

Warszawa, dnia 27 listopada 2013 r.

Poz. 47

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/252/MCA/13/RD-120536/13
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 25 listopada 2013 r.

**w sprawie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
do dochodów żołnierzy uzyskanych w latach 2005-2010 z tytułu pełnienia zawodowej służby
wojskowej poza granicami państwa**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do dochodów żołnierzy uzyskanych w latach 2005-2010 z tytułu pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa, uprzejmie informuję.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 22 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o Straży Granicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 757), wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej, pracownikom jednostek wojskowych, jednostek policyjnych i jednostek organizacyjnych Straży Granicznej użytych poza granicami państwa w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicznych, misji pokojowej, akcji zapobiegania aktom terroryzmu lub ich skutkom, organizowania i kontroli ruchu granicznego, organizowania ochrony granicy państwowej lub zapewnienia bezpieczeństwa w komunikacji międzynarodowej, a także należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej i pracownikom, pełniącym funkcje obserwatorów w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych; zwolnienie nie ma zastosowania do wynagrodzeń za pracę oraz uposażeń i innych należności pieniężnych przysługujących z tytułu pełnienia służby na ostatnio zajmowanym w kraju stanowisku służbowym.

Przytoczone brzmienie obowiązywało do końca 2008 r. Z dniem 1 stycznia 2009 r. zostało zmienione ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316). Zmiana polegała na dodaniu przecinka po wyrazach „i jednostek organizacyjnych Straży Granicznej”, oraz wykreśleniu wyrazów „w kraju”.

Dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie organy podatkowe stanęły na stanowisku, że zawarty w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach

2005-2010 imiesłów "użytych" należy odnieść nie do żołnierzy, lecz do jednostek wojskowych, co prowadzi do wniosku, że omawianym zwolnieniem objęte są wyłącznie dochody żołnierzy zawodowych pełniących służbę za granicą państwa polskiego w strukturze jednostki wojskowej, gdyż tylko w niej mogą być realizowane cele, o których mowa w tym przepisie. Tym samym dochody żołnierzy, którzy służyli poza granicami państwa, ale obowiązków swoich nie realizowali w ramach jednostki wojskowej użytej poza granicami państwa, nie podlegają zwolnieniu od podatku, co potwierdza art. 2 pkt 1 lit.a-c ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1117, z późn. zm.), w którym ustawodawca wprost zdefiniował pojęcie użycia sił zbrojnych poza granicami państwa. Wedle tego przepisu użycie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa oznacza obecność jednostek wojskowych poza granicami państwa w celu udziału w: konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicznych (a), misji pokojowej (b), akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom (c). Stanowisko to znalazło odzwierciedlenie m.in. w wyroku WSA w Łodzi z dnia 03.03.2009 r. sygn. akt I SA/Łd 1370/08 a także w wyrokach NSA z dnia 16.09.2009 r. sygn. akt II FSK 185/09 oraz z dnia 18.05.2010 r. sygn. akt II FSK 24/09.

Większość sądów prezentuje jednak odmienny pogląd, zgodnie z którym dla potrzeb zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 żołnierze nie muszą wyjeżdżać poza granice państwa w ramach jednostki wojskowej. Takie stanowisko zajął między innymi Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 24.04.2009 r. sygn. II FSK 1505/08, z dnia 22.04.2010 r. sygn. II FSK 2123/08 oraz z dnia 10.12.2010 r. sygn. akt II FSK 1148/09.

Za tym nurtem orzecznictwa sądowego opowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17.01.2011 r. sygn. akt II FPS 5/10, wydanym w składzie 7 sędziów NSA. W wyroku tym Sąd stwierdził, że wyniki wykładni językowej i gramatycznej w odniesieniu do zakresu podmiotowego tego zwolnienia podatkowego nie dają jednoznacznych rezultatów. Jednakże w ocenie Sądu nie budzi jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, że zarówno "żołnierze poza strukturą jednostek wojskowych wyznaczeni do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa" jak i "żołnierze pełniący tę służbę wojskową w strukturach jednostek wojskowych" dla nabycia przedmiotowego zwolnienia podatkowego powinni być "użyci w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicznych, misji pokojowej, akcji zapobiegania aktom terroryzmu lub ich skutkom". W konsekwencji, Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku wydanym w poszerzonym składzie, uznał że zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2011 r. ma zastosowanie do żołnierzy pełniących wojskową służbę za granicą, jeżeli realizowali cele, o których mowa w tym przepisie, niezależnie od tego, czy wchodzili w skład jednostki użytej poza granicami RP i czy służbę tę pełnili na podstawie "skierowania" lub też "wyznaczenia", o których mowa w art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r. Nr 90, poz. 593, z późn. zm.).

Również późniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że dla oceny, czy uzyskiwane przez żołnierza dochody korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 nie ma znaczenia to, czy żołnierz został "skierowany" czy też "wyznaczony" zgodnie z odrębnymi przepisami do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami kraju, jak również jego przynależność, bądź nie, do jednostki wojskowej użytej poza granicami RP. Stanowisko takie wyrażono zostało między innymi w wyrokach NSA z dnia 02.09.2011 r. sygn. akt II FSK 582/10, z dnia 13.09.2011 r. sygn. akt II FSK 593/10, z dnia 05.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1952/10, z dnia 25.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1190/11, z dnia NSA z 17.05.2012 r. sygn. akt II FSK 1955/10, z dnia 18.05.2012 r. sygn. akt II FSK 2225/10 oraz z dnia 28.03.2013 r. sygn. akt II FSK 1612/11 a także zostało zaakceptowane w wyrokach WSA, np. w wyroku WSA w Lublinie z dnia 25.02.2011 r. sygn. akt I SA/Lu 686/10, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.03.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 59/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.03.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 60/11, WSA w Warszawie z 30.03.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1932/10, WSA w Warszawie z dnia 11.04.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2435/10, WSA w Łodzi z dnia 16.06.2011 r. sygn. akt I SA/Łd 879/10, WSA w Warszawie z dnia 21.11.2011 r. sygn. akt

III SA/Wa 882/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.11.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 762/11, WSA w Warszawie z dnia 21.11.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 648/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 31.01.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 1032/11, WSA w Bydgoszczy z 21.02.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 9/12, WSA w Bydgoszczy z dnia 21.02.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 8/12, WSA w Bydgoszczy z 17.04.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 179/12, WSA w Bydgoszczy z dnia 13.06.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 402/12, WSA w Bydgoszczy z 13.06.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 315/12 oraz WSA w Opolu z 11.07.2012 r. sygn. akt I SA/Op 212/12.

Uznać zatem należy, że prezentowany w orzecznictwie sądów administracyjnych (po wyroku NSA z dnia 17.01.2011 r. sygn. akt II FPS 5/10) pogląd, zgodnie z którym przepis art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 ma zastosowanie do żołnierzy pełniących wojskową służbę za granicą, jeżeli realizowali cele, o których mowa w tym przepisie, niezależnie od tego, czy wchodzili w skład jednostki użytej poza granicami kraju, ma charakter jednolity i ugruntowany.

Mając powyższe na uwadze uprzejmie informuję, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 należy interpretować zgodnie zaprezentowaną utrwaloną linią orzecznictwa.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski