisty). W tym kontekście przekonywający wydaje się argument przedstawiony w rewizji nadzwyczajnej, że w zaskarżonym wyroku błędnie wprowadzono kryterium nieznane art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mianowicie kryterium czasowe. Z punktu widzenia art. 12 ust. 1 tej ustawy bez znaczenia jest fakt, że odprawa emerytalna została wypłacona osobie, która od 2 dni posiadała status emeryta. Istotne jest to, że źródłem wypłaty był stosunek pracy i data wymagalności tego świadczenia.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna Ministra Sprawiedliwości miała usprawiedliwioną podstawę oraz uzasadniony wniosek, co doprowadziło do rozstrzygnięcia zgodnie z art. 393¹⁵ KPC odpowiednio zastoso-

wanym (por. art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania
cywilnego... Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====