

**I SA/Go 462/15 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2016-01-27
<b>Data wpływu</b>	2015-11-16
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wlkp.
<b>Sędziowie</b>	Alina Rzepecka Anna Juszczyk - Wiśniewska Krystyna Skowrońska-Pastuszko /przewodniczący sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560
<b>Hasła tematyczne</b>	Interpretacje podatkowe Podatek dochodowy od osób fizycznych
<b>Skarżony organ</b>	Minister Finansów
<b>Treść wyniku</b>	Uchylono zaskarżoną interpretację
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2012 nr 0 poz 270; art. 57 a, art 134 par 1, art 146 par 1 w zw z art 145 par 1 pkt 1 lit a; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Krystyna Skowrońska-Pastuszko (spr.) Sędziowie Sędzia WSA Anna Juszczyk-Wiśniewska Sędzia WSA Alina Rzepecka Protokolant Asystent sędziego Marta Surmacz-Buszkiewicz po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 stycznia 2016 r. sprawy ze skargi W.M. na indywidualną interpretację Ministra Finansów - Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1. Uchyla zaskarżoną interpretację. 2. Zasądza od Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącego kwotę 697 zł (sześćset dziewięćdziesiąt siedem złotych 00/100) tytułem zwrotu kosztów postępowania.

**Uzasadnienie**

W.M. reprezentowany przez pełnomocnika będącego radcą prawnym zaskarżył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim interpretację indywidualną Ministra Finansów, wydaną przez organ upoważniony - Dyrektora Izby Skarbowej w dniu [...] sierpnia 2015 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego.

We wniosku złożonym 12 maja 2015 r. skarżący wystąpił o wydanie interpretacji indywidualnej wskazując, że jej przedmiotem mają być przepisy art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), zwanej u.p.d.o.f. oraz art. 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328 ze zm.).

Przedstawiając zaistniały stan faktyczny podał, że jest byłym pracownikiem P (zwane też Przedsiębiorstwo, pracodawca). Pracodawca w marcu 2014 r. wypowiedział Zakładowy Układ Zbiorowy Pracy (ZUZP) z dnia [...] września 1999 r. Zgodnie z art. 245 ust.2 pkt 3 ZUZP, w przypadkach szczególnych, tj. restrukturyzacji, podziału, likwidacji Przedsiębiorstwa, czy reorganizacji powodującej zwolnienia pracowników lub innej zmiany jego struktury – pracownikom, z którymi rozwiązano umowę o pracę w wyniku ww. zmian przysługuje odprawa w odpowiedniej wysokości (dwunastomiesięcznego, dwudziestoczwartomiesięcznego lub trzydziestosześcioletniego wynagrodzenia pracownika brutto) – zależnie od stażu pracy w Przedsiębiorstwie. Spór zbiorowy, będący następstwem wypowiedzenia ZUZP został zakończony [...] kwietnia 2014 r. W podpisanych wówczas pomiędzy Przedsiębiorstwem oraz związkami zawodowymi porozumieniach zbiorowych, pracodawca zobowiązał się m.in. do

wprowadzenia z dniem [...] maja 2014 r. Programu Dobrowolnych Odejść (PDO) oraz stosowania do dnia [...] września 2014 r. wszystkich postanowień wynikających z ZUZP. Wprowadzenie PDO nastąpiło zarządzeniem nr [...] Naczelnego Dyrektora P z dnia [...] maja 2014 r. Został ustalony regulamin PDO, którego celem, zgodnie z jego preambułą, było złagodzenie skutków ekonomicznych planowanej restrukturyzacji zatrudnienia w 2014 r. oraz umożliwienie pracownikom uzyskanie preferencyjnych warunków rozwiązania umów o pracę za porozumieniem stron. Zgodnie z postanowieniami regulaminu PDO w programie tym mógł uczestniczyć wyłącznie uprawniony pracownik a skorzystanie z PDO jest dobrowolne, uzależnione od zgodnej woli uprawnionego pracownika i pracodawcy oraz podpisania między tymi stronami szczegółowego porozumienia według wzoru przyjętego w załączniku do regulaminu. Rozwiązanie umowy o pracę w trybie i na zasadach określonych w regulaminie POD jest traktowane jako rozwiązanie umowy z przyczyn nietyczących pracowników w rozumieniu ustawy z dnia 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania stosunków pracy z przyczyn nietyczących pracowników. W § 6 ust. 1 regulaminu przewidziano, że pracownikowi, w przypadku rozwiązania umowy o pracę na podstawie POD, przysługują następujące świadczenia: 1) odprawa w wysokości przewidzianej w ustawie o szczególnych zasadach rozwiązywania stosunków pracy z przyczyn nietyczących pracowników, 2) odprawa, o której mowa w art. 245 ust.2 pkt 3 ZUZP, 3) odszkodowanie w wysokości wynagrodzenia za obowiązujący pracownika okres wypowiedzenia umowy o pracę, zgodnie z art. 36 § 1 kodeksu pracy, 4) nagroda jubileuszowa za staż pracy, obliczona zgodnie z ZUZP (...), 5) jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę (...). Skarżący przystąpił do PDO, w związku z czym w 2014 r. otrzymał odprawę, o której mowa w ustawie o szczególnych zasadach rozwiązywania stosunków pracy (...), 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. Płatnik obliczył, pobrał i wpłacił do urzędu skarbowego zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych od świadczeń z ww. tytułów. Skarżący złożył zeznanie roczne za 2014 r. deklarując przychód z odpraw jako opodatkowany.

Pytanie przyporządkowane do przedstawionego stanu faktycznego było następujące: Czy w przedstawionym stanie faktycznym otrzymana przez wnioskodawcę odprawa (z art. 245 ust.2 pkt 3 ZUZP) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. ?

Prezentując własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego skarżący twierdził, że ww. odprawa podlega zwolnieniu na podstawie wymienionych przepisów ustawy podatkowej. Wskazał, że zwolnienie świadczenia (odprawy z ZUZP) otrzymanego w ramach PDO przysługuje w związku z nowelizacją art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Skarżący zwrócił uwagę, że zmiana ww. przepisu polegała na nadaniu mu nowego brzmienia we wprowadzeniu do wyliczenia przez objęcie zwolnieniem także świadczeń w postaci odszkodowań lub zadośćuczynień, których wysokość lub zasady ustalania wynikają z uregulowań układów zbiorowych pracy, innych porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy. Wskazał przy tym, że nie uległy zmianie wyjątki określone dotychczas w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz że przepisy te w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r. Według skarżącego znowelizowane przepisy art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. określają warunki zwolnienia następująco: po pierwsze wysokość i zasady ustalania świadczeń wynikają z przepisów prawa pracy i to zarówno ustaw lub przepisów wykonawczych do nich, jak też z postanowień układów zbiorowych pracy lub innych opartych na ustawie porozumień, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy; po drugie wypłacone świadczenie jest odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem a po trzecie nie mieści się ono w enumeratywnym katalogu wyłączeń od zwolnienia. W przypadku skarżącego wysokość i zasady ustalania świadczenia mają źródło i wynikają wprost z obowiązującego u pracodawcy regulaminu PDO

jako normatywnego źródła prawa pracy, o którym mowa w ww. przepisach kodeksu pracy. Regulamin ten został wprowadzony w następstwie zawarcia porozumień zbiorowych kończących spory zbiorowe na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991r. o rozwiązywaniu sporów zbiorowych. Spełniony zatem został pierwszy z ww. warunków zwolnienia. W kwestii czy wypłacona skarżącemu w ramach PDO odprawa ustalona na podstawie ZUZP może być uznana za odszkodowanie lub zadośćuczynienie w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. skarżący wyraził pogląd, że konstrukcja tego przepisu, a mianowicie sformułowanie "odszkodowania i zadośćuczynienia" (...), z wyjątkiem" (...) "odpraw" (...) wskazuje, że na gruncie analizowanego przepisu odprawy są rodzajem odszkodowania lub zadośćuczynienia. Wsparł go twierdzeniem, że - przy przyjęciu hipotezy o racjonalności ustawodawcy - analizowany przepis został ukształtowany w sposób celowy i zamiarem ustawodawcy było objęcie zakresem zwolnienia z opodatkowania również odpraw jako pewnej formy szeroko rozumianego odszkodowania bądź zadośćuczynienia wypłaconego na podstawie przepisów prawa pracy (w tym regulaminów i postanowień wewnętrznych). W przeciwnym wypadku nie byłoby powodu, aby explicite wyłączać pewne kategorie odpraw, wymienione pod lit. a, b i c, spod ogólnej dyspozycji wyrażonej w tym przepisie. Zdaniem skarżącego nie ma podstaw do różnicowania, wbrew wnioskowi płynącym z gramatycznej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. zbliżonych do siebie charakterem świadczeń. Celem analizowanych przepisów jest bowiem to, aby pracownik, który otrzymuje od pracodawcy świadczenia łagodzące skutki pewnych negatywnych dla niego zdarzeń, nie musiał, co do zasady, dodatkowo ponosić ciężaru podatku. Zaznaczył ponadto, że świadczenia wypłacone na podstawie regulaminu PDO, a szczególnie odprawa z ZUZP, miały na celu wyrównanie pracownikowi szkody w postaci utraty korzyści, jakich mógłby spodziewać się, gdyby restrukturyzacja, obejmująca redukcję zatrudnienia, nie była przeprowadzana. Wyrównanie szkody należy do istoty świadczenia odszkodowawczego. Skoro zatem odprawy stanowią rodzaj odszkodowania lub zadośćuczynienia, na gruncie art. 21 ust.1 pkt 3 u.p.d.o.f. należy uznać, że druga z przesłanek zwolnienia została spełniona. W zakresie trzeciego warunku skarżący stwierdził, że jego zdaniem wypłacona odprawa z ZUZP nie jest objęta wyjątkami wskazanymi w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Odprawa ta nie została bowiem wypłacona z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia ani na podstawie przepisów o zakazie konkurencji, ani za szkody dotyczące jakichkolwiek składników majątku. Również nie jest ona odszkodowaniem wypłaconym w związku z umową czy ugodą inną niż sądowa, ani odprawą wypłaconą na podstawie przepisów ustawy o szczególnych zasadach rozwiązywania stosunków pracy (...), bowiem taka została skarżącemu także wypłacona i nie jest możliwe otrzymanie dwukrotnie odprawy z tego samego tytułu.

W konkluzji zostało stwierdzone, że w związku z powyższym wypłacona skarżącemu odprawa z ZUZP stanowi przychód zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Dyrektor Izby Skarbowej w wydanej na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), zwanej Ordynacją podatkową, interpretacji indywidualnej z dnia [...] sierpnia 2015 r. nr [...] uznał stanowisko skarżącego za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu wskazał, że zgodnie z art. 9 ust.1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c tej ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy źródłem przychodu są stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładczą, emerytura lub renta. Przywołując art.11 ust.1 ustawy organ podał, że przychodami, z zastrzeżeniem art.14 -15, art.17 ust.1 pkt 6, 9 i 10 w

zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art.19 i art.20 ust.3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń

w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Wskazał również, że stosownie do treści art.12 ust.1 powołanej ustawy za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego 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: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia 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. Wyjaśnił następnie, że użyty powyżej zwrot "w szczególności" oznacza, że wymienione kategorie przychodów zostały wskazane jedynie przykładowo. Przychodem ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych są więc wszelkiego rodzaju wypłaty i świadczenia skutkujące u podatnika powstaniem przysporzenia majątkowego, mające swoje źródło w łączącym pracownika z pracodawcą stosunku pracy. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają zatem wszelkie dochody osiągnięte przez podatnika, z wyjątkiem tych, które zostały enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku bądź od których zaniechano poboru podatku.

Organ przytoczył następnie treść przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wskazując, że w ich aktualnym brzmieniu mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r. Przedstawił ponadto uregulowania art. 9 § 1 kodeksu pracy określające, że ilekroć w tym kodeksie jest mowa o prawie pracy, rozumie się przez to jego przepisy oraz przepisy innych ustaw i aktów wykonawczych, określające prawa i obowiązki pracowników i pracodawców, a także postanowienia układów zbiorowych pracy i innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki stron stosunku pracy. W nawiązaniu do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o interpretację organ wskazał, że wątpliwość budzi kwestia, czy otrzymana przez skarżącego odprawa wynikająca z Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych. Zaznaczył, że zwolnieniem określonym w przepisach art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. objęte są tylko te odszkodowania, których wysokość lub zasady wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, bądź postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy, z wyjątkiem odszkodowań wymienionych w lit. a-g analizowanego przepisu ustawy podatkowej. Podniósł, że odszkodowanie jest szczególnym rodzajem świadczenia polegającym na naprawieniu szkody, czyli uszczerbku, jakiego doznaje poszkodowany we wszelkiego rodzaju dobrach chronionych przez prawo. Chodzi przy tym zarówno o uszczerbek majątkowy, jak i niemajątkowy. Odnośnie zaś odprawy, zdaniem organu jej istoty 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. Faktycznie jest ona świadczeniem pracodawcy w razie zaistnienia zdarzeń, które zgodnie z odpowiednimi przepisami powodują niemożność, niecelowość lub zbędność kontynuacji stosunku pracy. Według organu ponadto nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że ilekroć ustawodawca posługuje się w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. określeniem "odprawa", to za każdym razem dotyczy to wyłączenia (lit. a, b i c) od analizowanego zwolnienia przedmiotowego. Uwzględniając powyższe organ wyraził stanowisko, że przedmiotowym zwolnieniem nie są objęte odprawy pieniężne i to zarówno te, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, jak i odprawy pieniężne, których wysokość lub zasady ustalania wynikają z

postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy.

Organ nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącego, że odprawa, którą otrzymał na podstawie układu zbiorowego pracy stanowi przychód zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Podsumowując Dyrektor Izby Skarbowej podkreślił, że wypłacona skarżącemu na podstawie ZUZP odprawa nie będzie zwolniona z podatku. Stwierdził przy tym, że wejście w życie przepisów ustawy zmieniającej z dnia 29 sierpnia 2014 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 1328) nie zmieniło dotychczasowej zasady, zgodnie z którą przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. ma zastosowanie wyłącznie do odszkodowań i zadośćuczynień.

Wypłacona odprawa stanowi zatem dla skarżącego przychód ze stosunku pracy stanowiący opodatkowaniu zgodnie z art. 12 ust. 1 ww. ustawy albowiem podstawą jej wypłaty jest stosunek pracy.

Interpretacja indywidualna została doręczona w dniu 14 sierpnia 2015 r., natomiast 20 sierpnia 2015 r. zostało wniesione wezwanie do usunięcia naruszenia prawa w wydanej interpretacji indywidualnej z dnia [...] sierpnia 2015 r. Zgłoszony został zarzut naruszenia prawa materialnego, tj. przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. przez ich niewłaściwą wykładnię i przyjęcie, że wypłacona skarżącemu przez pracodawcę odprawa nie będzie zwolniona od podatku dochodowego. Sformułowany też został zarzut naruszenia przepisów prawa procesowego, tj. art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej przez niedostateczne uzasadnienie stanowiska organu.

W uzasadnieniu wezwania skarżący, nie zgadzając się ze stanowiskiem wyrażonym w interpretacji, że wypłacona mu na podstawie układu zbiorowego pracy odprawa nie jest odszkodowaniem ani zadośćuczynieniem, zarzucił organowi brak wykazania niespełnienia przez to świadczenie przedstawionej przez organ definicji odszkodowania. Wywodził, że powstanie uprawnienia do otrzymania odprawy w razie ziszczenia się zdarzeń, które zgodnie z odpowiednimi przepisami powodują niemożność, niecelowość lub zbędność kontynuowania stosunku pracy z przyczyn leżących wyłącznie po stronie pracodawcy nie stoi na przeszkodzie uznaniu, że odprawa może mieć charakter odszkodowawczy. Wypłata takiej odprawy ma bowiem naprawić szkodę, jaką pracownik ponosi przez to, że mimo odpowiedniej staranności i prawidłowości wykonywania tych obowiązków traci pracę (źródło jego przychodów) i stanowi zadośćuczynienie wypłacone przez stronę, z "winy" której dochodzi do rozwiązania stosunku pracy. O odszkodowawczym charakterze wypłaconej skarżącemu odprawy świadczy jego zdaniem m.in. to, że została wypłacona w celu złagodzenia skutków ekonomicznych restrukturyzacji zatrudnienia u pracodawcy skarżącego i zrekompensowaniu m.in. jemu, jako byłemu pracownikowi, szkody w postaci utraconych korzyści wynikających z braku możliwości kontynuowania zatrudnienia, nie z jego winy. Głównym celem świadczeń w ramach PDO jest zapewnienie pracownikom ochrony przez zrekompensowanie im utraty pracy i utraconych korzyści w postaci możliwości kontynuowania zatrudnienia na dotychczasowych warunkach oraz otrzymywania dotychczasowego wynagrodzenia za pracę. Zdaniem skarżącego zaprezentowane w interpretacji stanowisko rażąco narusza wykładnię art. 20 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Ustawodawca enumeratywnie wskazał wyjątki niepodlegające zwolnieniu, natomiast organ podatkowy dokonał niepopartej żadnym uzasadnionym argumentem wykładni rozszerzającej zamkniętego katalogu odszkodowań podlegających wyłączeniu ze zwolnienia, co prowadzi do istotnego naruszenia prawa. W zakresie zarzutu, że interpretacja nie zawiera dostatecznego uzasadnienia prawnego, skarżący podniósł, że poszczególne argumenty używane przez organ przeczą sobie nawzajem, treść rozstrzygnięcia nie całkiem koresponduje z uzasadnieniem, a niektóre tezy zostały przyjęte bez jakiegokolwiek uzasadnienia.

Stanowisko organu zostało przedstawione w sposób niespójny oraz lakoniczny, zdawkowy, bez odpowiedniego uzasadnienia prawnego negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Dyrektor Izby Skarbowej w piśmie z dnia [...] września 2015 r. w odpowiedzi na ww. wezwanie do usunięcia naruszania prawa stwierdził brak podstaw do zmiany wydanej [...] sierpnia 2015r. indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego.

W złożonej skardze zaskarżonej interpretacji zarzucono:

- 1) naruszenie prawa materialnego przez dopuszczenie się błędu wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tj. uznanie, że wbrew literalnemu brzmieniu tego przepisu, wynikające z niego zwolnienie nie obejmuje odpraw;
- 2) naruszenie prawa materialnego przez niewłaściwą ocenę co do zastosowania przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy przez uznanie, że nie ma on zastosowania do odprawy wypłaconej w ramach Programu Dobrowolnych Odejsć;
- 3) naruszenie przepisów postępowania – art. 14c § 2 , art. 14h w zw. z art. 121 Ordynacji podatkowej przez niewystarczające uzasadnienie prawne przez Dyrektora Izby Skarbowej stanowiska w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z uwagi na powyższe, tj. dopuszczenie się błędu wykładni, niewłaściwą ocenę co do zastosowania przepisów prawa materialnego oraz naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Wniósł również o zasądzenie na jego rzecz zwrotu kosztów postępowania według norm prawem przewidzianych.

W uzasadnieniu skarżący podniósł, że z treści analizowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wynika, że zwolnienie w nim wskazane znajdzie zastosowanie do świadczeń, które spełniają następujące warunki:

- wysokość i zasady ich ustalania wynikają z przepisów prawa pracy, a konkretnie ustaw lub przepisów wykonawczych do tych ustaw, postanowień układów zbiorowych pracy lub innych opartych na ustawie porozumień, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy;
- wypłacone świadczenie jest odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem;
- świadczenie to nie mieści się w enumeratywnym katalogu wyłączeń ze zwolnienia.

Stwierdził, że we wniosku o interpretację wykazał, że wszystkie te warunki są spełnione w odniesieniu do odprawy. Dyrektor Izby Skarbowej uzasadnił brak zastosowania zwolnienia niespełnieniem warunku co do uznania otrzymanej przez skarżącego odprawy za rodzaj odszkodowania lub zadośćuczynienia na gruncie analizowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Zdaniem skarżącego otrzymana przez niego na podstawie układu zbiorowego pracy odprawa powinna być uznana za rodzaj odszkodowania, które podlega zwolnieniu zgodnie z ww. przepisem ustawy podatkowej. Za takim stanowiskiem przemawia wykładnia prawa podatkowego wynikająca z zasad gramatyki i logiki. Wniosek taki pozostaje w szczególności w zgodzie z wynikami wykładni literalnej a także z założeniem o racjonalności ustawodawcy oraz zasadą autonomii prawa podatkowego. Skarżący zwrócił uwagę, że wykładnia językowa polega na takim konstruowaniu norm prawnych, które uwzględnia całościowy kontekst językowy danego przepisu. Jest to zarówno znaczenie słów użytych w ramach danego

przepisu, jak i budowa oraz sposób łączenia fraz i zdań składających się na dany przepis. Przytaczając stanowisko doktryny, że interpretacja językowa jest interpretacją wielowarstwową, gdyż uwzględniać musi zarówno znaczenie pojedynczych wyrazów tekstu prawnego, jak i bardziej złożonych struktur tego tekstu skarżący wskazał, że wykładni językowej przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 należy dokonywać z uwzględnieniem znaczenia słów w nim użytych oraz sposobu łączenia poszczególnych zdań składających się na ten przepis. Zaznaczył tak jak we wniosku o interpretację, że konstrukcja tego przepisu a mianowicie sformułowanie "odszkodowania i zadośćuczynienia" (...) "z wyjątkiem" (...) "odpraw" (...) wskazuje na to, że na gruncie analizowanego przepisu odprawy są rodzajem odszkodowania lub zadośćuczynienia. Zdaniem skarżącego takie rozumienie wzajemnej relacji pojęć "odszkodowanie" i "odprawa" w sposób naturalny nasuwa się po lekturze analizowanego przepisu. Ponadto jest zgodne z podstawowymi postulatami interpretacyjnymi dotyczącymi wykładni językowej, tj. z zasadą, zgodnie z którą żaden fragment analizowanego przepisu nie powinien być uznawany za zbędny a także z domniemaniem, iż ustawodawca posługując się określonym terminem nadaje mu co do zasady znaczenie analogiczne do tego, który przypisuje mu język powszechny. Wskazano po raz kolejny również na kompensacyjny charakter świadczenia, jakim jest odprawa otrzymana przez skarżącego, wynikający jednoznacznie z preambuły do regulaminu PDO. Program ten został wprowadzony w celu złagodzenia skutków ekonomicznych restrukturyzacji planowanej przez pracodawcę skarżącego. Skutkiem ekonomicznym tej restrukturyzacji jest niewątpliwie utrata przez dużą grupę osób, w tym przez skarżącego, źródła zarobkowania i przychodów, które z tego źródła byłyby przez nich czerpane. Właśnie ten skutek (strata) miał być "złagodzony" (wyrównany, zrekompensowany) głównie przez wypłatę odpraw. Zdaniem skarżącego odprawa ma zatem charakter odszkodowania, w powszechnym rozumieniu tego terminu. Wskazał ponadto, że analizując treść art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. należy zwrócić uwagę na wzajemną relację pomiędzy pierwszym zdaniem tego przepisu a wyjątkami określonymi w lit. a, b oraz c. Analiza taka prowadzi do wniosku, że jedynym sposobem interpretowania terminów "odszkodowanie" i "odprawa" tam użytych jest uznanie, że odprawy wypłacane pracownikom przez pracodawcę mają na gruncie tego przepisu charakter odszkodowań lub zadośćuczynień i podlegają zwolnieniu. Wolne od podatku nie są jedynie te odprawy, które zostały enumeratywnie wymienione w lit. a, b i c tego przepisu. Przyjęcie stanowiska przeciwnego oznacza natomiast, że konstruowanie listy wyjątków w ww. podziałkach redakcyjnych nie ma sensu. Owe wyjątki byłyby bowiem zbędne. Tworzenie takiej listy wyjątków ma sens wyłącznie wówczas, gdy ustawodawca pierwszym zdaniem analizowanego przepisu objął wszystkie "odprawy" a następnie tak określony zakres zwolnienia z opodatkowania pragnął ograniczyć przez wskazanie enumeratywnej listy tych "odpraw", które nie korzystają ze zwolnienia. Mając na względzie hipotezę o racjonalności ustawodawcy skarżący stwierdził, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. został ukształtowany w sposób celowy – zamiarem ustawodawcy było objęcie zakresem zwolnienia z opodatkowania również odpraw, jako pewnej formy szeroko rozumianego odszkodowania bądź zadośćuczynienia, wypłacanego na podstawie przepisów prawa a także regulaminów i postanowień wewnętrznych. Kwestionując stanowisko organu przyjęte w zaskarżonej interpretacji skarżący zarzucił również, że jest ono niezwykle zwięzłe i trudno je uznać za odpowiednie uzasadnienie prawne negatywnej oceny stanowiska podatnika przedstawionego we wniosku o interpretację. Wskazał w tym zakresie, że organ posługuje się pewną definicją odszkodowania, tj. jako szczególnym rodzajem świadczenia polegającego na naprawieniu szkody, czyli uszczerbku, jakiego doznaje poszkodowany we wszelkiego rodzaju dobrach chronionych przez prawo. Organ nie wskazał jednak jakie jest źródło przyjętej przez niego definicji. Według skarżącego można jedynie domyślać się, że chodzi o rozumienie pojęcia odszkodowanie przyjęte na gruncie prawa cywilnego. Podobnie w zaskarżonej interpretacji nie zostało wskazane jakie jest źródło użytej w niej definicji odprawy. W domyśle jest to rozumienie odprawy stosowane w sporach pracowniczych w sprawach dotyczących prawa do otrzymania świadczenia jakim jest odprawa. Skarżący podniósł, że przyjęte przez organ znaczenie terminu odprawa, zapewne istotne i przydatne z perspektywy ustalania

obowiązku świadczenia pracodawcy na rzecz pracownika, nie mówi niczego o istocie odprawy. W szczególności nie odnosi się do celu wypłaty takiego świadczenia ani do jego charakteru. Znaczenie terminu "odprawa" na potrzeby ustaw podatkowych, w tym przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. zdaniem skarżącego powinno zostać ustalone niezależnie od jego znaczenia ukształtowanego na gruncie orzecznictwa dotyczącego prawa pracy.

Skarżący zauważył również, że otrzymana przez niego odprawa wykazuje daleko idące podobieństwo do odprawy wypłacanej w związku z wcześniejszym zakończeniem stosunku pracy. Podobny jest charakter i cel świadczenia. Wskazał, że charakterystyki tego podobnego świadczenia na potrzeby ustaw podatkowych dokonano w jednej ze spraw, w której orzeczenia zapadły w obu instancjach sądu administracyjnego. Przytoczył pogląd wyrażony przez WSA w Bydgoszczy (sygn. akt I SA/Bd 538/08), że świadczenie w postaci odprawy w związku z ustaniem stosunku pracy nie jest wynagrodzeniem za pracę, ani "rodzajem" tego wynagrodzenia a jest to świadczenie szczególne stanowiące swoiste umowne odszkodowanie za utratę miejsca pracy spowodowane rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę. Pogląd ten zaakceptował sąd kasacyjny (wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 292/09), który stwierdził, że słusznie wskazano, iż odprawa jest formą odszkodowania. Skarżący podkreślił, że w wyżej wymienionych wyrokach, wydanych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednoznacznie wskazano, że świadczenie, które jest wypłacone przez pracodawcę pracownikowi w celu zrekompensowania mu strat wynikających z rozwiązania umowy o pracę jest rodzajem odszkodowania. Otrzymana odprawa również została wypłacona przez pracodawcę w celu zrekompensowania jego strat wynikających z takiego samego tytułu. Świadczenie to powinno zatem zostać uznane za odszkodowanie. W następnej kolejności skarżący wskazał, że nie jest także jasny cel podania przez organ, że w analizowanym przepisie termin "odprawy" występuje jedynie w wyłączeniach ze zwolnienia. Jego zdaniem świadczy to o włączeniu odpraw do kategorii odszkodowań i zadośćuczynień, o których mowa w pierwszej części przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Innego wniosku wywieść nie można, szczególnie zaś takiego, że odprawy nie są w ogóle objęte hipotezą tego artykułu. Trudno bowiem wyobrazić sobie reguły wykładni, która mogłaby do wniosku takiego prowadzić. Podsumowując stwierdził, że Dyrektor Izby Skarbowej w zaskarżonej interpretacji dokonał jedynie powierzchownej wykładni i to takiej, która miała potwierdzić poczynione założenie o braku możliwości zastosowania zwolnienia do otrzymanego przez skarżącego świadczenia. Taka wykładnia doprowadziła do rezultatu, który zakłada, że całkowicie zbędna jest część przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., a mianowicie wyjątki dotyczące wyłączenia ze zwolnienia niektórych rodzajów odpraw. Takie działanie zdaniem skarżącego świadczy niewątpliwie o dopuszczeniu się błędu wykładni analizowanego przepisu przez uznanie, że użyte w nim pojęcie odszkodowanie nie obejmuje odpraw, co skutkowało także niewłaściwą oceną co do zastosowania przepisu prawa materialnego do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku. W zakresie zarzutu naruszenia przepisów postępowania skarżący powtórzył, że uzasadnienie stanowiska przedstawionego w zaskarżonej interpretacji jest zdawkowe i lakoniczne. Brak w nim spójnej, kompleksowej analizy uzasadniającej stanowisko organu, które w ocenie skarżącego jest sprzeczne z literalnym brzmieniem i najbardziej intuicyjnym rozumieniem przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Analiza treści zaskarżonej interpretacji nie daje podstaw do stwierdzenia, że realizuje ona postulat rzetelności i jasności. Brak wskazania kompletnego uzasadnienia prawnego świadczyć może o tym, że analiza interpretowanego przepisu nie została przeprowadzona prawidłowo. Organ powinien wyjaśnić zasadność przesłanek, by podatnik został przekonany o zasadności rozstrzygnięcia w sytuacji, gdy prezentowana w interpretacji wykładnia prawa jest dla niego niekorzystna. Tylko takie działanie można uznać za staranne i prawidłowe, spełniające postulat wynikający z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast z treści zaskarżonej interpretacji, ani z odpowiedzi na wezwanie o usunięcie naruszenia prawa nie wynikają żadne spójne, logiczne i poprawne merytorycznie argumenty, które przekonałyby skarżącego do zaakceptowania stanowiska organu.



W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej, argumentując jak w zaskarżonej interpretacji, wniósł o oddalenie skargi. Wskazał dodatkowo, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji pojęcia odprawa, zatem należy odnieść się do językowego znaczenia tego pojęcia. Zostało przytoczone jego słownikowe znaczenie, zgodnie z którym odprawa to jednorazowe wynagrodzenie udzielone pracownikowi w myśl umowy przy opuszczaniu posady, przechodzeniu na emeryturę lub w innych okolicznościach. Organ zaznaczył, że tak zdekodowane znaczenie odprawy nie odwołuje się do odszkodowawczego charakteru tego pojęcia. Podkreślając, że wykładnia językowa ma w procesie stosowania prawa znaczenie zasadnicze zwrócił też uwagę, że prymat wykładni językowej nad innymi rodzajami wykładni ma szczególne znaczenie w przypadku przepisów prawa podatkowego wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe oraz uproszczone formy opodatkowania. Przywołał pogląd wyrażony m.in. w doktrynie, że za odstępieniem od wykładni językowej przemawia sytuacja, w której sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. W świetle powyższego została zaprezentowana teza, że w sytuacji, kiedy wykładnia gramatyczna pozwala na właściwe zastosowanie normy prawnej, a tak jest na gruncie badanej sprawy, niedopuszczalne jest poprawianie, czy korygowanie treści aktu prawnego przez wykładnię systemową czy celowościową. Na tym tle organ wywodził, że skoro ustawodawca przyjął, że zwolnieniem od podatku dochodowego objęte są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, określone tak jak w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., to nieuprawnione jest rozszerzanie katalogu świadczeń zwolnionych od podatku o odprawy wynikające z zakładowego układu zbiorowego pracy, które tymi odszkodowaniami i zadośćuczynieniami nie są. W opinii organu, gdyby świadczenie wypłacone na podstawie układu zbiorowego pracy rzeczywiście miało charakter odszkodowania zapewne nosiłoby taką właśnie nazwę. Podsumowując stwierdził, że dokonał prawidłowej wykładni przepisów mających zastosowanie na gruncie badanej sprawy. Prawidłowy był w szczególności wniosek, że wypłacona na podstawie układu zbiorowego pracy odprawa nie ma charakteru odszkodowania i nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Podkreślił kolejny raz, że wejście w życie przepisów ustawy zmieniającej z dnia 29 sierpnia 2014 r. nie zmieniło dotychczasowej zasady, zgodnie z którą przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. ma zastosowanie wyłącznie do odszkodowań i zadośćuczynień. W konsekwencji powyższego za nietrafny organ uznał również zarzut naruszenia art. 14c § 2, art. 14h w zw. z art. 121 Ordynacji podatkowej. W jego ocenie zaskarżona interpretacja zawiera przewidziane prawem elementy, zostało w niej wskazane prawidłowe stanowisko, które organ uzasadnił.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Tytułem wstępu należy wskazać na istotną, z punktu widzenia przedmiotowego zakresu kontroli sprawowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne, zmianę ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), zwanej P.p.s.a. Zgodnie z dotychczasowym brzmieniem art. 134 § 1 tej ustawy sąd rozstrzygając w granicach danej sprawy nie był jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Nowelizacją ww. ustawy dokonaną ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r. poz. 658) został wprowadzony wyjątek od powyższej zasady dotyczący skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Dodany art. 57a P.p.s.a. określa, że skarga na taką interpretację może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego a sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Z kolei art. 134 § 1 w nowym brzmieniu odsyła do art. 57a. Cytowane przepisy weszły w życie 15 sierpnia 2015 r. i mają zastosowanie do postępowań sądowych wszczętych z tą datą lub po niej. Skarga w niniejszej sprawie została wniesiona w

dniu 8 października 2015 r., zatem zmienione przepisy mają do niej zastosowanie.

Należy przypomnieć, że w skardze został sformułowany zarzut dopuszczenia się błędu wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz niewłaściwej oceny co do zastosowania tego przepisu polegające na uznaniu, że wbrew literalnemu brzmieniu przepisu wynikające z niego zwolnienie nie obejmuje odpraw oraz że nie ma on zastosowania do odprawy wypłacanej w ramach Programu Dobrowolnych Odejść (PDO). Skarga oparta na powyższych zarzutach okazała się zasługującą na uwzględnienie. Objęty interpretacją przepis art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., zgodnie ze zmienionym w 2014 r. brzmieniem określa, że wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, oraz otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy, z wyjątkiem:

a) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,

b) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,

c) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,

d) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,

e) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,

f) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c,

g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe. Przepis ten w powołanym wyżej brzmieniu ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r., co wynika z art. 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1328 ze zm.). Wskazać przy tym należy, że dokonana w 2014 r. zmiana to nadanie nowego brzmienia wprowadzeniu do wyliczenia przez dodanie do kategorii zwolnionych świadczeń, otrzymanych odszkodowań lub zadośćuczynień, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów prawa pracy, o których mowa w art. 9 § 1 kodeksu pracy, tj. układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów. Dokonując powyższej nowelizacji art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nie zmieniono zaś w żadnym zakresie wyjątków będących wyłączeniami ze zwolnienia określonego tym przepisem. Skarżący we wniosku o interpretację przedstawił stanowisko, które podtrzymywał cały czas, wspierając je dodatkowo wieloaspektową argumentacją. Twierdził, że odprawa pieniężna otrzymana przez niego w ramach wprowadzonego przez pracodawcę po uzgodnieniu z zakładowymi organizacjami związkowymi Programu Dobrowolnych Odejść (PDO) powinna zostać uznana za rodzaj odszkodowania, które podlega zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Odprawa ta, przewidziana w regulaminie PDO (obok innych świadczeń), jest świadczeniem, o którym mowa w art. 245 ust. 2 pkt 3 Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy (ZUZP). Z zaskarżonej

interpretacji zdaje się natomiast wynikać, że zasadniczym powodem uznania stanowiska skarżącego za nieprawidłowe jest po pierwsze wręcz kurczowe trzymanie się nazewnictwa świadczeń wymienionych w omawianym przepisie a po drugie także pomijanie systematyki i kontekstu językowego analizowanego przepisu a właściwie nadawanie im zupełnie innego znaczenia w procesie interpretacji. Organ przyjął, że skoro w analizowanym przepisie jest mowa o "odszkodowaniach" i "zadośćuczynieniach", to odprawy nimi nie są; zapewne dlatego, że się tak nie nazywają. W odpowiedzi na skargę wskazał bowiem, że w jego opinii "gdyby świadczenie wypłacone na podstawie Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy rzeczywiście miało charakter odszkodowania zapewne nosiłoby taką właśnie nazwę". Sąd wyraża w tym zakresie pogląd, że nie w nazwie tkwi istota danego świadczenia i na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. należy badać jego podstawy prawne, charakter oraz funkcje, żeby ocenić, czy jest ono zwolnione od podatku. Jeżeli wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z prawa pracy w zakresie wynikającym z art. 9 § 1 kodeksu pracy a przy tym można mu przypisać funkcję kompensacyjną z typową dla odszkodowania cechą wynagradzania czy wyrównywania poniesionej straty, to świadczenie takie powinno być traktowane jako odszkodowanie w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Zgodzić się należy ze skarżącym, że w wyniku przystąpienia do PDO poniósł on stratę, utracił bowiem źródło zarobkowania, został pozbawiony prawa do otrzymania środków na utrzymanie. Odprawa wypłacana w takiej sytuacji jest świadczeniem szczególnym, stanowiącym swoiste "odszkodowanie" za utratę miejsca pracy z przyczyn dotyczących pracodawcy. Jest rekompensatą w związku z rozwiązaniem stosunku pracy i pozbawieniem źródła zarobkowania i przychodów. Sąd, podobnie jak organ, jakkolwiek z całkowicie odmiennych przyczyn zauważa, że interpretując przepisy art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nie można pomijać, że ustawodawca w ich tekście posługuje się określeniem "odprawa". W zakresie wyłączeń wskazuje bowiem, że wyjątkiem od zwolnienia są: określone w prawie pracy odprawy i odszkodowania z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę (lit.a), odprawy pieniężne wypłacane na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników (lit.b) oraz odprawy i odszkodowania z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym (lit.c). Taka redakcja analizowanego przepisu zdaniem Sądu oznacza, że ustawodawca świadczenia noszące nazwę "odprawa" zalicza do odszkodowań lub zadośćuczynień, jako szerszej kategorii. W świetle powyższego uzasadniony będzie zatem wniosek, że na gruncie przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. odprawa to rodzaj czy też forma odszkodowania. Wywodzenie natomiast, że zamieszczenie odpraw w wyłączeniach oznacza, że jest to kategoria świadczenia, do której nie ma w ogóle zastosowania zwolnienie określone omawianym przepisem kłóci się w sposób oczywisty z gramatyczną wykładnią tego przepisu.

Mając na uwadze powyższe należy przyjąć, że stanowisko skarżącego wyrażone w jego wniosku o interpretację niezasadnie zostało uznane za nieprawidłowe. Organ wydając zaskarżoną interpretację dopuścił się błędu wykładni, jak też dokonał niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego, tj. art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Rozpatrując sprawę ponownie będzie obowiązany uwzględnić wyrażone powyżej stanowisko Sądu. Natomiast zarzut naruszenia przepisów postępowania, mianowicie art. 14c § 2, art. 14h w związku z art. 121 Ordynacji podatkowej Sąd uznał za niezasadny, jako że uzasadnienie prawne w zaskarżonej interpretacji, jego zakres i treść były przede wszystkim pochodną popełnionego błędu wykładni. W tym stanie rzeczy, na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit.a P.p.s.a. , Sąd orzekł jak w sentencji.