

Wyrok z dnia 20 grudnia 2000 r.

III RN 31/00

Skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1983 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) zależne jest od stwierdzenia, że w danym roku podatkowym uzyskiwał on dochody ze stosunku pracy w okresie przebywania czasowo za granicą, przy czym pojęcie tzw. pobytu czasowego należy rozumieć zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (jednolity tekst: Dz.U. z 1984 r. Nr 32, poz. 174 ze zm.).

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 grudnia 2000 r. sprawy ze skargi Agencji Celnej H. Jana S. w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 22 maja 1998 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 1995 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 7 lipca 1999 r. [...]

u c h y ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w S. decyzją z dnia 16 lutego 1998 r., wydaną na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), art. 8, art. 27 § 1 pkt 1, art. 30 § 1 i art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 31, art. 32 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodo-

wym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.), a także § 1 ust. 2 zarządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 14 grudnia 1990 r. w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowych na obszarze kraju (M.P. Nr 32, poz. 257), orzekł o odpowiedzialności podatkowej płatnika Agencji Celnej „H.” – Jan S. w S. i określił wysokość nie pobranych w 1995 r. zaliczek na podatek dochodowy. W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy stwierdził, że Agencja Celną zatrudniała na terenie przejścia granicznego kierowników, agentów celnych i spedytorów na podstawie umów o pracę na czas nie określony, którymi powierzała tym pracownikom wykonywanie obowiązków pracowniczych na przejściu granicznym K. Ponadto, zarządzeniem wewnętrznym pracodawca przyznał pracownikom wykonującym pracę ponad 12 godzin diety należne pracownikom z tytułu podróży służbowej na podstawie przepisów zarządzenia Ministra Pracy z 1990 r. Tymczasem Inspektor Kontroli Skarbowej uznał, że wykonywanie stałej pracy na przejściu granicznym nie może być uważane za podróż służbową i w tej sytuacji dieta wypłacona pracownikom firmy z tego tytułu ma także charakter wynagrodzenia, które podlega opodatkowaniu na podstawie art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 22 maja 1998 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 7 lipca 1999 r. [...], uwzględniając skargę Agencji Celnej, uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej oraz poprzedzającą ją decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w szczególności, że trafny jest zarzut, wedle którego organy podatkowe podjęły rozstrzygnięcie w rozpoznawanej sprawie z naruszeniem art. 21 ust. 1 pkt 20 w związku z art. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem na podstawie tego przepisu wolna od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest między innymi ta część dochodów osób zamieszkałych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lecz czasowo przebywających zagranicą, którą uzyskują one z tego tytułu „w wysokości odpowiadającej równowartości diet określonych w odrębnych przepisach obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych w sprawie pokrywania kosztów podróży służbowych poza granicami kraju, obliczonych za okres, w którym była wykonywana za granicą praca”, czyli zgodnie z przepisami obowiązującego od dnia 1 lutego 1995 r. zarządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 grudnia 1994 r. w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowych poza

granicami kraju (M.P. z 1995 r. Nr 1, poz. 10). W tej sytuacji, Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że skoro w rozpoznawanej sprawie wykonywanie pracy przez agentów i spedytorów na przejściu granicznym K. „wymaga przekroczenia każdorazowo granicy i czasowego pobytu za granicą”, to tym samym „część dochodów spedytorów i agentów celnych, jako pracowników przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy w wysokości odpowiadającej równowartości diet określonych w odrębnych przepisach (...) jest wolna od podatku dochodowego – art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 23 lutego 2000 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 7 lipca 1999 r. [...], zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – podejmując rozstrzygnięcie w rozpoznawanej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny „wyszedł poza granice skargi, a właściwie poza jej przedmiot i dokonał własnych ustaleń nie związanych z przedmiotem skargi”, skoro uznał, że ma w tej sytuacji zastosowanie przepis art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; po drugie – dyspozycja art. 20 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz użyty w tekście tego przepisu spójnik „i”, który oznacza koniunkcję, „świadczy o tym, że chodzi o osoby przebywające czasowo za granicą i uzyskujące tam dochody ze stosunku pracy lub stypendia. Chodzi zatem o wypłatę wynagrodzenia przez zagranicznego pracodawcę”, gdy tymczasem w rozpoznawanej sprawie pracownicy nie otrzymywali wynagrodzenia za granicą, lecz od polskiego pracodawcy; oraz po trzecie – nie można uznać, że „praca na samym przejściu granicznym jest przekroczeniem granicy. Dopiero przekroczenie przejścia granicznego z zamiarem pobytu za granicą oznacza przekroczenie granicy państwowej i pobyt za granicą”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna. Art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że osoby, „jeżeli mają one miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” lub jeżeli ich „czasowy pobyt w Rzeczypospolitej Polskiej trwa w danym roku podatkowym dłużej niż 183 dni”, podlegają tzw. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tzn. podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł swych przychodów. Wskazuje to jednoznacznie, że jedną z podstawowych przesłanek prawnych, która przesądza o tym, że dana osoba podlega obowiązkowi podatkowemu w Polsce, jest kryterium miejsca zamieszkania (stałego lub czasowego) tej osoby.

Z kolei na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolniona od tego podatku jest „część dochodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy lub stypendiów – w wysokości odpowiadającej równowartości diet określonych w odrębnych przepisach obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych w sprawie pokrywania kosztów podróży służbowych poza granicami kraju – obliczonych za okres, w którym była wykonywana praca lub było otrzymywane stypendium”. Określone w tym przepisie przesłanki prawne jego stosowania nawiązują wprost do wskazanego już w art. 3 ust. 1 tej ustawy kryterium zamieszkania. Oznacza to, że dopuszczalność skorzystania przez podatnika ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa jest w art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zależna jest w każdym wypadku od łącznego spełnienia dwóch przesłanek prawnych: po pierwsze – od tego, czy podatnik w danym roku podatkowym przebywał czasowo za granicą; oraz po drugie – od tego, czy w okresie owego czasowego pobytu za granicą uzyskiwał dochody ze stosunku pracy. Przy czym przepis powyższy, jako stanowiący wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji RP), powinien być interpretowany w sposób ścisły (*exceptiones non sunt extendendae*).

Dlatego przy wykładni art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy przede wszystkim wziąć pod uwagę to, że pojęcie tzw. pobytu czasowego, w odróżnieniu od tzw. pobytu stałego, oznacza na gruncie prawa polskiego, iż określona osoba fizyczna faktycznie przebywa, czyli zamieszkuje „bez zamiaru zmiany miejsca pobytu stałego, w innej miejscowości pod oznaczonym adresem lub w tej samej miejscowości, lecz pod innym adresem” (art. 7 ust. 1 w

związku z art. 6 ust. 1 oraz art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych – jednolity tekst: Dz.U. z 1984 r. Nr 32, poz. 174 ze zm.). Stąd w kontekście rozpoznawanej sprawy niezbędne jest ustalenie, czy zatrudnieni przez Agencję Celną „H.” – Jan S. w S. na przejściu granicznym w K. kierownicy, agenci celni i spedytorzy, w związku z wykonywaniem przez nich granicznej odprawy celnej, faktycznie czasowo zamieszkiwali (czyli przebywali) na terytorium niemieckim, czy też na terytorium niemieckim przebywali jedynie w czasie wykonywania czynności odprawy celnej, natomiast miejsce ich czasowego i/lub stałego pobytu pod oznaczonym adresem znajdowało się w tym samym czasie na terytorium państwa polskiego.

Jednocześnie zważyć należy i to, że w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, iż kierownicy, agenci celni i spedytorzy Agencji Celnej „H.” – Jan S. w S. zatrudnieni byli na podstawie umów o pracę na czas nie określony na polsko-niemieckim przejściu granicznym K., które jest zorganizowane i funkcjonuje między innymi także zgodnie z przepisami „Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec o ułatwieniach w odprawie granicznej” sporządzonej w Warszawie dnia 29 lipca 1992 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 107, poz. 514). W umowie tej obie strony ustaliły, że na przejściu międzypaństwowym utworzona zostanie tzw. strefa (art. 1 ust. 1 lit. e tej umowy), czyli obszar na terytorium niemieckim, na którym funkcjonariusze polscy są uprawnieni do dokonywania odprawy granicznej w polskich tzw. wysuniętych służbowych placówkach granicznych. W konsekwencji, na tym przejściu granicznym, stosownie do postanowienia art. 22 ust. 1 umowy między RP a RFN, także polskie agencje celne lub spedytorzy graniczni mogą w polskiej wysuniętej służbowej placówce granicznej, zlokalizowanej na terytorium niemieckim, wykonywać wszelkie czynności związane z celną odprawą graniczną i w tym zakresie czynności te podlegają prawu polskiemu. Natomiast dokonywane w ramach celnej odprawy granicznej czynności polskich agencji celnych lub spedytorów granicznych wykonywane przy niemieckich placówkach służbowych, podlegają przepisom prawa niemieckiego (art. 22 ust. 2 tej umowy). Przy czym, stosownie do dyspozycji art. 22 ust. 5 umowy między RP a RFN, osoby zatrudnione w polskich agencjach celnych lub przez polskich spedytorów granicznych, które w celu wykonywania swych czynności związanych z celną odprawą graniczną przebywają w polskiej wysuniętej służbowej placówce granicznej (w danym wypadku zlokalizowanej na terenie przejścia granicznego K.) na terytorium niemieckim, zwolnione zostały z obowiązku wizowego. Jest również zna-

mienne, że zarówno w umowie między RP a RFN, jak i w powoływanym porozumieniu, mowa jest wyłącznie o gwarancjach swobodnego dostępu na terytorium niemieckie, w granicach tzw. strefy, pracowników agencji celnych lub spedytorów granicznych w celu umożliwienia im wykonywania czynnościach związanych z dokonywaniem granicznej odprawy celnej, a nie o możliwości ich czasowego zamieszkiwania pod oznaczonym adresem na terytorium niemieckim w ogóle lub w granicach tzw. strefy.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====