

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.5.2019

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 7 maja 2021 r.

**w sprawie wykładni art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
w zakresie użytego w tym przepisie zwrotu legislacyjnego „w składzie jednostki wojskowej”**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾, zwanej dalej „ustawą u.p.d.o.f.”, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³⁾.

W interpretacji wyjaśniono, jak należy rozumieć użyte w tym przepisie sformułowanie „w składzie jednostki wojskowej”.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 25 listopada 2010 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r., wolne od podatku są świadczenia przyznane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw żołnierzom oraz pracownikom wojska wykonującym zadania poza granicami państwa w składzie jednostki wojskowej użytej w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicych, misji pokojowej, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom, z wyjątkiem wynagrodzenia za pracę oraz uposażeń i innych należności pieniężnych przysługujących z tytułu pełnienia służby.

¹⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. poz. 1478.

Art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f. nie definiuje użytego w tym przepisie sformułowania „w składzie jednostki wojskowej”, ani nie odsyła do definicji jednostki wojskowej z konkretnego aktu prawnego.

Pojawiły się zatem wątpliwości, czy dla ustalenia znaczenia tego zwrotu wystarczającym jest ograniczenie się do wykładni językowej, czy też konieczne jest sięgnięcie również do wykładni systemowej zewnętrznej.

W ocenie organów podatkowych, skoro ustawa u.p.d.o.f. nie definiuje pojęcia jednostki wojskowej, ani nie odsyła do definicji jednostki wojskowej z konkretnego aktu prawnego, a jednocześnie w art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f. posługuje się pojęciem jednostki wojskowej użytej poza granicami państwa w konkretnych celach wymienionych w ustawie z dnia 17 grudnia 1998 r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa⁴⁾, to należy przyjąć, że dla potrzeb tej regulacji chodzi o jednostkę wojskową użytą poza granicami państwa na mocy postanowienia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z art. 2 pkt 1 i art. 3 ust. 1 tej ustawy, czyli polską jednostkę wojskową.

Wobec stanowiska organów podatkowych ukształtowały się dwie linie orzecznicze.

W pierwszej z nich sądy administracyjne zaaprobowwały ww. pogląd organów podatkowych i uznały, że do ustalenia znaczenia zwrotu legislacyjnego „w składzie jednostki wojskowej” konieczne jest uzupełnienie wykładni językowej wykładnią systemową zewnętrzną (m.in. prawomocne wyroki: WSA w Warszawie z 17 czerwca 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 2463/14, WSA w Warszawie z 19 sierpnia 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 3792/14, NSA z 30 czerwca 2016 r. sygn. akt II FSK 1102/14, NSA z 14 grudnia 2016 r. sygn. akt II FSK 3392/14, WSA w Łodzi z 14 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Łd 1155, WSA w Łodzi z 28 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Łd 1157/16, NSA z 1 czerwca 2017 r. sygn. akt II FSK 1208/15).

Zgodnie z drugą linią orzecniczą, do właściwego stosowania art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f. nie trzeba sięgać do przepisów, które statuują zasady użycia Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa. Wystarczające jest zastosowanie językowych reguł interpretacyjnych, które prowadzą do wniosku, że kryteria jednostki wojskowej, o której mowa w tej regulacji, spełniają zarówno jednostki wojskowe wchodzące w skład Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, jak i międzynarodowe jednostki wojskowe (m.in. wyroki: NSA z 23 kwietnia 2015 r. sygn. akt II FSK 724/13, NSA z 13 lipca 2016 r. sygn. akt II FSK 2030/14, NSA z 3 sierpnia 2016 r. sygn. akt II FSK 1548/14, NSA z 18 listopada 2016 r. sygn. akt II FSK 2639/14, NSA z 23 marca 2017 r. sygn. akt II FSK 526/15, WSA w Warszawie z 13 czerwca 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 907/16, WSA w Szczecinie z 14 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Sz 725/17, NSA z 29 listopada 2017 r. sygn. akt II FSK 3279/15).

Druga z zaprezentowanych linii orzeczniczych stała się linią dominującą. Znalazła potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2019 r., o sygn. akt II FSK 1167/17, wydanym w składzie siedmiu sędziów oraz w kolejnych rozstrzygnięciach sądów, m.in. w wyrokach: NSA z 2 sierpnia 2019 r. sygn. akt II FSK 823/18, NSA z 19 września 2019 r. sygn. akt II FSK 1632/17, NSA z 13 grudnia 2019 r. sygn. akt II FSK 441/18 i II FSK 464/18, WSA w Warszawie z 28 stycznia 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 1745/19, z 22 czerwca 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 1944/19 oraz z 23 czerwca 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 1946/19 i III SA/Wa 1947/19.

W wyroku z 8 lipca 2019 r., o sygn. akt II FSK 1167/17, sformułowano tezę, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. przy interpretacji pojęcia „w składzie jednostki wojskowej”,

⁴⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 396.

o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f., wystarczające jest zastosowanie reguł znaczeniowych języka powszechnego. „Z kolei w języku potocznym jednostka wojskowa to zorganizowana grupa żołnierzy, stanowiąca element ugrupowania bojowego, oddział, formacja bojowa. Kryteria te spełniają zarówno formacje (jednostki wojskowe) wchodzące w skład Sił Zbrojnych RP, jak i międzynarodowe jednostki wojskowe NATO, w składzie których służbę pełnią polscy żołnierze, z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych przesłanek wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 83 u.p.d.o.f. ”.

Uwzględniając zatem dominującą linię orzeczniczą, należy przyjąć, że na potrzeby ustalania treści wyrażenia „w składzie jednostki wojskowej” brak jest podstaw do stosowania definicji jednostki wojskowej zawartej w ustawach wojskowych, tj. w szczególności w ustawie o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa, ustawie z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁾ lub ustawie z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych⁶⁾.

Pojęcie to należy odczytywać zgodnie z jego powszechnym rozumieniem w języku polskim.

O prawie do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 83 lit. a ustawy u.p.d.o.f., decyduje zatem łączne spełnienie następujących przesłanek:

- a) podatnik jest żołnierzem (lub pracownikiem wojska),
- b) podatnik wykonuje zadanie poza granicami państwa,
- c) zadanie poza granicami państwa podatnik wykonuje w składzie jednostki wojskowej,
- d) w czasie wykonywania przez podatnika zadania poza granicami państwa w składzie jednostki wojskowej, jednostka ta jest użyta w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojuszniczych, misji pokojowej, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom.
- e) otrzymane przez podatnika świadczenie jest przyznane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw oraz jest należne z tytułu wykonywania zadania poza granicami państwa w składzie jednostki wojskowej, o której mowa w lit. d.

Konieczność spełnienia warunku „w składzie jednostki wojskowej” wyklucza zastosowanie ww. zwolnienia do świadczeń otrzymywanych przez żołnierzy wykonujących zadania służbowe wprawdzie zagranicą, lecz poza jednostką wojskową. Nie można bowiem zapominać, że spełnienie „warunku polegającego na udziale w formacjach bojowych, jakimi są jednostki wojskowe, to w istocie podstawowy cel nowelizacji omawianej regulacji, dokonanej z dniem 1 stycznia 2011 r.” (wyrok z 8 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 1167/17). Ponadto cele preferowane podatkowo musi realizować jednostka wojskowa a nie osobiście (indywidualnie) żołnierz.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski

⁵⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 372.

⁶⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 860, z późn. zm.