

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8203.1.2024**

**MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 4 września 2024 r.

**w sprawie stosowania zwolnienia podatkowego dotyczącego ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu wypłacanego na podstawie przepisów o Służbie Ochrony Państwa**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1)</sup> (dalej: „Ordynacja podatkowa”), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

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

Niniejsza interpretacja dotyczy art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2)</sup> (dalej: „ustawa PIT”), w zakresie skutków w podatku dochodowym dla podatnika związanych z otrzymaniem, na podstawie ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Służbie Ochrony Państwa<sup>3)</sup> (dalej: „ustawa o SOP”) ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu albo pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinne).

W okresie od 30 marca 2001 r. do 31 stycznia 2018 r. obowiązywała ustawa z dnia 16 marca 2001 r. o Biurze Ochrony Rządu<sup>4)</sup> (dalej: „ustawa o BOR”).

Zgodnie z przepisami tej ustawy funkcjonariuszowi w służbie stałej przysługiwało prawo do lokalu mieszkalnego w miejscowości, w której pełnił służbę, lub w miejscowości oddalonej od tej miejscowości nie więcej niż 100 kilometrów, z uwzględnieniem liczby członków rodziny oraz ich uprawnień wynikających z przepisów odrębnych.

---

<sup>1)</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

<sup>2)</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.

<sup>3)</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 325.

<sup>4)</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 985, z późn. zm.

Prawo to było realizowane poprzez:

- 1) przydział lokalu albo
- 2) wypłacenie ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu<sup>5)</sup>.

Na gruncie ustawy PIT otrzymany ekwiwalent mieścił się w zakresie zwolnienia podatkowego zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT. Przepis ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. i w swoim pierwotnym brzmieniu zwalniał od podatku dochodowego ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie przepisów o Biurze Ochrony Rządu.

W tym brzmieniu przepis art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT obowiązywał do 31 stycznia 2018 r.

Od dnia 1 lutego 2018 r. weszły w życie przepisy ustawy o SOP. Ustawa ta uchyliła ustawę o BOR oraz określiła zadania i uprawnienia Służby Ochrony Państwa (SOP), w tym prawa i obowiązki funkcjonariuszy.

W zakresie zaspakajania potrzeb mieszkaniowych ustawa o SOP (podobnie, jak poprzedzająca ją ustawa o BOR) stanowi, że funkcjonariuszowi w służbie stałej przysługuje prawo do lokalu mieszkalnego w miejscowości, w której pełni służbę, lub w miejscowości pobliskiej, z uwzględnieniem liczby członków rodziny oraz ich uprawnień wynikających z przepisów odrębnych.

Ponadto ustawa o SOP przyznaje funkcjonariuszowi tej służby nowy rodzaj świadczenia pieniężnego na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych. Tym świadczeniem jest pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego w spółdzielni mieszkaniowej, społecznej inicjatywie mieszkaniowej lub towarzystwie budownictwa społecznego albo domu lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość; dalej: „pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego)”<sup>6)</sup>.

Tożsame świadczenie w formie pomocy finansowej na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) przysługuje również na podstawie innych ustaw dotyczących służb mundurowych, tj. funkcjonariuszom: Policji<sup>7)</sup>, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu<sup>8)</sup> (ABW i AW), Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Służby Wywiadu Wojskowego<sup>9)</sup> (SKW i SWW), Straży Granicznej<sup>10)</sup> (SG), Służby Więziennej<sup>11)</sup> (SW) oraz Państwowej Straży Pożarnej<sup>12)</sup> (PSP). Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy o SOP, o czym dalej szerzej, zamiarem autorów było bowiem

<sup>5)</sup> Art. 76 ust. 1, art. 81 ust. 1 ustawy o BOR.

<sup>6)</sup> Art. 180 ust. 1 ustawy o SOP.

<sup>7)</sup> Art. 94 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2024 r. poz. 145).

<sup>8)</sup> Art. 108 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz. U. z 2024 r. poz. 812).

<sup>9)</sup> Art. 68 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Służbie Funkcjonariuszy Służby Kontrwywiadu Wojskowego oraz Służby Wywiadu Wojskowego (Dz. U. z 2023 r. poz. 2098).

<sup>10)</sup> Art. 98 ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (Dz. U. z 2024 r. poz. 915).

<sup>11)</sup> Art. 184 ustawy z dnia 9 kwietnia 2010 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 1683, z późn. zm.).

<sup>12)</sup> Art. 80 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. (Dz. U. z 2024 r. poz. 127).

dostosowanie regulacji ustawy o SOP – w zakresie uprawnień mieszkaniowych dla nowoprzyjętych funkcjonariuszy – do rozwiązań funkcjonujących w innych pragmatykach służbowych.

Równolegle ustawa o SOP zagwarantowała prawa nabyte dla dawnych funkcjonariuszy BOR, a obecnie funkcjonariuszy SOP, do wypłaty im ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu<sup>13)</sup>.

Na mocy przepisów przejściowych<sup>14)</sup> nowo utworzona służba mundurowa, tj. SOP miała w ciągu 6 miesięcy od wejścia w życie ustawy o SOP sporządzić listę osób oczekujących, którym będą wypłacone w przeciągu 10 lat ekwiwalenty pieniężne w zamian za rezygnację z lokalu (w ramach środków budżetowych przeznaczonych na ten cel w wysokości określonej w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie uchylanej ustawy o BOR<sup>15)</sup>). Ostatnie ekwiwalenty pieniężne w zamian za rezygnację z lokalu będą więc wypłacone do końca stycznia 2028 r. (upływ 10 letniego okresu).

Zatem ustawa o SOP, która zastąpiła ustawę o BOR, przewiduje wypłatę dwóch odrębnych rodzajów świadczeń pieniężnych na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych funkcjonariuszy SOP, i są to:

- 1) ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu (na zasadzie praw nabytych),
- 2) pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego).

Zgodnie z przepisem przejściowym<sup>16)</sup> w ustawie o SOP, funkcjonariuszom przysługuje jedno z tych dwóch świadczeń.

Wejście w życie ustawy o SOP spowodowało również zmiany dostosowawcze wprowadzone do ustawy PIT, które polegały na zastąpieniu użytych w odpowiednim przypadku wyrazów „Biuro Ochrony Rządu” wyrazami „Służba Ochrony Państwa”<sup>17)</sup>. Zmiana ta objęła m.in. art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT.

Zgodnie z brzmieniem tej regulacji, obowiązującym od 1 lutego 2018 r., wolny od podatku jest ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie ustawy o SOP.

## **2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym**

Na tle stosowania art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT powstały wątpliwości po stronie podatników co do zakresu przedmiotowego zwolnienia, tj. czy obejmuje ono wyłącznie ekwiwalent pieniężny

<sup>13)</sup> Na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 2 ustawy o BOR (na zasadzie praw nabytych – art. 371 ust. 1 ustawy o SOP).

<sup>14)</sup> Art. 371 ustawy o SOP.

<sup>15)</sup> Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 27 czerwca 2002 r. w sprawie ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu mieszkalnego dla funkcjonariuszy biura ochrony rządu (Dz. U. poz. 955) – obowiązywało do 31 stycznia 2018 r.

<sup>16)</sup> Art. 370 ustawy o SOP.

<sup>17)</sup> Art. 262 ustawy o SOP.

w zamian za rezygnację z lokalu, czy na jego podstawie można zwolnić również pomoc finansową na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego).

## 2.1. Dotychczasowe stanowisko organów administracji skarbowej

Możliwość zastosowania omawianego zwolnienia przedmiotowego w odniesieniu do pomocy finansowej wypłacanej funkcjonariuszom SOP na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) w 2022 r. zaczęło budzić zainteresowanie podatników, o czym świadczą wnioski do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „DKIS”) o wydanie interpretacji indywidualnej w tym zakresie. W interpretacjach wydanych od 12 maja 2022 r. do 19 sierpnia 2022 r. DKIS uznał, że pomoc finansowa wypłacana funkcjonariuszom SOP na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT.

Takie stanowisko zawarto w 16 interpretacjach indywidualnych. Ministerstwo Finansów wyraziło w sprawie odmienny pogląd. W piśmie<sup>18)</sup> stwierdzono bowiem, że:

„pomoc finansowa wypłacana funkcjonariuszom SOP na podstawie art. 180 ust. 1 ustawy o SOP podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przyjęcie odmiennego stanowiska (objęcie zwolnieniem przedmiotowym pomocy finansowej, i to wbrew literalnemu brzmieniu przepisu normującego zwolnienie, otrzymywanej wyłącznie przez funkcjonariuszy SOP) stałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości mając na uwadze analogiczne uprawnienia funkcjonariuszy innych służb otrzymujących analogiczne świadczenie.”

Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów spowodowało zmianę rozstrzygnięć w kolejnych wydawanych przez DKIS interpretacjach indywidualnych. Interpretacje te zawierają następujące stanowisko:

„Obecnie pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) otrzymywana przez funkcjonariuszy służb mundurowych, w tym przez funkcjonariuszy SOP, nie jest objęta zwolnieniem od podatku, w tym na podstawie analizowanego art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT.

Zgodnie bowiem z ww. przepisem zwalnia się od podatku dochodowego ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu wypłacany na podstawie przepisów o SOP. Należy jednak zauważyć, że w obecnym stanie prawnym ustawa o SOP nie przewiduje ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy 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

<sup>18)</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z 28 listopada 2022 r. nr DOP2.8223.26.2022.CQBH.

pkt 49a ustawy PIT, dotyczy tylko funkcjonariuszy, którzy nabyli prawo do ekwiwalentu pieniężnego na gruncie ustawy o BOR, ale prawa tego nie zrealizowali do dnia uchylecia tej ustawy.”

Po zmianie stanowiska wydano 47 interpretacji indywidualnych<sup>19)</sup>. W 10 przypadkach wnioskodawcy nie wnieśli skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Wnioskodawcy, którzy nie zgadzają się z obecnym stanowiskiem składają skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: „WSA”), a w niektórych przypadkach po uzyskaniu niekorzystnego dla nich wyroku, do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”).

## 2.2. Orzecznictwo sądowo-administracyjne

Wyroki WSA wydawane po zmianie stanowiska przez DKIS były jednolite, podzielały stanowisko wyrażone w interpretacjach indywidualnych i oddalały złożone przez podatników skargi. W wyrokach tych Sądy zgodziły się zatem ze stanowiskiem DKIS, że pomoc finansowa otrzymana przez funkcjonariusza SOP na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinne) nie jest objęta zwolnieniem od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT.

Przykładowo wskazać należy prawomocne orzeczenia, w których zawarto takie stanowisko: wyrok WSA w Lublinie z 31 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 219/23, wyrok WSA w Łodzi z 22 marca 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 62/23 oraz z 21 marca 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 66/23, czy wyrok WSA w Gliwicach z 7 września 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 157/23<sup>20)</sup>.

W kilkunastu przypadkach wyroki WSA, utrzymujące w mocy interpretacje indywidualne, stały się prawomocne. Część wnioskodawców po otrzymaniu wyroku WSA utrzymującego interpretację indywidualną w mocy, wniosło skargi kasacyjne. Sprawy te czekają na wyznaczenie terminów rozpraw przed NSA.

5 grudnia 2023 r. zapadły dwa pierwsze wyroki przed NSA<sup>21)</sup>, w których uchylono wyroki WSA<sup>22)</sup>, jak i interpretacje indywidualne.

W wyrokach tych NSA stwierdził, że:

„Istota sporu dotyczy wykładni, a w konsekwencji zastosowania w przedstawionym przez skarżącego we wniosku o interpretację stanie faktycznym przepisu art. 21 ust. 1 pkt 49a) u.p.d.o.f. (...)

<sup>19)</sup> Stan na 9 maja 2024 r.

<sup>20)</sup> Wyroki te są dostępne na stronie: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>21)</sup> Sygn. akt II FSK 828/23 i sygn. akt II FSK 829/23.

<sup>22)</sup> Wyroki WSA w Olsztynie z 23 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Ol 38/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C9270DA6BA> i sygn. akt I SA/Ol 39/23.

Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę nie podziela ponadto wniosków opartych na argumentacji wynikającej z uzasadnienia projektu ustawy o SOP. Z jego treści wynika, że „Ponadto – w kontekście przywilejów funkcjonariuszy nowej formacji – projekt zakłada dostosowanie przepisów w zakresie uprawnień mieszkaniowych dla nowo przyjętych funkcjonariuszy do rozwiązań funkcjonujących obecnie w innych służbach resortu spraw wewnętrznych. Natomiast uprawnienia w zakresie prawa do ww. ekwiwalentu nabyte przez funkcjonariuszy BOR, którzy staną się funkcjonariuszami SOP pozostaną w mocy.” (str. 25–26). Wynika z tego fragmentu, że wprowadza się w ustawie o SOP inne niż dotychczas uprawnienia mieszkaniowe. Nie stanowi on natomiast w żadnym zakresie o kwestiach ich opodatkowania. O ile doszukiwać się w tym dokumencie odniesienia do zmian w przepisach podatkowych to trzeba byłoby uznać, że mają one charakter porządkujący.”

NSA zauważył również, że we wcześniej wydawanych interpretacjach (przed zmianą stanowiska) DKIS nie odczytał zamiarów ustawodawcy w taki sposób, że zwolnieniem od podatku objęty jest wyłącznie ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu, przyznany na podstawie ustawy o BOR. W pismach do podatników wskazywano, że:

„w związku z powołaniem SOP i nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mimo że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie posłużono się terminologią używaną w ustawie o Służbie Ochrony Państwa, należy uznać, że ww. pojęcia 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. Dlatego ważne jest zrozumienie istoty i charakteru świadczeń, a w niniejszej sprawie charakter świadczeń jest identyczny, a zatem w tym konkretnym przypadku bez znaczenia pozostaje różne nazewnictwo na to samo świadczenie.”

NSA wskazał, że we wcześniej wydawanych interpretacjach indywidualnych uznawano, że:

„stwierdzenie – pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego – zawarte w art. 180 ustawy o SOP należy traktować jako odpowiednik użytego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu.”

Sąd ten również stwierdził, że zmiana linii orzeczniczej DKIS (w grudniu 2022 r.):

„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 O.p. Wydanie takiej interpretacji umożliwiłoby stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej z uwagi na ewentualną jej niezgodność z interpretacją ogólną na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 O.p. Przypadek taki w niniejszej sprawie 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 przyznał też rację skarżącemu, że:

„zastosowanie w sprawie znajduje art. 2a O.p., zgodnie z którym niedające usunąć się wątpliwości co do rozumienia przepisów prawa podatkowego, rozstrzyga się na korzyść podatnika. Nie można bowiem podzielić stanowiska Sądu pierwszej instancji, który nie przeprowadza analizy procesu wykładni tego przepisu z uwzględnieniem stanowiska organu zawartego w wielu wydanych wcześniej interpretacjach. W toku wykładni nie można pomijać okoliczności, które mają ewidentny wpływ na ukształtowanie się poglądu organu. Zważyć bowiem należy, że w rozpoznawanej sprawie zaakceptowanie stanowiska organu powoduje, że uzasadnione są zarzuty naruszenia konstytucyjnych zasad równości wobec prawa i zaufania do organów państwa (art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji).”

18 marca 2024 r. WSA w Gliwicach wydał wyrok<sup>23)</sup>, zgodny ze stanowiskiem NSA wyrażonym w powyższych wyrokach.

### 2.3. Stanowisko Ministra Finansów

Na mocy przepisów Ordynacji podatkowej, Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Jednym ze sposobów działań Ministra Finansów w tym zakresie przewidzianych w Ordynacji podatkowej jest dokonywanie z urzędu interpretacji przepisów prawa podatkowego, tzw. interpretacji ogólnych, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>24)</sup>.

Jednak wymóg uwzględniania orzecznictwa sądów, o którym mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, nie obliguje Ministra Finansów do wydania interpretacji ogólnej zbieżnej z orzecznictwem. Słownikowe rozumienie pojęcia „uwzględnianie” oznacza m.in. „branie pod uwagę”, „liczenie się z czymś” i nie kreuje obowiązku zajęcia analogicznego stanowiska. Orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie nie jest jednolite. Istnieją prawomocne orzeczenia WSA, które podzielają stanowisko zawarte w interpretacjach DKIS (po zmianie stanowiska). Część z wyroków, zawierających takie stanowisko została jednak zaskarżona i będzie rozpatrywana przez NSA. Z kolei, 2 wyroki NSA, odmienne od jednolitej linii WSA, trudno uznać za ugruntowaną linię orzeczniczą.

W tej sytuacji za prawidłową uważam linię orzeczniczą DKIS oraz WSA, w której uznano, że pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinne) nie jest objęta zwolnieniem podatkowym.

<sup>23)</sup> Sygn. akt I SA/GI 614/23.

<sup>24)</sup> Art. 14a § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

WSA, przed wyrokami NSA z 5 grudnia 2023 r., dokonując analizy przepisów stanowiących podstawy prawne wypłaty obydwu świadczeń jednolicie uznawały<sup>25</sup>), że:

„powołane wyżej przepisy wskazują na istotne, z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy, różnice pomiędzy obu omawianymi świadczeniami. Różnice te, co istotne dostrzegały również inne wojewódzkie sądy administracyjne wskazując, że ekwiwalent pieniężny stanowi (umowną) bezzwrotną równowartość prawa do lokalu (art. 83 ust. 1 pkt 2 ustawy o SOP [ustawy o BOR] – wypłata ekwiwalentu realizuje prawo funkcjonariusza do lokalu).

Zaś pomoc finansowa ma inny charakter, tj. przysługuje na zakup konkretnej nieruchomości, co wymaga potwierdzenia dokumentami, że zostanie nabyta, ewentualnie przysługuje do nieruchomości już nabytej, co także wymaga potwierdzenia odpowiednimi dokumentami (art. 180 ust. 1 ustawy o SOP i § 3 rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy), przyznawana jest na podstawie decyzji Komendanta SOP) i w określonych sytuacjach podlega zwrotowi.

O ile celem wypłaty ekwiwalentu pieniężnego jest zrekompensowanie funkcjonariuszowi braku przydziału lokalu mieszkalnego (równoznaczne z wypełnieniem przez Szefa BOR tego obowiązku), to pomoc finansowa służy umożliwieniu nabycia przez funkcjonariusza konkretnej nieruchomości.

Otrzymując ekwiwalent, funkcjonariusz nie musi kupować nieruchomości mieszkalnej (lub wykazać, że już ją nabył) i może swobodnie dysponować otrzymanymi środkami. Zaś wypłata pomocy finansowej ma ściśle określony cel i w pewnych okolicznościach podlega zwrotowi (przykładowo, jeżeli funkcjonariusz odejdzie ze służby przed upływem 10 lat).

Zatem wypłacając ekwiwalent, Szef BOR (obecnie Komendant SOP) – w ocenie sądu – rekompensuje funkcjonariuszowi niedokonanie na jego rzecz przydziału lokalu, uwalniając się od ustawowego obowiązku zapewnienia funkcjonariuszowi prawa do lokalu, co wynika wprost z art. 83 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 76 ust. 1 ustawy o SOP [ustawy o BOR] i znajduje potwierdzenie w § 8 rozporządzenia wykonawczego. Taki skutek (realizacja ustawowego obowiązku zapewnienia funkcjonariuszowi prawa do lokalu mieszkalnego), w odniesieniu do pomocy finansowej nie wynika wprost z przepisów ustawy o SOP. Pomoc finansowa ma bowiem inny charakter, stanowiąc ułatwienie w samodzielnym zakupie nieruchomości mieszkalnej przez funkcjonariusza.

Sąd orzekający w sprawie niniejszej, podobnie jak sądy w pozostałych wydanych w podobnych sprawach orzeczeniach, stoi na stanowisku, że powyższe różnice decydują o tym, iż oba świadczenia mają nie tylko różne nazwy, ale także różne zakresy. Dlatego nie ma racji Skarżący,

<sup>25</sup> Przykładowo wyrok WSA w Olsztynie z 23 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Ol 38/23, przywołany w przypisie nr 23.



twierdząc, że otrzymane przez niego świadczenie podlega zwolnieniu od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT.

Zdaniem Sądu, ustawodawca w sposób celowy - w obu ustawach (ustawa o BOR i ustawa o SOP) - użył różnych określeń dla oznaczenia różnych świadczeń. Na uwadze nadto należy mieć tekst uzasadnienia projektu ustawy o SOP (druk sejmowy nr 1916). Rządowy projekt ustawy o Służbie Ochrony Państwa): „(...) - w kontekście przywilejów funkcjonariuszy nowej formacji - projekt zakłada dostosowanie przepisów w zakresie uprawnień mieszkaniowych dla nowo przyjętych funkcjonariuszy do rozwiązań funkcjonujących obecnie w innych służbach resortu spraw wewnętrznych. Natomiast uprawnienia w zakresie prawa do ww. ekwiwalentu nabyte przez funkcjonariuszy BOR, którzy staną się funkcjonariuszami SOP pozostaną w mocy.” Dodać należy, że, przykładowo, w ustawie z 12 października 1990 r. o Straży Granicznej przewidziano w art. 98 regulację identyczną do obowiązującej na podstawie ustawy o SOP, tj. pomoc finansową na uzyskanie lokalu mieszkalnego. A jednak funkcjonariuszom tej służby nie przysługiwało i nie przysługuje zwolnienie podatkowe z tego tytułu, analogiczne do zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT. To potwierdza zamysł ustawodawcy, polegający na ujednoczeniu zasad przyznania ulg podatkowym służbom resortu spraw wewnętrznych, wynikający z projektu ustawy o SOP.”

Wbrew wywodom skargi stan prawny podatników (funkcjonariuszy), którzy otrzymywali ekwiwalent pieniężny oraz podatników (funkcjonariuszy) otrzymujących pomoc finansową jest różny. Dlatego nie mogli zostać potraktowani tak samo na gruncie zwolnienia podatkowego.

Prawidłowo zatem Dyrektor KIS ocenił, że sporne zwolnienie podatkowe ma zastosowanie tylko do świadczeń wypłacanych na podstawie art. 371 ustawy o SOP. Ten przepis przejściowy zawarty w ustawie o SOP został wyżej przytoczony i nie wynika z niego, że wypłata ekwiwalentów na podstawie wniosków złożonych zakończyła się. Wręcz przeciwnie, w ust. 3 art. 371 ustawy o SOP przyjęto, że wypłata omawianego ekwiwalentu nastąpi w ramach środków budżetowych przeznaczonych na ten cel, według listy, w ciągu 10 lat od dnia wejścia w życie ustawy o SOP. To zaś oznacza, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT nadal ma rację bytu, znajduje bowiem zastosowanie do świadczeń wypłacanych funkcjonariuszom na poprzednich zasadach określonych w ustawie BOR do 2028 r. Nie ma natomiast podstaw do tego, aby jego zastosowanie przenosić na inne niewymienione w nim świadczenie.

W związku z powyższym zaskarżona interpretacja indywidualna nie narusza przepisu prawa materialnego wskazanego w zarzutach skargi, tj. art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy o PIT, który nie ma zastosowania do pomocy finansowej przyznawanej na podstawie art. 180 ust. 1 ustawy o SOP.”

Powyższe stanowisko w pełni podzielam. W mojej ocenie, zwolnieniem, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT, objęty jest wyłącznie ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu

wypłacany na podstawie ustawy o SOP. Wejście w życie ustawy o SOP nie zmieniło charakteru i zakresu świadczenia w postaci ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu, otrzymywanego wcześniej na podstawie ustawy o BOR, ani uprawnienia do jego zwolnienia z podatku. Zmianie uległ jedynie akt prawny, z którego wynika możliwość jego otrzymania i podstawa prawna jego wypłaty. Należy dodać, że zmiana w ustawie PIT, polegająca na zastąpieniu w odpowiednim przypadku użytych wyrazów „Biuro Ochrony Rządu” wyrazami „Służba Ochrony Państwa”, miała jedynie charakter dostosowawczy. Nie miała ona „normatywnego charakteru” w tym znaczeniu, że nie wprowadziła nowego zwolnienia obejmującego inne, niż dotychczasowe świadczenie.

W konsekwencji, w zakresie przedmiotowym zwolnienia zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2018 r., mieści się wyłącznie ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu. Nie mieści się natomiast pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) otrzymywana przez funkcjonariuszy służb mundurowych. Dotyczy to wszystkich służb mundurowych, którym odrębne ustawy przyznają prawo do takiej pomocy, w tym funkcjonariuszy SOP. Tym samym pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego) otrzymywana przez funkcjonariuszy SOP podlega opodatkowaniu, tak jak przychód ze stosunku służbowego.

NSA w wydanych wyrokach, kwestionując stanowisko WSA w Olsztynie, uznał, że:

„mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że w przypadku art. 21 ust. 1 pkt 49a u.p.d.o.f. skorzystanie z narzędzi wykładni językowej ani celowościowej – wbrew temu, co napisano w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku oraz interpretacji – nie daje jednoznacznych rezultatów. Podobnie, trudno znaleźć argumenty, które przemawiałyby za przyjęciem przez organ i Sąd pierwszej instancji wynikiem wykładni w oparciu o instrumenty wykładni systemowej.”

NSA zakwestionował zatem wyniki przyjęte przez WSA w Olsztynie z zastosowaniem trzech rodzajów wykładni, co w rezultacie doprowadziło go do zastosowania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej.

Jednakże dokonując swojej oceny w powyższych wyrokach, NSA nie uwzględnił dyrektywy dotyczącej zastosowania wykładni celowościowej wynikającej z uchwały Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 1996 r. (W.13/95), z której wynika, że „*wykładnia celowościowa w prawie podatkowym powinna być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową*”.

Ulgi i zwolnienia przedmiotowe nie są standardem podatkowym, a wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania. Muszą być stosowane ściśle, bez stosowania wykładni rozszerzającej ani zawężającej, a podstawowym rodzajem wykładni jest w tym przypadku wykładnia językowa. Wielokrotnie zwracał na to uwagę w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Przykładowo z uzasadnienia do wyroku z 29 maja 1996 r. sygn. akt K. 22/95 wynika, że:

„wszystkie normy wprowadzające zwolnienia przedmiotowe mają charakter odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania według jednakowych, tych samych dla każdego podatnika zasad.”

Konsekwencją powyższego jest wyjątkowy charakter ulg, odliczeń, zwolnień, itp., które pojmowane są ściśle i nierozszerzająco.

Także w orzecznictwie NSA wyrażony został pogląd, że:

„przepisy przewidujące zwolnienia podatkowe należy odczytywać ze szczególną uwagą na ścisłość interpretacji, oraz o niedopuszczalności rozszerzającej wykładni tych przepisów /zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 10 września 2001 r., FPS 9/01 – ONSA 2002 Nr 1 poz. 6, wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 1999 r., I SA/Łd 932/97/. Wykładnia rozszerzająca /*interpretatio extensiva*/ ma miejsce wówczas, gdy spośród kilku znaczeń przepisu powstałych po zastosowaniu różnych dyrektyw interpretacyjnych wybrano takie, które wykracza poza językowe rozumienie przepisu.”<sup>26)</sup>

Wbrew stanowisku NSA, przepis art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT nie stwarza problemów interpretacyjnych w warstwie językowej. Nie sposób bowiem uznać, że ustawodawca, dokonując kompleksowej zmiany polegającej na stworzeniu nowej formacji (SOP), nie rozróżnia pojęć „pomoc finansowa na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego)”, i pojęcia, którym posługuje się zresztą w tym samym akcie prawnym – „ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu”.

Dodatkowo świadczenia te mają odmienny charakter, co dobitnie uzasadniły WSA w swoich wyrokach.

Dlatego też, wbrew stanowisku wyrażonemu w wyrokach NSA, art. 2a Ordynacji podatkowej, który niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego każe rozstrzygać na korzyść podatnika, nie znajduje tu zastosowania.

Brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 49a ustawy PIT jasno wskazuje jakiego rodzaju świadczenia dotyczy i tym świadczeniem jest ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu. Przyjęcie proponowanego przez NSA rozwiązania stoi w sprzeczności z językowym rozumieniem użytych przez ustawodawcę pojęć. Oznaczałoby to również nieracjonalność ustawodawcy, gdyby przyjąć, że używając jasnych sformułowań wprost występujących najpierw w ustawie o BOR, a następnie w ustawie o SOP, rozumie pod nimi coś zupełnie innego. Gdyby wolą ustawodawcy było objęcie zwolnieniem od podatku pomocy finansowej otrzymywanej przez funkcjonariuszy SOP na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinnego), to dokonałby stosownej zmiany w ustawie PIT.

<sup>26)</sup> Wyrok NSA z 7 czerwca 2005 r. sign. akt FSK 1838/04, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3E522ED00C>

Należy mieć natomiast na uwadze, że wyjaśniając intencję wprowadzenia ww. przepisu, w uzasadnieniu do projektu ustawy o SOP (druk sejmowy nr 1916) dostępnym na Stronie Sejmu RP pod linkiem: <https://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1916>, wskazano, że:

„(...) w kontekście uprawnień funkcjonariuszy nowej formacji – projekt zakłada dostosowanie przepisów w zakresie uprawnień mieszkaniowych dla nowoprzyjętych funkcjonariuszy do rozwiązań funkcjonujących obecnie w Straży Granicznej. Natomiast uprawnienia w zakresie prawa do lokalu mieszkalnego i innych uprawnień mieszkaniowych nabyte przez funkcjonariuszy BOR, którzy staną się funkcjonariuszami SOP pozostaną w mocy (strona 8 uzasadnienia).

(...) w kontekście przywilejów funkcjonariuszy nowej formacji – projekt zakłada dostosowanie przepisów w zakresie uprawnień mieszkaniowych dla nowo przyjętych funkcjonariuszy do rozwiązań funkcjonujących obecnie w innych służbach resortu spraw wewnętrznych. Natomiast uprawnienia w zakresie prawa do ww. ekwiwalentu nabyte przez funkcjonariuszy BOR, którzy staną się funkcjonariuszami SOP, pozostaną w mocy (strony 25–26 uzasadnienia).”

Jak zatem wynika z uzasadnienia projektu ustawy o SOP, projektodawca w nowej ustawie świadomie wprowadził nowe świadczenie – pomoc finansową na uzyskanie lokalu mieszkalnego (domu jednorodzinne), analogiczne do otrzymywanego przez funkcjonariuszy innych służb mundurowych, przy jednoczesnym pozostawieniu, na zasadach praw nabytych, ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu dla dawnych funkcjonariuszy BOR, którzy przeszli do SOP.

Konsekwencją powyższego, na gruncie przepisów ustawy PIT, jest utrzymanie podatkowego status quo dla funkcjonariuszy SOP, którzy przeszli z likwidowanej służby BOR, i którym zagwarantowano w ustawie o SOP wypłatę świadczenia w postaci ekwiwalentu pieniężnego w zamian za rezygnację z lokalu. Dzięki temu rozwiązaniu ekwiwalent pieniężny w zamian za rezygnację z lokalu przez wszystkie lata jego obowiązywania i wypłaty, tj. otrzymany przez funkcjonariuszy BOR pod rządami ustawy o BOR, jak i otrzymany na podstawie przepisu przejściowego ustawy o SOP przez funkcjonariuszy, którzy stali się funkcjonariuszami SOP, jest i będzie traktowany tak samo pod względem podatkowym.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*