



Warszawa, 10-06-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.289.2023.KB

**Naczelny Sąd
Administracyjny**

Izba Finansowa

via ePUAP

Organ:

Dyrektor Krajowej Informacji
Skarbowej
via ePUAP

Strona Skarżąca:

[REDACTED]

Sygn. II FSK 90/24

Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj.. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634, dalej: „ppsa”) w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1058), **niniejszym zgłaszam udział** w postępowaniu toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej: „NSA”) w sprawie ze skargi

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Tel. centr. (+48 22) 55 17 700
Infolinia obywatelska 800 676 676
biurorzecznika@brpo.gov.pl
bip.brpo.gov.pl

kasacyjnej [REDAKTOR] (dalej: „Skarżący”), reprezentowanego przez [REDAKTOR]
[REDAKTOR] od wyroku Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego w Gliwicach (dalej: „WSA w Gliwicach” lub „Sąd”) z dnia 20 listopada
2023 r. (sygn. I SA/GI 110/23) oddalającego skargę na interpretację indywidualną
Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „Dyrektor KIS”) z dnia 2 grudnia
2022 r. nr 0115.KDIT2.4011.492.2022.1.MD w przedmiocie podatku dochodowego od
osób fizycznych i jednocześnie, stosownie do art. 185 ppsa **wnoszę o uwzględnienie
w całości skargi kasacyjnej.**

UZASADNIENIE

1. Stan faktyczny

W dniu 2 grudnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną, w której stwierdził, że stanowisko Skarżącego w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego przez niego stanu faktycznego jest nieprawidłowe. Interpretacja dotyczyła zwolnienia od podatku dochodowego pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego przyznanej funkcjonariuszowi Służby Ochrony Państwa. Skarżący miał wątpliwość, czy kwota pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego, przyznanej na podstawie art. 180 ust. 1 oraz ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Służbie Ochrony Państwa (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 325, dalej: „ustawa o SOP”), korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 49 a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 226, dalej: „ustawa o PIT”).

W jego ocenie pomoc ta korzysta ze zwolnienia. Mimo, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, w art. 21 ust. 1 pkt 49a stanowi, że zwolniony z opodatkowania jest „ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu” wypłacany na podstawie przepisów o Służbie Ochrony Państwa a w ustawie o Służbie Ochrony Państwa jest określenie „pomoc finansowa w uzyskaniu lokalu mieszkalnego” to według Skarżącego, jest to ta sama pomoc, tylko inaczej nazwana.

W ocenie Dyrektora KIS pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego otrzymywana przez funkcjonariuszy Służby Ochrony Państwa, nie jest objęta zwolnieniem od podatku, w tym na podstawie analizowanego art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT.

Zgodnie tym przepisem, zwalnia się od podatku dochodowego ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie przepisów o Służbie Ochrony

Państwa. Ustawa o Służbie Ochrony Państwa nie przewiduje jednak ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT. Ekwiwalent, o którym mowa w przedmiotowym zwolnieniu przysługiwał i nadal przysługuje na zasadzie praw nabytych na mocy ustawy o BOR, która obowiązywała do 31 stycznia 2018 r. i została zastąpiona ustawą o SOP. Oznacza to, że zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT, dotyczy tylko funkcjonariuszy, którzy nabyli prawo do ekwiwalentu pieniężnego na gruncie ustawy z dnia 16 marca 2001 r. o Biurze Ochrony Rządu (Dz. U. z 2017 r. poz. 985, ze zm., dalej: „ustawa o BOR”), ale prawa tego nie zrealizowali do dnia uchylecia tej ustawy.

Interpretacja ta została zakwestionowana przez Skarżącego w drodze skargi do WSA Gliwicach, który wyrokiem z dnia 20 listopada 2023 r. sygn. I SA/GI 110/23 oddalił ją.

Odnosząc się do zarzutów Skarżącego WSA w Gliwicach wskazał, że sporne zagadnienie było już analizowane w orzecznictwie (vide: wyrok WSA w Lublinie z dnia 31 maja 2023 r. I SA/Lu 219/23, wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/Ke 43/23, wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I SA/Łd 62/23, wyroki WSA w Olsztynie z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I SA/OI 38/23 i I SA/OI 39/23), w tym również przez WSA w Gliwicach w sprawie o sygn. I SA/GI 157/23).

Stanowisko przedstawione w uzasadnieniach tych orzeczeń WSA w Gliwicach podzielił i przyjął jako własne. WSA w Gliwicach zauważył, że celem ustawodawcy - co wprost można wywieść z brzmienia przepisów i uzasadnienia do zmian, było zwolnienie z opodatkowania wyłącznie świadczeń w postaci ekwiwalentów pieniężnych w zamian za rezygnację z lokalu, które przysługiwały i nadal przysługują na zasadzie praw nabytych na mocy ustawy o BOR, która obowiązywała do 31 stycznia 2018 r. i została zastąpiona ustawą o Służbie Ochrony Państwa. To zatem sam ustawodawca - uchwalając przepisy w takim kształcie - zdecydował, że ze zwolnienia będą korzystały wyłącznie ekwiwalenty pieniężne w zamian za rezygnację z lokalu otrzymywane przez funkcjonariuszy na zasadzie praw nabytych. Skoro zasadą jest powszechne płacenie podatków, zaś wszelkie ulgi i zwolnienia podatkowe są wyjątkami od tej zasady, należy tej zasady ściśle przestrzegać, a wyjątki - ściśle interpretować. Wbrew wywodom skargi stan prawny podatników (funkcjonariuszy), którzy otrzymywali ekwiwalent pieniężny oraz podatników (funkcjonariuszy) otrzymujących pomoc finansową jest różny. Dlatego nie mogli oni zostać potraktowani tak samo gruncie art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT.

WSA w Gliwicach nie doszukał się naruszenia zasady równości wobec prawa oraz równego traktowania, gdyż wydana interpretacja - w jego ocenie - stanowi wynik

postępowania w indywidualnej sprawie dla określonego adresata, czyli Skarżącego, jako strony postępowania.

Zdaniem Sądu niezasadny okazał się także zarzut dotyczący pominięcia art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa”), zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W ocenie Sądu nie może być ona rozumiana w ten sposób, że w przypadku wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane zawsze przyjąć punkt widzenia podatnika. Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa nie daje zadowalających rezultatów.

Od wyroku WSA w Gliwicach pismem z dnia 6 grudnia 2023 r. Skarżący wniósł skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Na podstawie art. 174 pkt 1 ppsa Skarżący zarzucił wyrokowi naruszenie przepisów:

- prawa materialnego, tj. art. 21 ust. 1 pkt 49 a ustawy o PIT przez błędną wykładnię skutkującą uznaniem, że przepis ten ma wyłącznie zastosowanie do art. 271 ustawy o SOP,
- postępowania w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, tj. art. 151 ppsa przez niewystarczające uzasadnienie wyroku oraz art. 146 § 1 ppsa poprzez nieuchylenie całości zaskarżonej interpretacji pomimo, że została wydana z naruszeniem art. 32 Konstytucji RP oraz art. 2a Ordynacji podatkowej.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektora KIS wniósł o jej oddalenie.

1. Tło normatywne

Istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się do ustalenia czy kwota pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego, przyznanej na podstawie art. 180 ust. 1 oraz ust. 5 pkt 2 ustawy o SOP korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT. Innymi słowy, czy pomimo odmiennej nazwy, istota świadczenia otrzymanego na podstawie ustawy o SOP odpowiada istocie świadczenia wskazanego w przepisie podatkowym i czy w takim przypadku podatnikowi przysługuje omawiane zwolnienie.

Na podstawie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT wolny od podatku dochodowego jest ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie przepisów ustawy o SOP. Przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2003 r., przy czym początkowo dotyczył ekwiwalentu wypłacanego na podstawie przepisów

ustawy o BOR, zaś od 1 lutego 2018 r. dotyczy ekwiwalentu wypłacanego na podstawie przepisów ustawy SOP, co wynika ze zmiany wprowadzonej przez art. 262 tejże ustawy.

Zgodnie z art. 180 ust. 1 ustawy o SOP funkcjonariuszowi, który nie otrzymał lokalu mieszkalnego na podstawie decyzji administracyjnej o przydziale, przysługuje pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego w spółdzielni mieszkaniowej, społecznej inicjatywie mieszkaniowej lub towarzystwie budownictwa społecznego albo domu jednorodzinnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość.

Przepis ustawy o PIT odwołuje się do pojęcia „ekwiwalentu” wypłacanego na podstawie ustawy o SOP w sytuacji gdy ustawa ta nie przewiduje świadczenia o takiej nazwie, przewiduje natomiast pomoc finansową na uzyskanie lokalu mieszkalnego – stosownie do treści art. 180 ustawy o SOP.

W związku z nowelizacją ustawy o SOP (art. 262) - w ustawie o PIT w art. 21 w ust. 1 wprowadzono następujące zmiany:

1) w pkt 49a i 77 użyte w różnym przypadku wyrazy "Biuro Ochrony Rządu" zastępuje się użytymi w odpowiednim przypadku wyrazami "Służba Ochrony Państwa";

2) w pkt 80 skreśla się wyrazy "Biura Ochrony Rządu";

3) w pkt 82a wyrazy "w art. 108a ust. 3a ustawy z dnia 16 marca 2001 r. o Biurze Ochrony Rządu (Dz. U. z 2016 r. poz. 552, 904, 960 i 1250)" zastępuje się wyrazami "w art. 193 ust. 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Służbie Ochrony Państwa (Dz. U. z 2018 r. poz. 138)".

Powyższe oznacza, że ustawodawca zamienił wyrazy "Biuro Ochrony Rządu" na "Służba Ochrony Państwa" pomijając zmianę określenia „ekwiwalent” na świadczenie faktycznie przewidziane w tej ustawie (pomoc finansową na uzyskanie lokalu mieszkalnego). Bo jak wspomniano wyżej, pojęcie „ekwiwalent” w ustawie o SOP nie występuje. Sugerowałoby to, że dokonana zmiana mogła mieć charakter porządkujący - dostosowując przepisy podatkowe do aktualnego stanu prawnego przez zastąpienie nazwy likwidowanej służby nazwą służby nowo powołanej.

Trudno jednoznacznie określić, jaka intencja (w aspekcie podatkowym) przyświecała ustawodawcy projektującego zmiany w ustawie o SOP oraz ustawie o PIT. W szczególności odpowiedzi w tym zakresie nie daje uzasadnienie do projektu ustawy o SOP (druk sejmowy nr 1916 Rządowy projekt ustawy o Służbie Ochrony Państwa). Stwierdzenie, że „uprawnienia w zakresie prawa do ww. ekwiwalentu nabyte przez

funkcjonariuszy BOR, którzy staną się funkcjonariuszami SOP pozostaną w mocy” wskazuje na umożliwienie korzystania z prawa do ekwiwalentu tylko przez osoby, które nabyły wcześniej to prawo - na podstawie przepisów ustawy o BOR. W przepisach przejściowych ustawy SOP (art. 371) przyjęto, że w ciągu 6 miesięcy od wejścia w życie ustawy zostanie sporządzona lista złożonych już wniosków o przyznanie ekwiwalentu pieniężnego (ust. 1) oraz że w ciągu 3 miesięcy od wejścia w życie ustawy wnioski o przyznanie ekwiwalentu pieniężnego mogą składać funkcjonariusze uprawnieni do jego otrzymania na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 2 ustawy o BOR i wnioski te również będą uwzględniane na ww. liście. Uzasadnienie nie odnosi się natomiast w żaden sposób do kwestii ich opodatkowania. Dlatego uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że gdyby intencją ustawodawcy była likwidacja zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT to również i w tym zakresie – stosownie do § 30 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2016 r., poz. 283, dalej” „rozporządzenie w sprawie techniki prawodawczej”) uregulowałby tę kwestię w przepisach przejściowych.

Zgodnie z § 30 ust. 1 rozporządzenia w sprawie techniki prawodawczej - w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych.

Należy również zaznaczyć, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych¹ do grudnia 2022 r. w tożsamych stanach faktycznych uznawał, że pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego, o której mowa w art. 180 ustawy o SOP traktowana być powinna jako odpowiednik użytego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT - ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu.

Następnie organ zmienił swoje stanowisko i prezentuje pogląd, zgodnie z którym ze zwolnienia podatkowego będą korzystały wyłącznie ekwiwalenty pieniężne w zamian

¹ interpretacje z dnia 12 maja 2022 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.341.2022.1.DJ, z dnia 19 lipca 2022 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.554.2022.1.DJ, z dnia 19 lipca 2022 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.563.2022.1.DJ, z dnia 20 lipca 2022 r., nr 0115-KDIT2.4011.363.2022.1.MD, z dnia 28 lipca 2022 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.487.2022.2.DJ, z dnia 1 sierpnia 2022 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.485.2022.1.MS, z dnia 5 sierpnia 2022 r., nr 0115-KDIT2.4011.404.2022.1.MD, z dnia 12 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4011.519.2022.1.SP, z dnia 17 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.650.2022.1.MS2, z dnia 17 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.671.2022.1.MS2, z dnia 19 sierpnia 2022 r., nr 0113-KDIPT2-2.4011.581.2022.1.KR, z dnia 19 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.686.2022.1.MS2,

za rezygnację z lokalu otrzymywane przez funkcjonariuszy na zasadzie praw nabytych. Jednakże - o czym wspomniał Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) w wyroku z dnia 5 grudnia 2023 r., sygn. II FSK 829/23 - zmiana ta nie została w żaden sposób uzasadniona. W szczególności nie była wynikiem wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej w trybie z art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Wydanie takiej interpretacji umożliwiłoby stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej z uwagi na ewentualną jej niezgodność z interpretacją ogólną na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej. Przypadek taki nie wystąpił, co powoduje stan, w którym podatnicy znajdujący się w tej samej sytuacji prawnej i faktycznej zostali potraktowani w sposób odmienny bez żadnego uzasadnienia. NSA zwrócił również uwagę, że w sprawie tej interweniował Rzecznik Praw Obywatelskich, który w skierowanym do Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów piśmie z dnia 11 września 2023 r. wskazał, że zmiana stanowiska przez Dyrektora KIS "spowodowała, że część osób, która uzyskała pomoc finansową na podstawie przepisów ustawy o SOP została zwolniona z obowiązku odprowadzenia podatku dochodowego, skarżący natomiast – w wyniku zmiany interpretacji – zostali tego zwolnienia pozbawieni."

W udzielonej Rzecznikowi odpowiedzi z dnia 6 października 2023 r. Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów poinformował, że „interpretacje stanowią formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w odniesieniu do zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które wystąpi u wnioskodawcy. Wnioskodawca natomiast nie jest zobowiązany do zastosowania się do interpretacji. Przesądza o tym treść art. 14k Ordynacji podatkowej, który opisuje skutki dobrowolnego zastosowania się podatnika do interpretacji indywidualnej czy interpretacji ogólnej”.

Wskazano również, że interpretacje indywidualne podlegają kontroli sądów administracyjnych, dlatego mając na względzie regulacje dotyczące wydawania i zmiany interpretacji indywidualnych, jednolite orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych w tym zakresie, a także złożone przez podatników skargi kasacyjne, kluczowe dla resortu finansów jest zajęcie stanowiska przez Naczelny Sąd Administracyjny. Wypowiedzenie się w przedmiotowym zakresie przez NSA pozwolić miało Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na podjęcie odpowiednich działań mających na celu usunięcie istniejących rozbieżności i zapewnienie jednolitości interpretacji indywidualnych.

Wskazane wyżej okoliczności – a w szczególności zmiana stanowiska prezentowanego w interpretacjach indywidualnych oraz wyjaśnienia Ministerstwa Finansów przedstawione Rzecznikowi, w których nie odniesiono się merytorycznie do

okoliczności zmiany interpretacji, a zwrócono uwagę na konieczność rozstrzygnięcia zaistniałych wątpliwości przez NSA - prowadzą do konkluzji, że przepisy są niejasne i wieloznaczne. W przedmiotowej sprawie wyłoniły się dwie hipotezy interpretacyjne, dlatego niezbędne stało się rozważenie możliwości zastosowania zasady *in dubio pro tributario*.

2. Zasada *In dubio pro tributario* i warunki jej zastosowania

Wielokrotnie w swoim orzecznictwie (SK 18/09, SK 48/15) Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

W wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć należy z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika.

Naruszenie wskazanej reguły interpretacyjnej i orzekanie *in dubio pro fisco* doprowadziłoby do istotnego pogłębienia poziomu wadliwości niejasnej regulacji prawnej. Nieprecyzyjne przepisy prawa nie mogą obciążać podatnika, a więc w sytuacji, gdy ustawodawca nie dochowuje staranności w trakcie stanowienia prawa i ujawniają się wątpliwości interpretacyjne, powinny one być rozstrzygane na korzyść podatnika. W takich przypadkach pomocne może okazać się odwołanie do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika², która ma na celu zapewnienie gwarancji podatnikowi, że nie poniesie on negatywnych skutków niejasnej czy nieprecyzyjnej legislacji.

Nie tylko z orzecznictwa Trybunału, lecz także z orzecznictwa NSA wynika, że obowiązywanie tej zasady nakazuje, aby w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące wybrały rezultat najbardziej korzystny dla podatnika (por. np. uchwały NSA z: 17 listopada 2014 r., sygn. II FPS 3/14 i sygn. II FPS 4/14 oraz z 27 marca 2023 r. sygn. I FPS 2/22).

² S. Bogucki, Zasada *in dubio pro tributario* po jej normatywizacji, ZNSA 2021, nr 3-4, s. 86-102.

W styczniu 2016 r. dokonano normatywizacji zasady *in dubio pro tributario*, czego skutkiem jest w szczególności to, że jako element tekstu prawnego przepis art. 2a Ordynacji podatkowej podlega interpretacji. W art. 2a Ordynacji podatkowej przewidziano trzy warunki, których kumulatywne zaistnienie pozwala na zastosowanie wyrażonej w tym przepisie zasady. Po pierwsze, muszą wystąpić wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Po drugie, wątpliwości te muszą mieć szczególny charakter, określony w przepisie mianem „niedających się usunąć”. Po trzecie, skutki wynikające dla podatnika z konkurencyjnych sposobów rozumienia budzącego wątpliwości przepisu muszą różnić się pod względem „korzyści”³.

Przesłanka „niedających się usunąć wątpliwości” uznawana jest za nieprecyzyjną i mogącą stwarzać nadmierną swobodę w jego stosowaniu. Jednakże w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zasada *in dubio pro tributario* jako reguła interpretacji jest dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygn. P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanego do świadczenia daniny publicznoprawnej;

2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo daninowe przysługujące państwu jest

³ ibidem

bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

Przenosząc poczynione rozważania na grunt niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że zaktualizował się w niej nakaz wyboru rezultatu wykładni korzystnej dla Skarżącego – w sprawie wyłoniły się dwie hipotezy interpretacyjne, wątpliwości te mają szczególny charakter, ponieważ nie da się ich usunąć po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej (jak wskazał TK w cytowanym wyżej wyroku – wykluczone jest w procesie interpretacji regulacji daninowych branie pod uwagę innych racji odwołujących się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy) oraz skutki wynikające dla podatnika z konkurencyjnych sposobów rozumienia budzącego wątpliwości przepisu różnią w znaczący sposób się pod względem „korzyści”.

W konsekwencji w okolicznościach niniejszej sprawy, zaaprobowanie dokonanej przez WSA w Gliwicach wykładni art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT i pozbawienie Skarżącego możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego prowadziłoby do naruszenie zasady *in dubio pro tributario*, oraz jednocześnie nierespektowania zasady równości podatkowej. Zasada równości adresowana jest przede wszystkim do prawodawcy, jednak równe traktowanie wymaga, by organy stosujące prawo dokonywały konkretyzacji norm generalno-abstrakcyjnych w normy konkretno-indywidualne bez nieuzasadnionego różnicowania⁴.

Podstawową zasadą równości podatkowej jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną). W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że "wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 1995 r. sygn. K 17/95 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 października 1998 r. sygn. K 7/98). Dopiero "jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości".

⁴ P. Tuleja, P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2019, art. 32, oraz powołane tam orzecznictwo)

W interpretacjach indywidualnych wydawanych do grudnia 2022 r. organ konsekwentnie wskazywał, że pojęcia „ekwiwalent” i „pomoc na uzyskanie lokalu mieszkalnego” należy traktować tożsamo skoro charakter tych świadczeń jest tożsamy. O charakterze danego świadczenia nie decyduje bowiem jego nazwa, lecz istotne z punktu widzenia prawa podatkowego cechy. Charakter świadczeń jest identyczny, a zatem w tym przypadku bez znaczenia pozostaje różnice nazewnictwo na to samo świadczenie. Mimo to, to organ zmienił swoje stanowisko i w nowo wydawanych interpretacjach uznawał, że pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (otrzymywana przez funkcjonariuszy Służby Ochrony Państwa), nie jest objęta zwolnieniem od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT. Zwolnienie dotyczy tylko funkcjonariuszy, którzy nabyli prawo do ekwiwalentu pieniężnego na gruncie ustawy o BOR, ale prawa tego nie zrealizowali do dnia uchylecia tej ustawy.

Powyższe oznacza, że zasada równego traktowania przez władze publiczne została naruszona poprzez odmienne traktowanie osób wyróżniających się tą samą cechą relewantną (otrzymanie pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego) w zależności od tego kiedy została wydana w stosunku do nich interpretacja. Jednocześnie w udzielonej Rzecznikowi odpowiedzi z dnia 6 października 2023 r. Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego Ministerstwa Finansów nie wskazał pomiędzy wspomnianymi podmiotami różnic, które uzasadniałyby odmienne traktowanie tych podmiotów na gruncie ustawy o PIT.

Trudno zgodzić się z poglądem zaprezentowanym przez WSA w Gliwicach, zgodnie z którym Sąd nie doszukał się naruszenia zasady równości wobec prawa oraz równego traktowania, gdyż wydana interpretacja - w jego ocenie - stanowi wynik postępowania w indywidualnej sprawie dla określonego adresata, czyli Skarżącego, jako strony postępowania. Pogląd ten został następnie wyrażony przez Dyrektora KIS w odpowiedzi na skargę.

Należy zauważyć, że art. 32 ust. 1, zdanie drugie Konstytucji RP deklaruje, że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Podatnicy zostali potraktowani odmiennie w zależności od tego kiedy została wydana interpretacja przez Dyrektora KIS. W innej sytuacji prawnej byli funkcjonariusze SOP, którzy otrzymali interpretacje przed końcem 2022 r. oraz Ci, którzy otrzymali interpretacje w późniejszym okresie. Mimo iż indywidualna interpretacja podatkowa nie jest aktem stosowania prawa to wpływa bezpośrednio na sytuację prawną podatnika i wywołuje określone skutki podatkowe – funkcjonariusz SOP, który otrzymał interpretację korzystną i zastosował się do niej – uzyskał zwolnienie z podatku i dodatkowo ochronę

prawnopodatkową (funkcja gwarancyjna interpretacji), w granicach określonych przez tzw. zasadę nieszkodzenia i związaną z tym pewnością własnego statusu prawnego (zastosowanie się wnioskodawcy do interpretacji gwarantuje mu określone korzyści w sferze prawa podatkowego i karnoskarbowego).

Na marginesie poczynionych rozważań pragnę zauważyć, że przywołane przez Dyrektora KIS w odpowiedzi na skargę wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie sygn. I SA/OI 38/23 oraz I SA/OI 39/23 zostały uchylone przez NSA, który zajął stanowisko korzystne dla Skarżącego natomiast wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie sygn. III SA/Wa 184/23 jest nieprawomocny. Wspomniane wyżej wyroki nie potwierdzają zatem stanowiska organu. Co więcej – w jedynych orzeczeniach, które były przedmiotem kontroli NSA – sąd uwzględniając zarzuty skarżących nie podzielił oceny prawnej organu (Dyrektora KIS).

Z uwagi na powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/