

Jacek Kulicki

Opinia prawna w sprawie określenia zasad opodatkowania przychodów funkcjonariuszy Służby Więziennej z tytułu pomocy finansowej, o której mowa w art. 184 ust. 1 ustawy o Służbie Więziennej¹

Legal opinion on the rules of taxation of gains of the functionaries of the Prison Service from financial assistance referred to in Article 184 (1) of the Act on the Prison Service: The opinion deals with the rules of taxation of gains from financial assistance for acquiring accommodation, available for functionaries of the Prison Service who are in active service. The analysis covers the existing legal framework, as well as court and administrative practice in this area. The author points out that the said assistance meets the criteria to be considered revenue resulting from a services relationship within the meaning of the Natural Persons' Income tax Act. This revenue is not exempt from income tax, and the Act does not specify separate (other than general) rules for establishing the moment of obtaining revenue from that type of benefits. In such case, general principles are applicable, regardless of whether the assistance is deemed non-refundable at the time of payment or after fifteen years of service.

Keywords: natural person | income tax | prison service
Słowa kluczowe: osoba fizyczna | podatek dochodowy | służba więzienna

Ekspert ds. finansów publicznych BAS; jacek.kulicki@sejm.gov.pl.

Przedmiot opinii

Przedmiotem opinii jest wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście określenia momentu uzyskania przychodu przez funkcjonariusza Służby Więziennej z tytułu pomocy finansowej, o której mowa w art. 184 ust. 1 ustawy o Służbie Więziennej.

¹ Opinia sporządzona 8 kwietnia 2013 r. na zlecenie Klubu Parlamentarnego Prawo i Sprawiedliwość; BAS-WASiGPU-566/13.

Akty prawne regulujące zagadnienie objęte opinią prawną

Zagadnienie objęte opinią regulowane jest w:

- 1) ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.f.), przede wszystkim w art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 26 ust. 1 pkt 5,
- 2) ustawie z 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. nr 79, poz. 523, ze zm.; dalej: u.s.w.), przede wszystkim w art. 184 ust. 1 i art. 186 ust. 1,
- 3) rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 29 lipca 2010 r. w sprawie pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego funkcjonariuszowi Służby Więziennej (Dz.U. nr 147, poz. 986; dalej: rozporządzenie z 29 lipca 2010 r.).

Stan faktyczny przedstawiony w opisie zadanego pytania o interpretację

Pytanie zostało zadane w kontekście dwóch różnych interpretacji indywidualnych Ministra Finansów, wydanych z jego upoważnienia przez: dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (interpretacja pierwsza) i dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (interpretacja druga). W obu przypadkach pytanie zadane przez podmiot występujący o interpretację brzmiało: „czy otrzymana na podstawie art. 184 u.s.w. oraz rozporządzenia z 29 lipca 2010 r. kwota pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego przez funkcjonariusza Służby Więziennej stanowi przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w dacie jej otrzymania (wypłaty), czy też w momencie, gdy przedmiotowa pomoc staje się bezzwrotna, tj. po piętnastu odbytych latach służby przez funkcjonariusza?”

W obu przypadkach podmiot występujący o interpretację indywidualną, przedstawiając swoje stanowisko, stwierdził, że pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego, o której mowa w art. 184 u.s.w., staje się bezzwrotna po odbyciu 15 lat służby (por. art. 186 ust. 1 u.s.w.) i do momentu upływu tego terminu nie może stanowić dochodu określonego w art. 11 u.p.d.f. Dopiero po 15 latach służby pomoc ta staje się dochodem, od którego funkcjonariusz powinien zapłacić podatek dochodowy w wysokości obliczonej na podstawie przepisów obowiązujących w dniu zapłaty podatku. Jednocześnie we wniosku o interpretację, który rozpatrywał dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, podniesiona została kwestia podwójnego obciążenia funkcjonariusza podatkiem dochodowym w wypadku uznania, że przychód powstaje u niego w dacie wypłaty świadczenia. Wnioskodawca sugeruje, że: *Po zapłaceniu podatku od kwoty przyznanej pomocy i upływie sześciu lat od jej wypłaty rozszczenie zwrotu nadpłaconego podatku staje się bezzasadne i w razie zwolnienia funkcjonariusza*

przed upływem 15 lat służby spowoduje konieczność zwrotu otrzymanej pomocy w wysokości łącznie z zapłaconym już podatkiem, co w konsekwencji sprawi, że funkcjonariusz dwukrotnie zostanie obciążony kosztami tego podatku.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał stanowisko wnioskodawcy za błędne, stwierdzając, że: *Wyplacona funkcjonariuszowi przez Wnioskodawcę jako płatnika pomoc finansowa stanowi dla tego funkcjonariusza przychód w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mający swoje źródło w przychodach ze stosunku służbowego, o którym mowa w art. 12 tej ustawy. Na Wnioskodawcy natomiast, jako płatniku, ciąży obowiązek wynikający z ww. przepisów prawa polegający na obliczeniu, pobraniu i odprowadzeniu do właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy oraz sporządzeniu odpowiedniej informacji (PIT-11). (...). Jeżeli zatem pomoc ta wyplacona zostanie w 2011 r., to obliczenie, pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy następuje na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2011 r. Wyplaconą w 2011 r. funkcjonariuszowi pomoc finansową płatnik obowiązany jest wykazać (łącznie z innymi przychodami osiągniętymi w 2011 r. ze stosunku służbowego) w informacji PIT-11 za 2011 r., natomiast funkcjonariusz wykazaną w informacji PIT-11 pomoc winien wykazać w zeznaniu rocznym i opodatkować z innymi dochodami.*

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał natomiast stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe, stwierdzając, że: *otrzymana przez Wnioskodawcę kwota pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego stanowi przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w momencie gdy przedmiotowa pomoc staje się bezzwrotna, tj. po piętnastu latach służby stałej. Zainteresowany nie powinien mieć pobranego podatku w dniu wypłacenia pomocy finansowej, lecz przed upływem 15-letniego okresu służby.*

Analiza obowiązującego stanu prawnego

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.f. przychodami, z pewnymi wyjątkami, niemającymi znaczenia dla rozstrzygnięcia przedstawionego w pytaniu problemu prawnego, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ta generalna definicja przychodów, sformułowana dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, konkretyzowana jest w odniesieniu do przychodów z poszczególnych źródeł w art. 12–20 u.p.d.f. W odniesieniu do przychodów ze stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, stosunku służbowego i pracy nakładczej następuje to w art. 12 ust. 1 u.p.d.f. Przepis ten za przychody z tych tytułów uznaje wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w na-

turze 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.

Zgodnie z art. 184 ust. 1 u.s.w. funkcjonariuszowi w służbie stałej, który spełnia warunki do przydziału lokalu mieszkalnego, a który lokalu tego nie otrzymał na podstawie decyzji administracyjnej o przydziale, przysługuje pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego w spółdzielni mieszkaniowej albo domu jednorodzinnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, położonych w miejscowości pełnienia służby lub miejscowości pobliskiej. Tryb postępowania w zakresie przyznawania wypłaty oraz zwrotu tej pomocy oraz termin i miejsce jej zwrotu określa rozporządzenie z 29 lipca 2010 r. Uregulowania tego rozporządzenia nie wpływają na charakter prawny świadczenia pieniężnego, o którym mowa w art. 184 ust. 1 u.s.w. Pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego przysługuje funkcjonariuszowi Służby Więziennej w związku z pozostawaniem przez niego w stosunku służbowym w służbie stałej (por. art. 40 ust. 2 pkt 2 u.s.w.). Tym samym spełnia ona kryteria uznania jej za przychód ze stosunku służbowego w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.f. Przychód ten nie jest zwolniony od podatku dochodowego (tego rodzaju przychodów nie wymienia ustawodawca w art. 21 u.p.d.f., odnoszącym się do zwolnień systemowych w podatku dochodowym od osób fizycznych). Co istotne, żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa odmiennych zasad ustalania momentu uzyskania przychodu dla tego typu świadczeń. Zastosowanie mają w tym wypadku zasady ogólne, bez względu na to, czy uznamy otrzymaną pomoc za bezzwrotną w momencie jej wypłaty, czy też po upływie 15 lat służby stałej w Służbie Więziennej. Na marginesie należy zauważyć, że pomoc finansowa, o której mowa w art. 184 ust. 1 u.s.w. ma ze swej natury charakter bezzwrotny już w momencie jej udzielenia. Artykuł 186 ust. 1 u.s.w. określa jedynie przypadki jej zwrotu, częściowego lub całkowitego. Stanowi on więc wyjątek od zasady generalnej, wyrażonej w art. 184 ust. 1 u.s.w. Pomoc ta przyznawana jest tylko wówczas, gdy funkcjonariusz w służbie stałej spełnia warunki do przydziału lokalu mieszkalnego, lecz lokalu tego nie otrzymał. Zgodnie z art. 170 ust. 1 u.s.w. funkcjonariuszowi w służbie stałej przysługuje prawo do lokalu mieszkalnego w miejscowości, w której stale pełni służbę, lub w miejscowości pobliskiej. Prawo to realizowane jest przez przydział lokalu lub przyznanie pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego (por. art. 172 u.s.w.). Zasady realizacji tego prawa określają art. 170–192 u.s.w. oraz przepisy wykonawcze. Pomocy finansowej, o której mowa w art. 184 ust. 1 u.s.w., nie sposób więc oderwać od prawa funkcjonariuszu-

sza Służby Więziennej pozostającego w służbie stałej do lokalu mieszkalnego w miejscowości, w której pełni on stale służbę, lub w miejscowości pobliskiej. Tym samym nie sposób uznać takiej pomocy za bezzwrotną dopiero po upływie 15 lat pełnienia służby.

Zgodnie z ogólną definicją przychodów zawartą w art. 11 ust. 1 u.p.d.f., która ma zastosowanie, wobec braku odmiennych postanowień, do przychodów ze stosunku służbowego, przychód ten powstaje dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w dacie otrzymania przez funkcjonariusza Służby Więziennej pomocy w rozumieniu art. 184 ust. 1 u.s.w. lub w dacie postawienia tej pomocy do jego dyspozycji (w zależności, która z dat będzie wcześniejsza). Prawidłowe w tym zakresie jest zatem stanowisko dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który stwierdził, że jeżeli: *pomoc ta wypłacona zostanie w 2011 r., to obliczenie, pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy następuje na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2011 r. Wypłaconą w 2011 r. funkcjonariuszowi pomoc finansową płatnik obowiązany jest wykazać (łącznie z innymi przychodami osiągniętymi w 2011 r. ze stosunku służbowego) w informacji PIT-11 za 2011 r., natomiast funkcjonariusz wykazaną w informacji PIT-11 pomoc winien wykazać w zeznaniu rocznym i opodatkować z innymi dochodami.*

Nie można się natomiast zgodzić ze stanowiskiem dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, który uznał, że: *otrzymana przez Wnioskodawcę kwota pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego stanowi przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w momencie gdy przedmiotowa pomoc staje się bezzwrotna, tj. po piętnastu latach służby stałej. Zatem Zainteresowany nie powinien mieć pobranego podatku w dniu wypłacenia pomocy finansowej, lecz przed upływem 15-letniego okresu służby.*

Podobną kwestię, aczkolwiek w innym stanie prawnym w odniesieniu do zasad przyznawania pomocy finansowej, rozpatrywał NSA już w 2001 r.² Wówczas spór dotyczył charakteru pomocy funkcjonariuszowi Służby Więziennej: czy jest to pożyczka w rozumieniu Kodeksu cywilnego, jak uważał płatnik, czy też przychód ze stosunku służbowego, jak uznały organy skarbowe. *Sąd podzielił stanowisko organów skarbowych, stwierdzając, że: skoro podstawową zasadą wynikającą z wyżej wymienionych aktów normatywnych³ była bezzwrotność*

² Zob. wyrok NSA z 19 stycznia 2001 r., sygn. akt III SA 3011/99, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

³ Chodzi o obowiązujące w tamtym okresie zarządzenia Ministra Sprawiedliwości: a) z 10 lutego 1978 r. w sprawie zasad przyznawania pomocy z funduszu mieszkaniowego Ministra Sprawiedliwości, Dz.Urz. Ministerstwa Sprawiedliwości nr 1, poz. 5, ze zm., oraz b) nr 39/94/CZKK z 16 września 1994 r. w sprawie określenia zasad przyznawania i wysokości pomocy finansowej na budownictwo mieszkaniowe funkcjonariuszy Służby Więziennej, Dz.Urz. Ministerstwa Sprawiedliwości nr 4, poz. 24.

przynanej pomocy, to zasadne jest stanowisko orzekających w sprawie organów obu instancji, że w myśl art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1993 nr 90 poz. 416 ze zm.) kwoty uzyskanej pomocy były przychodami ze stosunku pracy, od których strona skarżąca jako płatnik, na podstawie art. 31–32 powołanej ustawy, obowiązana była do poboru i odprowadzania zaliczek. Z kolei okoliczność, że ewentualny i wyjątkowy zwrot pomocy był zabezpieczony wekslem gwarancyjnym, nie przesądza „pożyczkowego” charakteru pomocy finansowej dla osób uprawnionych. Weksel taki stanowił bowiem jedynie pewne zabezpieczenie ewentualnego zwrotu środków pieniężnych udzielonych w ramach pomocy, jeżeli otrzymująca ją osoba uprawniona nie spełniła określonych warunków.

Podobne stanowisko zajął naczelnik Urzędu Skarbowego w Hajnówce w interpretacji indywidualnej z 21 grudnia 2004 r. (sygn. akt P-I/413/12/04), stwierdzając, że: *Nie ulega wątpliwości, iż w przypadku analizowanej pomocy finansowej na budownictwo mieszkaniowe udzielonej funkcjonariuszowi Służby Więziennej mamy do czynienia z przychodem ze stosunku służbowego, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zatem kwestią, którą należy rozstrzygnąć nie jest istota przychodu z powyżej wskazanego źródła, lecz moment powstania zobowiązania podatkowego. Należy zatem rozstrzygnąć, czy otrzymane świadczenie jest, czy też nie, pomocą finansową o charakterze pożyczki⁴.*

W kontekście dotychczasowych rozważań należy zauważyć, że – zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 5 u.p.d.f. – przy ustalaniu podstawy opodatkowania (podstawy obliczania podatku) odlicza się od dochodu dokonane w roku podatkowym zwroty nienależnie pobranych świadczeń, które uprzednio zwiększyły dochód podlegający opodatkowaniu, w kwotach uwzględniających pobrany podatek dochodowy, jeżeli zwroty te nie zostały potrącone przez płatnika. Jeżeli więc funkcjonariusz Służby Więziennej obowiązany będzie zwrócić całość lub część udzielonej mu pomocy finansowej, z przyczyn określonych w art. 186 ust. 1 u.s.w., wówczas będzie mógł odliczyć dokonany zwrot od dochodu w rozliczeniu za rok podatkowy, w którym zwrot ten miał miejsce. Obowiązek uwzględnienia takiego zwrotu w rozliczeniu podatkowym ciąży na płatniku, jeżeli zwrot ten związany jest z przychodami wypłacanymi przez płatnika (zob. np. art. 37 ust. 1a pkt 3 lit. a u.p.d.f.). Jeżeli dokonanego zwrotu nie uwzględni płatnik, może go uwzględnić podatnik. Nie ma więc niebezpieczeństwa, że funkcjonariusz Służby Więziennej, który otrzymał pomoc finansową na podstawie art. 184 ust. 1 u.s.w. i który obowiązany był zwrócić tę pomoc na podstawie art. 186 ust. 1 u.s.w., zapłaci podwójnie podatek dochodowy. Oczywiście

⁴ <http://interpretacja-podatkowa.pl/interpretacja/pokaz/4-podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/10-zrodla-przychodow/52-przychody-ze-stosunku-pracy-i-stosunkow-pokrewnych/17952-budownictwo-mieszkaniowe-funkcjonariusz-sluzby-wieziennej-pomoc-bezzwrotna-pomoc-finansowa.html>.

warunkiem odliczenia dokonanego zwrotu od podstawy obliczania podatku jest ujęcie otrzymanej pomocy finansowej w przychodach roku podatkowego, w którym pomoc ta została udzielona funkcjonariuszowi.

Reasumując, w świetle przytoczonych argumentów prawnych niezrozumiałe jest stanowisko prezentowane w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Nie jest ono oparte na przepisach obowiązujących w tym zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o Służbie Więziennej. Właściwe jest stanowisko zawarte w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.