

# 70-proc. podatek od odpraw i odszkodowań to ułomne przepisy i morze wątpliwości

## Drakoński podatek od odszkodowań na podstawie przepisów o zakazie konkurencji

Obejmie tylko osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę, ale już nie te, które są zatrudnione na podstawie umów cywilnoprawnych

C14

## Nowa danina od odpraw i odszkodowań za skrócenie wypowiedzenia lub wcześniejsze rozwiązanie umowy

Zapłacą ją tylko ci, którzy wykonują czynności zarządzające. A w sytuacji przedwczesnego zakończenia umowy będzie ona dotyczyć tylko zatrudnionych na podstawie umów terminowych

C16

## Aspekty podatkowe nowelizacji

Nowa danina powoduje rozszerzenie zakresu obowiązków spółek, które stały się płatnikami nowego podatku

C18

## Najważniejsze problemy ze stosowaniem nowych przepisów

Dotyczą m.in. tego, czy podatek może obciążać nie tylko część, lecz także całość świadczenia

C19



**Bogusław Kapłon**

radca prawny,  
szef praktyki prawa  
pracy kancelarii  
Domański Zakrzewski  
Palinka



**Agata Mierzwa**

adwokat  
w praktyce prawa pracy  
kancelarii Domański  
Zakrzewski Palinka



**Jan Czerwiński**

radca prawny  
w praktyce podatkowej  
kancelarii Domański  
Zakrzewski Palinka

Od 1 stycznia 2016 r. niektóre ze świadczeń wypłacanych pracownikom i menedżerom powinny być obciążane 70-proc. stawką podatku. To efekt wejścia w życie ustawy z 25 listopada 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. poz. 1992; dalej: nowelizacja). Wprowadza ona do ustawy z 6 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: ustawa o PIT) zryczałtowaną stawkę podatku od następujących świadczeń: odszkodowań za zakaz konkurencji

(art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT) oraz odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia lub rozwiązania umowy przed upływem okresu, na jaki została zawarta (art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT). Nowy podatek pochłonie większość nadwyżki tych świadczeń ponad wskazane w ustawie limity, równe 3- lub 6-krotności wynagrodzenia danej osoby. Zostaną nim objęte wyłącznie spółki, w których – w największym uproszczeniu – Skarb Państwa lub samorząd terytorialny ma większość głosów na zgromadzeniu wspólników albo walnym zgromadzeniu.

Przepisy dotyczące tych świadczeń, mimo ich podobnego brzmienia, różnią się jednak pod względem szczegółów, co powoduje wiele wątpliwości interpretacyjnych. Te ostatnie mogą spowodować, że łatwo będzie uniknąć zapłaty daniny. Może się okazać, że 70-proc. podatek nie ukróci praktyki wypłacania wysokich odpraw i odszkodowań w spółkach Skarbu Państwa, choć taki był cel jego wprowadzenia.

22 grudnia 2015 r. uchwalono zmianę do nowelizacji (ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. poz. 2299), która wraz z nią weszła w życie. Ma ona charak-

ter zawiązujący i w zamierzeniu została dokonana na korzyść podatników (pracowników).

Doprecyzowano w niej, że w przypadku odpraw i odszkodowań stawkę 70 proc. stosuje się wyłącznie do umów o pracę, których przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem. Takiego zastrzeżenia nie poczyniono w przypadku zakazów konkurencji, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT. Zmiana została wprowadzona w ostatniej chwili i nie mogła być ogłoszona w listopadzie. Tymczasem zgodnie z postanowieniem Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2006 r. zmiany w zakresie prawa podatkowego powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, czyli w tym przypadku powinno to nastąpić do końca listopada 2015 r.

Powstaje zatem wątpliwość, czy zmiana do nowelizacji może być stosowana od 1 stycznia 2016 r., czy jednak dopiero od 1 stycznia 2017 r. Przyjęcie tej drugiej interpretacji oznaczałoby, że zakresem zastosowania nowelizacji są objęci wszyscy pracownicy zatrudnieni w podmiotach wymienionych w nowych regulacjach art. 30 ust. 1 pkt 15 i 16 ustawy o PIT.

## KADRY I PŁACE

# Na podstawie przepisów o zakazie konkurencji

**70-proc. podatkiem zostały objęte odszkodowania wypłacane na podstawie umów antykonkurencyjnych zawartych na czas po ustaniu zatrudnienia. Będzie on stosowany do ich części przekraczającej wysokość wynagrodzenia z okresu 6 miesięcy**

Nowy art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT przewiduje, że zryczałtowany podatek dochodowy pobiera się od dochodów (przychodów) z tytułu odszkodowania przyznanego na podstawie przepisów o zakazie konkurencji. Jest on jednak pobierany od części tego odszkodowania, w której jego wysokość przekracza kwotę wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika z tytułu umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług, wiążącej go ze spółką w okresie sześciu miesięcy poprzedzających pierwszy miesiąc wypłaty odszkodowania – w wysokości 70 proc. tej części odszkodowania.

Regulacja ta dotyczy wyłącznie przypadków, gdy zobowiązana do zapłaty odszkodowania jest spółka, w której większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu dysponują – bezpośrednio lub pośrednio, w tym także na podstawie porozumień z innymi osobami – Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego, związek jednostek samorządu terytorialnego, państwowa osoba prawna lub komunalna osoba prawna.

## W jakiej wysokości

Aby mówić o zastosowaniu nowego art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT, odszkodowanie musi być przyznane na podstawie przepisów o zakazie konkurencji. Co to oznacza w praktyce?

W przypadku umów o pracę sprawa jest prosta, umowa o zakazie konkurencji, w tym przepisy dotyczące wysokości należnego odszkodowania, została bowiem uregulowana wprost w art. 101<sup>1</sup>-101<sup>4</sup> ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeksu pracy (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.; dalej: k.p.). Zgodnie z art. 101<sup>2</sup> k.p. pracodawca oraz pracownik mający dostęp do szczególnie ważnych informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę, mogą zawrzeć umowę o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy. W takim przypadku pracodawca ma obowiązek wypłacać byłemu pracownikowi odszkodowanie za cały okres trwania zakazu. Minimalne odszkodowanie należne w takim wypadku za powstrzymanie się od działalności konkurencyjnej zostało przez ustawodawcę określone na poziomie 25 proc. wynagrodzenia otrzymanego przez pracownika przed ustaniem stosunku pracy przez okres odpowiadający okresowi obowiązywania zakazu konkurencji. Zakres pojęcia wynagrodzenie nie został przez ustawodawcę sprecyzowany, jednak Sąd Najwyższy wyjaśnił, że przez wynagrodzenie należy w tym wypadku rozumieć realnie otrzymywane wynagrodzenie, tj. sumę

składników wynagrodzenia za pracę w danym okresie, a nie wynagrodzenie uśrednione, a tym samym może się ono różnić od wynagrodzenia umówionego (wyrok Sądu Najwyższego z 2 lutego 2012 r., sygn. akt II PK 130/11). Jeśli umowa o pracę trwała krócej, niż ma obowiązywać umowny zakaz konkurencji po ustaniu zatrudnienia, zdaniem SN wysokość należnego pracownikowi odszkodowania powinna być odniesiona do okresu, przez jaki ma go obowiązywać zakaz konkurencji (wyrok SN z 8 stycznia 2008 r., sygn. akt I PK 161/07).

Praktyką rynkową, zwłaszcza w przypadku stanowisk kierowniczych czy zarządczych, jest jednak ustalanie odszkodowań na poziomie znacznie wyższym niż minimalny poziom ustawowy. Kodeks pracy nie determinuje czasu trwania zakazu konkurencji – w praktyce zakazy wahają się od trzech miesięcy nawet do dwóch lat. Ustalenie okresu trwania umowy o zakazie konkurencji jest elementem przedmiotowo istotnym takiej umowy, dlatego jego brak powoduje jej nieważność (wyrok SN z 2 października 2003 r., sygn. akt I PK 453/02).

Sposób wypłaty odszkodowania powinien zostać uregulowany w umowie. Dopuszczalną formą wypłaty odszkodowania będzie wypłata całej sumy w dniu zakończenia stosunku pracy. W wyroku z 26 stycznia 2005 r. (sygn. akt II PK 186/04) SN przyjął natomiast, że jeśli strony nie wskazały w umowie sposobu płatności odszkodowania, jest ono należne w miesięcznych ratach.

Nie ulega wątpliwości, że pracownik, któremu przyznano odszkodowanie za zakaz konkurencji w wysokości przekraczającej limit 6-miesięcznego wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika z tytułu umowy o pracę, musi liczyć się z tym, że wobec przychodu ponad wyżej wymieniony limit zostanie zastosowana stawka 70-proc. podatku. Artykuł 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT został tak sformułowany, że stanowisko, na którym pracownik jest zatrudniony, nie ma znaczenia. W przepisie tym nie chodzi bowiem tylko i wyłącznie o osoby zarządzające spółką. **RAMKA 1**

## Ustawa kominowa

Do tej pory pracownicy objęci zakresem zastosowania ustawy kominowej (ustawy z 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi, t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 2099) mogli spać spokojnie. Zgodnie bowiem z dotychczasowym orzecnictwem Sądu Najwyższego przepisy tej ustawy nie mają zastosowania do umów o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy (por. wyrok SN z 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt II PK 219/05). SN stoi na stanowisku, że ustawa ta jest regulacją restrykcyjną, dlatego wykluczona jest interpretacja rozszerzająca jej zakres. Odszkodowanie z tytułu zakazu konkurencji po ustaniu stosunku pracy nie zalicza się do wynagrodzenia i innych świadczeń związanych z pracą. Tym samym, zgodnie z ustawą kominową, pracownik objęty zakresem jej zastosowania mógł mieć przyznane odszkodowanie za zakaz konkurencji po ustaniu stosunku pracy w wysokości przekraczającej limity ustawowe i nie skutkowało to sankcją nieważności co do odszkodowania przekraczającego taki limit.

## Czy tylko po ustaniu zatrudnienia

Warto wskazać, że znowelizowany przepis nie odnosi się wprost do umów o zakazie konkurencji wyłącznie po ustaniu stosunku pracy. Istnieje zatem wątpliwość, czy nie można go zastosować również w przypadku umów o zakazie konkurencji obowiązujących w trakcie trwania zatrudnienia, dla których strony stosunku pracy ustaliły odszkodowanie, mimo braku ustawowego obowiązku (co zapewne będzie sytuacją rzadką w obrocie gospodarczym, ale nie można jej wykluczyć).

Wskazany w art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT sposób wyliczenia limitu odszkodowania, powyżej którego znajduje zastosowanie

### Ramka 1

## Okres trwania umowy nie ma znaczenia

Oceniając konieczność zastosowania 70-proc. stawki podatku należy mieć na uwadze, że liczy się wysokość odszkodowania, a nie długość trwania umowy o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy. Limit wynikający z nowelizacji nie odnosi się bowiem do długości okresu, na który została zawarta taka umowa. Umowy krótsze niż 6 miesięcy również mogą być nim objęte ze względu na wysokość przyznanego odszkodowania.

## Przykład 1

### Jaki podatek, gdy umowę wypowiedzi pracodawca...

Firma zawarła z pracownikiem zatrudnionym na stanowisku informatyka umowę o zakazie konkurencji na okres 12 miesięcy po ustaniu zatrudnienia. Strony przewidziały, że w przypadku rozwiązania umowy o pracę przez pracodawcę otrzyma on odszkodowanie za zakaz konkurencji w wysokości 100 proc. wynagrodzenia zasadniczego, a w razie gdyby stosunek pracy wypowiedział zatrudniony – w wysokości 50 proc. wynagrodzenia zasadniczego. Wynagrodzenie to było jedynym otrzymywanym przez pracownika z tytułu umowy o pracę.

Pracodawca wypowiedział pracownikowi tę umowę. Odszkodowanie ma być płatne jednorazowo z wynagrodzeniem na koniec lutego 2016 r. Spółka jako płatnik będzie musiała zastosować 70-proc. stawkę podatku dochodowego do odszkodowania w wysokości równoważności 6-miesięcznego wynagrodzenia.

### Ramka 2

#### Odszkodowania nadal bez składek

Zgodnie z par. 2 ust. 4 rozporządzenia ministra pracy i polityki społecznej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. nr 161 poz. 1106 ze zm.), odszkodowanie z tytułu zakazu konkurencji po ustaniu stosunku pracy nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (a w rezultacie również na ubezpieczenie zdrowotne). Ta regulacja nie ulega zmianie od 1 stycznia 2016 r.

nowa 70-proc. stawka podatku, powoduje, że wynagrodzenie musiałyby być wypłacone co najmniej raz, aby jego wysokość była znana i mogła stanowić podstawę do wyliczenia limitu. W naszej ocenie nowelizacja nie miałaby jednak i tak zastosowania do takich przypadków. Można bowiem podnieść argument, że z ustawy (kodeksu pracy) wynika jedynie sam nakaz powstrzymania się od działalności konkurencyjnej, podczas gdy odszkodowanie – wobec braku odpowiedniego przepisu w kodeksie pracy – byłoby już przyznane umową. Można tu również odwołać się do stanowiska Sądu Najwyższego, który stwierdził, że w takim wypadku art. 101<sup>2</sup> par. 3 k.p., przewidujący odszkodowanie za zakaz konkurencji po ustaniu zatrudnienia, nie ma zastosowania przy ustalaniu wysokości odszkodowania z tytułu zakazu konkurencji obowiązującego w czasie trwania stosunku pracy (wyrok z 10 października 2002 r., sygn. akt I PKN 560/01).

#### Przy umowach o świadczenie usług

Zakaz konkurencji związany ze stosunkiem pracy jest jedyną sytuacją, w której omawiany przepis w praktyce znajdzie zastosowanie. Dlaczego? Stanie się tak, ponieważ zgodnie z wolą ustawodawcy odszkodowanie musi być przyznane na podstawie przepisów o zakazie konkurencji. Brzmienie art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT wskazuje, że oznacza to nie tylko konieczność uregulowania samego zakazu konkurencji w odpowiednim przepisie (np. rangi ustawowej), lecz także przyznanie nim prawa do odszkodowania. Takich przepisów brak jest w przypadku umów o świadczenie usług, które

Aby móc zastosować 70-proc. podatek, przepisy muszą nie tylko regulować sam zakaz konkurencji, lecz także określać prawo do odszkodowania.

## Przykład 2

### ...a jaki, gdy rozwiąże ją pracownik

Stan faktyczny jak w przykładzie 1, ale umowę o pracę wypowiedział pracownik. Odszkodowanie nadal jest płatne razem z wynagrodzeniem za luty, ale pracodawca nie będzie miał obowiązku zastosowania 70-proc. stawki podatku ( $1/2 \times 12 = 6$ ).

zostały uregulowane w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.; dalej: k.c.).

Zgodnie z art. 750 k.c. do umów o świadczenie usług, które nie są regulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. Tymczasem w kontekście takiej właśnie umowy Sąd Najwyższy stwierdził, że w kodeksie cywilnym brak jest w ogóle przepisów dotyczących instytucji zakazu konkurencji, w tym odszkodowań (wyrok SN z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt V CSK215/11). Wyjątkiem byłaby jedynie umowa agencyjna, w przypadku której art. 764<sup>6</sup> k.c. stanowi, że agentowi należy się co do zasady odpowiednia suma pieniężna za ograniczenie działalności konkurencyjnej, które nie może trwać dłużej niż dwa lata. W tym wypadku zarówno sam zakaz podejmowania działalności konkurencyjnej przez agenta, jak i obowiązek ustanowienia odszkodowania (o ile co innego nie wynika z umowy stron) miałyby swoją podstawę w ustawie, tj. w powołanym przepisie kodeksu cywilnego.

Wątpliwość może powstać w przypadku członków zarządu spółek kapitałowych, zatrudnionych na podstawie umowy o świadczenie usług (zarządczych lub doradczych, bo art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT nie precyzuje, że miałyby on dotyczyć wyłącznie tych pierwszych). W ich przypadku bowiem w związku z pełnioną w zarządzie funkcją znajdują zastosowanie postanowienia ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.; dalej: k.s.h.) dotyczące zakazu zajmowania się interesami konkurencyjnymi, określone odpowiednio w art. 380 k.s.h. w przypadku spółki akcyjnej i w art. 211 k.s.h. przy spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Naszym zdaniem wątpliwość należy jednak rozstrzygnąć na korzyść członków zarządu i opowiedzieć się przeciwko stosowaniu przepisów nowelizacji do umów o świadczenie usług.

**WAŻNE** Nowy art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT nie znajdzie zastosowania do umów o zakazie konkurencji obowiązujących po rozwiązaniu (ustaniu) kontraktu menedżerskiego.

## Przykład 3

### Opodatkowanie odszkodowania członka zarządu

Firma podpisała kontrakt menedżerski z członkiem zarządu będącym jednoosobowym przedsiębiorcą (prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie usług zarządzania). Umowa przewiduje wysokie, 100-proc. odszkodowanie za powstrzymanie się od prowadzenia działalności konkurencyjnej przez 18 miesięcy od dnia jej rozwiązania. Spółka płatnik będzie zobowiązana pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy według skali progresywnej 18 proc. i 32 proc. od całości odszkodowania z tytułu zakazu konkurencji. Liniowa stawka podatku w wysokości 19 proc. nie znajdzie zastosowania, ponieważ przedmiotem kontraktu jest świadczenie usług zarządzania. Również zryczałtowana stawka 70 proc. nie będzie mogła być zastosowana, ponieważ odszkodowanie nie zostało przyznane na podstawie przepisu o zakazie konkurencji (nie wynika z takiego przepisu), a na podstawie postanowienia umownego.



## KADRY I PŁACE

Po pierwsze zakaz dotyczy wyłącznie okresu pełnienia funkcji członka zarządu i nie obowiązuje z mocy samej ustawy po zaprzestaniu jej wykonywania. Po drugie powyższe przepisy kodeksu spółek handlowych nie statuują obowiązku wypłaty odszkodowania na rzecz członka zarządu. Brak jest tym samym przepisu ustawowego ustanawiającego zakaz konkurencji po zakończeniu pełnienia funkcji w zarządzie (rozwiązaniu umowy), a zarazem określającego odszkodowanie lub inną formę rekompensaty z tego tytułu. **PRZYKŁAD 3, S. C15**

# Za krótsze wypowiedzenie lub wcześniejsze rozwiązanie umowy

**70-proc. podatek znajdzie zastosowanie do odpraw i odszkodowań wypłacanych w razie zakończenia umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem, lub umowy o świadczenie usług zarządzania. Objęcie on części odpraw i odszkodowań przekraczające trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia**

Zgodnie z nowym art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT zryczałtowany podatek dochodowy pobiera się od dochodów (przychodów) z tytułu odpraw lub odszkodowań za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem lub umowy o świadczenie usług zarządzania, albo też za rozwiązanie jej przed upływem terminu, na który została zawarta, jeśli świadczenia te zostały określone w takiej umowie. Podatek ten należy pobrać od części odpraw lub odszkodowań, w której ich wysokość przekracza trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika z tytułu umowy o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem lub umowy o świadczenie usług zarządzania wiążącej go ze spółką – w wysokości 70 proc. należnej odprawy lub odszkodowania.

Również i ten przepis dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy zobowiązana do zapłaty odszkodowania jest spółka, w której większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu dysponuje (bezpośrednio lub pośrednio, w tym także na podstawie porozumień z innymi osobami) Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego, związek jednostek samorządu terytorialnego, państwowa osoba prawna lub komunalna osoba prawna.

### Czy tylko umowy terminowe

Podczas prac nad nowelizacją Biuro Legislacyjne Sejmu zgłaszało zastrzeżenia, że zgodnie z literalnym brzmieniem nowego art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT obowiązek podatkowy będzie dotyczył tylko osób zatrudnionych na podstawie umów na czas określony. Regulacja ta odnosi się bowiem do odpraw lub odszkodowań z tytułu rozwiązania umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług „przed upływem terminu, na który została zawarta”. Tym samym sformułowanie użyte w przepisie jest chybione w odniesieniu do umów na czas nieokreślony, które z definicji nie zawierają terminu końcowego, na który zostały zawarte.

Uwagi Biura Legislacyjnego Sejmu nie zostały uwzględnione, co oznacza, że w obowiązującym stanie prawnym powyższe za-

strzeżenia nadal mogą być podnoszone. Można jednak zakładać, że organy skarbowe będą odczytywały przepis szeroko, obejmując jego zakresem również umowy na czas nieokreślony. Ponadto przeciwnicy ograniczania zakresu działania tego przepisu wyłącznie do umów czasowych podnoszą, że mówi on również o skróceniu okresu wypowiedzenia, który jest „właściwszy” dla umów na czas nieokreślony (możliwość rozwiązania tego rodzaju umów w drodze wypowiedzenia wynika wprost z kodeksu pracy). W praktyce jednak okres wypowiedzenia może być i jest wprowadzany również w umowach na czas określony. Wątpliwość w tym zakresie może więc rozstrzygnąć jedynie orzecznictwo sądowe lub ingerencja ustawodawcy.

**WAŻNE** Z art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT nie wynika, aby zastosowanie zryczałtowanej 70-proc. stawki podatku było uzależnione od trybu rozwiązania umowy o pracę. Będzie więc ona wchodzić w grę i przy wypowiedzeniu, i przy rozwiązaniu umowy za porozumieniem stron.

### Wiek emerytalny i gwarancje zatrudnienia

Kodeks pracy wyróżnia następujące rodzaje umów czasowych:

- na czas określony,
- na zastępstwo,
- na czas wykonania określonej pracy (ta możliwość zostanie usunięta z kodeksu 22 lutego 2016 r. w związku z nowelizacją wchodzącą w życie w tym dniu).

W obrotach gospodarczym pojawiły się jednak wątpliwości, czy rozwiązanie umowy o pracę z pracownikiem w związku z osiągnięciem przez niego wieku emerytalnego lub wygaśnięciem okresu gwarancji zatrudnienia ustanowionych w pakiecie socjalnym czy zakładowym układzie zbiorowym pracy nie spowoduje, że umowa danego pracownika (mimo że formalnie zawarta na czas nieokreślony) mogłaby być uznana za umowę na czas określony w rozumieniu przepisów nowelizacji.

Takie wątpliwości należy rozstrzygnąć na korzyść podatnika. Rodzaj umowy (na czas określony lub nieokreślony) jest jednym z elementów przedmiotowo istotnych umowy o pracę (art. 29 par. 1 k.p.) i nie ulega zmianie w związku z okolicznościami, jakie spowodowały jej rozwiązanie czy mu towarzyszyły. W polskim porządku prawnym nie ma bowiem instytucji automatycznego ustania stosunku pracy w związku z osiągnięciem wieku emerytalnego. Jego uzyskanie nie skutkuje rozwiązaniem umowy o pracę ani też nie może stanowić wyłącznej podstawy uzasadniającej jej wypowiedzenie (uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 21 stycznia 2009 r., sygn. akt II PZP 13/08).

Jeszcze prościej wygląda sprawa w przypadku gwarancji zatrudnienia. Tu bowiem do swobodnego uznania pracodawcy należy, kiedy i czy w ogóle dana umowa zostanie rozwiązana. Gwarancja zatrudnienia oznacza bowiem, że w razie rozwiązania przez pracodawcę umowy o pracę przed upływem okresu gwarancji pracownik zyskuje roszczenie o wypłatę świadczeń określonych w akcie ją ustanawiającym.

Zdaniem Biura Legislacyjnego Sejmu art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT odnosi się wyłącznie do umów na czas określony. Istnieje jednak duże ryzyko, że organy skarbowe obejmą zakresem jego zastosowania również umowy na czas nieokreślony.

## Przykład 4

### Odprawa określona w regulaminie

W przedsiębiorstwie obowiązuje regulamin wynagradzania, w którym przyznano zatrudnionym uprawnienie do odprawy w związku z rozwiązaniem umowy o pracę przez pracodawcę z przyczyn niedotyczących pracowników, której wysokość zależy od zakładowego stażu pracy. W umowach o pracę nie znalazła się natomiast żadna informacja na ten temat. Taka odprawa nie będzie objęta ryczałtowym podatkiem w stawce 70 proc. bez względu na jej wysokość.

### Tylko przy zapisach umownych

Zryczałtowany podatek dochodowy w stawce 70 proc. będzie pobierany wyłącznie w sytuacji, gdy prawo do odprawy lub odszkodowania zostało określone w umowie o pracę, której przedmiotem są czynności związane z zarządzaniem, lub w umowie o świadczenie usług zarządzania.

Należy podkreślić, że aby podlegać nowym regulacjom, prawo do odprawy lub odszkodowania musi mieć źródło – wprost i bezpośrednio – w umowie o pracę lub umowie o świadczenie usług zarządzania. Jeśli np. zostało ono uregulowane w regulaminie wynagradzania lub zakładowym układzie zbiorowym pracy, a w umowie o pracę zawarte jest postanowienie, które w zakresie warunków wynagradzania, innych niż wynagrodzenie zasadnicze, odsyła do regulaminu wynagradzania (lub odpowiednio do zakładowego układu zbiorowego pracy), to nie można uznać, że prawo do odprawy zostaje określone w umowie w rozumieniu przepisów nowelizacji. **PRZYKŁAD 4**

### Przyznanie świadczenia w porozumieniu

Wątpliwość pojawia się w przypadku przyznania odprawy lub odszkodowania z tytułu rozwiązania stosunku pracy w porozumieniu o rozwiązaniu umowy. To rozwiązanie jest często stosowane w takich porozumieniach, zgodnie z par. 2 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia ministra pracy i polityki socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. nr 161 poz. 1106 ze zm.) świadczenie przyznane z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie stanowi bowiem podstawy wymiaru składek. W praktyce mogą to być odszkodowania przekraczające pułap 3-krotności miesięcznego wynagrodzenia ustalony w nowelizacji.

Teoretycznie, zgodnie z zaprezentowaną powyżej wąską interpretacją przepisu, uprawnienie do odprawy nie wyni-

### Ramka 3

#### Których odpraw i odszkodowań nie obejmie podatek

Nowelizacja nie ma zastosowania do odpraw lub odszkodowań, które przysługują na innej podstawie niż wskazana w art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT.

Oznacza to, że podatek w wysokości 70 proc. nie będzie pobierany od:

- odpraw wypłacanych w razie zwolnień grupowych na podstawie ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 192 ze zm.),
- odpraw lub odszkodowań wypłacanych na podstawie regulaminów programów dobrowolnych odejść,
- odszkodowań z tytułu naruszenia gwarancji zatrudnienia.

ka w tym wypadku z dokumentu, jakim jest umowa o pracę. Taka interpretacja jest jednak ryzykowna. Porozumienie może bowiem, a nawet powinno być uznane za następczą modyfikację treści umowy. Takie podejście powodowałoby objęcie odpraw określonych w porozumieniu stawką podatku w wysokości 70 proc.

Warto przy tym przypomnieć, że w przypadku prawa do odprawy, o którym mowa w art. 12 ustawy kominowej, Sąd Najwyższy dopuścił możliwość przyznania odprawy z góry w umowie o pracę lub porozumieniu zmieniającym jej treść, a także w ramach czynności zmierzającej do rozwiązania stosunku zatrudnienia. Uznał bowiem, że chodzi tu o wszystkie sytuacje, w których strony stosunku pracy (stosunku zatrudnienia o innym charakterze) przewidziały dla osoby zatrudnionej już w treści samej (pierwszej) umowy o pracę (innego aktu kreującego stosunek zatrudnienia) bądź w trakcie trwania zatrudnienia (w drodze porozumienia modyfikującego jego warunki) prawo do odprawy z tytułu ustania stosunku zatrudnienia (wyrok SN z 7 maja 2013 r., sygn. akt II PK 260/12).

### Problem z kominówką

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku osób, które są objęte zakresem zastosowania i nowelizacji ustawy kominowej, w razie przyznania im w umowie prawa do odprawy w wysokości przekraczającej 3-krotność miesięcznego wynagrodzenia do nadwyżki ponad ustawowy limit zastosowanie znajdzie sankcja nieważności z mocy art. 13 ustawy kominowej. W takiej sytuacji spółka jest zatem uprawniona do odmowy wypłaty nadwyżki odprawy. Takie świadczenie, jeśli zostałyby wypłacone, powinno zostać w całości zwrócone.

W praktyce zatem, w przypadku umów o pracę osób objętych zakresem zastosowania ustawy kominowej, 70-proc. stawka podatku nie powinna znaleźć zastosowania. Może ona zaś dotyczyć osób zatrudnionych na podstawie umowy o świadczenie usług zarządzania, do których odnosi się art. 3 ust. 2 ustawy kominowej, czyli które ustanowiły zabezpieczenie osobowe lub rzeczowe ewentualnych roszczeń powstałych z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy albo na własny koszt ubezpieczyły się od odpowiedzialności cywilnej powstałej w związku z zarządzaniem. W ich przypadku nie stosuje się ograniczeń dotyczących wysokości odprawy wynikających z ustawy kominowej.

### Czynności zarządzania

W przypadku umów o pracę nowelizacja znajdzie zastosowanie o tyle, o ile ich przedmiotem będą czyn-

**WAŻNE** Stawka 70 proc. podatku może znaleźć zastosowanie również wtedy, gdy odszkodowanie lub odprawa z tytułu rozwiązania umowy zostanie przyznana dopiero w porozumieniu rozwiązującym umowę o pracę.

W przypadku umów o pracę i tych umów cywilnoprawnych, które nie zostały zawarte z podmiotem zarządzającym, do odpraw wypłaconych osobom zatrudnionym na ich podstawie będzie zastosowana sankcja nieważności nadwyżki odprawy ponad 3-miesięczny limit wynagrodzenia ustanowiony w ustawie kominowej. W związku z tym 70-proc. stawka podatku nie znajdzie zastosowania.

## KADRY I PŁACE

**WAŻNE** Nadawanie odpraw i odszkodowań innych nazw nie pozwoli na uniknięcie zapłaty podatku. Nazwa świadczenia nie ma bowiem znaczenia, a liczy się jego funkcja.

ności związane z zarządzaniem. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w nowelizacji. Powstaje tu zatem wątpliwość, czy chodzi o każdą czynność zarządzania, czy tylko o zarządzanie przedsiębiorstwem lub jego częścią w rozumieniu art. 13 ust. 9 ustawy o PIT. W naszej ocenie należałoby skłaniać się ku tej drugiej, węższej interpretacji.

W przeciwnym razie każda osoba (każdy przełożony), która ma w zakresie swoich obowiązków zarządzanie zespołem podległych pracowników (nawet jeśli jest to tylko kilka osób), byłaby potencjalnie objęta zakresem zastosowania nowelizacji.

### Zmiany nazw świadczeń

Warto również dodać, że próby obejścia przepisów nowelizacji oparte na nadawaniu innych nazw świadczeniom wypłacanym z tytułu rozwiązania umowy są skazane na niepowodzenie. Elementem kluczowym dla opodatkowania nową daniną jest bowiem charakter samego świadczenia, a nie jego nazwa. Ten natomiast byłby w przypadku rekompensat identyczny, jak w przypadku odpraw czy odszkodowań, o których mowa w nowelizacji. Mają one charakter kompensacyjny dla pracownika w związku z wcześniejszym ustaniem zatrudnienia.

## Aspekty podatkowe nowelizacji – najistotniejsze kwestie

### Nowa danina powoduje rozszerzenie zakresu obowiązków spółek, które stały się płatnikami nowego podatku

Artykuł 2 nowelizacji stwierdza, że nowe przepisy będą stosowane do „dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2016 roku”. Oznacza to, że przychody osiągnięte przed tą datą nie będą objęte działaniem nowelizacji.

Wskazać przy tym należy, że w myśl art. 11 ustawy o PIT (który nie uległ zmianie) to moment otrzymania albo postawienia do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych wyznacza chwilę osiągnięcia przychodu. „Otrzymanie” to sytuacja, gdy pieniądze lub wartości pieniężne zostają podatnikowi dane (wręczone, wy-

Nowelizacja znajdzie zastosowanie do odszkodowań lub odpraw otrzymanych lub postawionych do dyspozycji podatnika od 1 stycznia 2016 r., w tym także do tych, które zostaną wypłacone na podstawie umów zawartych przed tą datą.

### Ramka 4

#### Obowiązki płatników


Na płatnikach wypłacających odprawy lub odszkodowania wymienione w art. 30 ust. 1 pkt 15 i 16 ustawy o PIT mogą ciążyć obowiązki dwójakiego rodzaju:

- 1) związane z wypłatą świadczeń, które mieszczą się w granicach limitów wskazanych w tych przepisach i są opodatkowane na zasadach ogólnych, oraz
- 2) związane z wypłatą świadczeń powyżej ustawowych limitów, opodatkowanych podatkiem zryczałtowanym 70-proc.

płacone lub doręczone). W „postawieniu do dyspozycji” chodzi natomiast o ich bezwarunkowe udostępnienie – wymagana jest zatem dodatkowa aktywność (np. stawienie się w kasie). W tym przypadku przychód powstaje, zanim pieniądze lub wartości pieniężne zostały „otrzymane”. Przy przelewie bankowym momentem osiągnięcia przychodu jest dzień uznania rachunku podatnika, nie zaś dzień obciążenia rachunku płatnika (por. m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, sygn. akt I SA/Sz 538/07).

Analizując przepisy nowelizacji z perspektywy podmiotów pełniących funkcje płatnika, trzeba wskazać na rozszerzenie zakresu art. 41 ust. 4 ustawy o PIT. Polega ono na objęciu spółek zobowiązanych do zapłaty odszkodowań lub odpraw, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt 15 i 16 ustawy o PIT, obowiązkiem pobierania nowego zryczałtowanego podatku dochodowego w stawce 70-proc. Jego efektem jest więc nałożenie na podmioty przyznające te świadczenia obowiązków płatnika. W tych przypadkach znajdzie zastosowanie art. 42 ust. 1 ustawy o PIT (przepis ten również nie uległ zmianie), zgodnie z którym podatek należy przekazać do urzędu skarbowego do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym go pobrano. Na podstawie art. 42 ust. 1a ustawy o PIT (który także nie uległ zmianie) płatnik będzie też zobowiązany uwzględnić podatek w rocznej deklaracji PIT-8AR. W zakresie kwot, od których został pobrany ryczałt, płatnik nie będzie natomiast zobligowany do sporządzenia informacji PIT-11 lub PIT-8C.

Naruszenie wyżej wymienionych obowiązków może skutkować powstaniem odpowiedzialności po stronie płatnika w zakresie niepobranego lub pobranego a niewpłaconego podatku. Od 1 stycznia 2016 r. płatnik będzie miał zatem więcej obowiązków – inne bowiem powinności ciążyć będą na nim w odniesieniu do odszkodowań i odpraw opodatkowanych na zasadach ogólnych (np. co do odpraw określonych w art. 30 ust. 1 pkt 15 i 16 ustawy o PIT, ale wypłaconych w granicach limitów określonych w tych przepisach), a inne w odniesieniu do odszkodowań i odpraw opodatkowanych stawką 70 proc. **RAMKA 4**

Mając na uwadze powyższe obowiązki płatnika, trzeba też wskazać, że przepisy ustawy o PIT w nowym brzmieniu mogą budzić wiele wątpliwości, w szczególności w zakresie sposobu ustalenia przez płatników limitu, powyżej którego będą obowiązani pobrać zryczałtowany podatek dochodowy. Na kolumnie obok przedstawiamy niektóre z nich. 

## PRENUMERATA:

Cena prenumeraty DZIENNIKA GAZETY PRAWNEJ

Wersja Standard – miesięczna (styczeń 2016 r.): 95,00 zł; – styczeń–grudzień 2016 r.: 1146,60 zł.

Wersja Premium – miesięczna (styczeń 2016 r.): 110,20 zł; – styczeń–grudzień 2016 r.: 1348,20 zł.

Wszystkie ceny brutto (zawierają 8% VAT). Więcej informacji na stronie [www.gazetaprawna.pl/prenumerata](http://www.gazetaprawna.pl/prenumerata)



## Najważniejsze problemy związane ze stosowaniem nowych przepisów

1

### Ustalenie nadwyżki – czy podatek 70 proc. może obciążać nie tylko część, ale całość świadczenia

Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT podatek odpowiada 70 proc. „części” odszkodowania. Natomiast w myśl art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT podatek stanowi iloczyn stawki 70 proc. i „należnej odprawy lub odszkodowania”, a zatem bez wskazania, że stawkę podatku należy odnieść wyłącznie do części odprawy lub odszkodowania ponad ustawowy limit. Oba przepisy posługują się zatem różnymi sformułowaniami, co może sugerować ich odmienne znaczenie. Z uzasadnienia do projektu ustawy wynika tymczasem, że zakres stosowania przepisów winien być analogiczny, tj. stawka podatku 70 proc. powinna być odnoszona do nadwyżki odprawy lub odszkodowania ponad określony limit. W tym zakresie po stronie płatnika zryczałtowanego podatku może powstać wątpliwość co do wysokości podatku, który winien zostać pobrany. Skoro bowiem w świetle uzasadnienia nowelizacji 70-proc. podatek powinien być stosowany do nadwyżki, to do części nieprzekraczającej ustalonych limitów powinno znaleźć zastosowanie opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym obowiązek pobrania zaliczki według stawki 18 proc. lub 32 proc. Nie można jednak wykluczyć sporu z organami podatkowymi o to, czy lub jak stosować opodatkowanie na zasadach ogólnych w przypadku art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT, z którego literalnego brzmienia zdaje się wynikać, że chodzi o podatek „w wysokości 70 proc. należnej odprawy lub odszkodowania”.

3

### Zdefiniowanie „umowy” – problem świadczeń uzyskanych z różnych tytułów

Jak wynika z art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT, na potrzeby ustalenia limitu uwzględnia się wynagrodzenie otrzymane z tytułu umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług, a zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT limit obejmuje wynagrodzenie otrzymane z tytułu umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług zarządzania. Z perspektywy płatnika wątpliwości może budzić przypadek, w którym beneficjent odprawy lub odszkodowania uzyskiwał wynagrodzenie (w okresie przyjętym za właściwy dla potrzeb obliczenia ustawowego limitu) z różnych tytułów oprócz wynagrodzenia za pracę, np. z tytułu dodatkowego zlecenia czy umowy o świadczenie usług bądź też w postaci premii, ekwiwalentów, świadczeń nieodpłatnych etc. Z uwagi na ustawowe obowiązki płatnika w postaci obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku to na nim spocznie ciężar ustalenia charakteru poszczególnych wypłat i ewentualnego uwzględnienia ich przy określaniu ustawowego limitu, do którego nie znajdzie zastosowania stawka podatku 70 proc.

2

### Ustalenie „wynagrodzenia” – z jakiego okresu jest ono miarodajne

W myśl art. 30 ust. 1 pkt 15 ustawy o PIT limitem jest „wynagrodzenie otrzymane w okresie sześciu miesięcy poprzedzających pierwszy miesiąc wypłaty odszkodowania”. Z kolei w myśl art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy o PIT limit określony jest jako trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia, aczkolwiek przepis nie precyzuje, czy chodzi o ostatnie wynagrodzenie przed wypłatą odszkodowania (odprawy). W tym drugim wypadku po stronie płatnika może więc powstać wątpliwość, czy dla potrzeb obliczenia limitu można przyjąć wynagrodzenie wypłacone w dowolnie wybranych miesiącach, czy też bezwzględnie należy kalkulować limit na podstawie wynagrodzenia uzyskiwanego w okresie bezpośrednio poprzedzającym wypłatę odprawy lub odszkodowania.

4

### Uwzględnienie „okresu” – jak opodatkować odszkodowania i odprawy wypłacane na przełomie roku

Wątpliwości płatników mogą również budzić sytuacje, w których proces wypłaty odpraw lub odszkodowań został rozpoczęty przed wejściem w życie nowelizacji i będzie trwał po 1 stycznia 2016 r. Nie jest bowiem jasne, czy na potrzeby liczenia limitu należy brać pod uwagę wypłaty dokonane przed 1 stycznia 2016 r. Innymi słowy – czy obliczając limit w wysokości 6- lub 3-miesięcznych wynagrodzeń, należy uwzględniać wyłącznie wypłaty dokonywane po 1 stycznia 2016 r., czy też także te poprzedzające dzień wejścia w życie nowelizacji. Można przypuszczać, że organy podatkowe będą stać na stanowisku, iż określając limit 6- lub 3-krotności wynagrodzenia, należy brać pod uwagę także te wypłaty, które miały miejsce przed 1 stycznia 2016 r. Takie stanowisko można formułować na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 15 i 16 ustawy o PIT. Z innej jednak strony można je ocenić jako naruszające art. 2 nowelizacji, prowadzi ono bowiem de facto do stosowania przepisów nowelizacji (w części, w jakiej nowe przepisy odnoszą się do ustalenia limitu wypłat niepodlegającego opodatkowaniu stawką 70 proc.) do przychodów osiągniętych przed 1 stycznia 2016 r.

### WNIOSEK

Z uwagi na wskazane wątpliwości z perspektywy płatnika warto rozważyć wystąpienie z wnioskiem o interpretację podatkową przed dokonaniem pierwszej wypłaty podatku od odszkodowań lub odpraw w 2016 roku.