

Konrad Zając

ORCID: 0000-0003-2898-6118

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.40.7>

Ewolucja wykładni przepisów o uldze meldunkowej a stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej — analiza problemu oraz uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 2730/19

JEL Classification: K34

Słowa kluczowe: ulga meldunkowa, wykładnia prawa, stwierdzenie nieważności decyzji, rażące naruszenie prawa, pozorna instytucja prawna

Keywords: residency tax exemption, interpretation of the law, annulment of decision, flagrant violation of the law, apparent legal institution

Abstrakt: Niniejsza praca porusza zagadnienie tak zwanej ulgi meldunkowej jako zwolnienia przedmiotowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kluczową problematyką przeprowadzanej analizy jest ocena, w jaki sposób zmiana wykładni kryteriów warunkujących możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego może wpływać na stwierdzenie nieważności wymiarowej decyzji ostatecznej, jeżeli decyzja ta została wydana w oparciu o zawężającą, w późniejszym czasie jednoznacznie zanegowaną wykładnię przepisów. Autor polemizuje ze stanowiskiem NSA, że naruszenie prawa o charakterze rażącym ma miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy między treścią przepisu a opartego na nim rozstrzygnięcia zachodzi oczywista sprzeczność.

Evolution of the interpretation of the provisions on residency tax exemption and the annulment of a tax decision: Analysis of the problem and comments based on the judgment of the Supreme Administrative Court of 23 January 2020, ref. no. II FSK 2730/19

Abstract: This paper discusses the issue of residency tax exemption in the Polish Personal Income Tax Act. The key issue of the analysis is to assess the impact of a change in the interpretation of the criteria for eligibility for a tax exemption on the annulment of a tax decision if the decision was based on a restrictive interpretation of regulations, which was later clearly negated by

the judicature of the administrative courts. The author contests the standpoint of the Supreme Administrative Court that a flagrant violation of the law occurs only when there is an obvious contradiction between the content of a provision and the content of a decision based on that legal provision.

Ulga meldunkowa w prawie polskim — wprowadzenie

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że omawiane przepisy dotyczące ulgi meldunkowej w obecnym stanie prawnym już nie obowiązują. Instytucja ta została przyjęta do polskiego systemu prawnego na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹. Konkretyzując, art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych² wymieniający enumeratywnie katalog zwolnień przedmiotowych w niniejszym podatku został poszerzony o pkt 126, w myśl którego wolne od podatku dochodowego były przychody uzyskane z odpłatnego zbycia: a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie — jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22.

Zgodnie natomiast z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126, miało zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego złożył oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia w urzędzie skarbowym, którym kierował naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika. Z kolei art. 21 ust. 22 u.p.d.o.f. stanowił, że zwolnienie to ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

Na mocy ustawy z dnia 6 listopada 2008 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw³, uchylono w art. 21 u.p.d.o.f. zarówno ust. 1 pkt 126, jak i ust. 21 i 22. W ten sposób z dniem 1 stycznia 2009 roku, instytucja ulgi meldunkowej została wyeliminowana z polskiego porządku prawnego. Ustawodawca przyjął jednak, że do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588).

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.); dalej: u.p.d.o.f.

³ Ustawa z dnia 6 listopada 2008 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316).

nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–e u.p.d.o.f., nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 do 31 grudnia 2008 roku stosuje się zasady określone w u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 roku. Innymi słowy, uchylone przepisy znajdują zastosowanie do podatników, którzy uzyskali przychód (dochód) z odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych, nabytych w wymienionym okresie.

1. Ewolucja wykładni przepisów o uldze meldunkowej

Stosowanie prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne, a dokładniej kwestia właściwej wykładni przepisów o uldze meldunkowej, stało się zagadnieniem niezwykle problematycznym. Wątpliwości wiązały się w szczególności z ustaleniem i oceną warunków koniecznych do zastosowania niniejszego zwolnienia. W dotychczasowej praktyce orzeczniczej wykształciły się trzy nurty orzecznicze, odrębnie interpretujące omawiane regulacje.

Zgodnie z pierwszym poglądem, opierającym się na wykładni językowej, możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej została przez ustawodawcę *explicite* uzależniona od spełnienia dwóch warunków: 1. zameldowania w zbytym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia, oraz 2. złożenia w ustawowo określonym terminie, we właściwym urzędzie skarbowym, oświadczenia o spełnianiu warunków do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia. Niedopełnienie jednego z powyższych warunków skutkuje brakiem możliwości skorzystania z ulgi podatkowej. Niniejszy sposób interpretacji przepisów wynika z przyjęcia założenia, że ustawodawca posługując się w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. sformułowaniem „z zastrzeżeniem ust. 21 i 22” jednoznacznie wskazał, że podstawa prawna omawianego zwolnienia nie ogranicza się wyłącznie do normy z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., która określa tylko jeden z dwóch warunków do skorzystania z ulgi. Równie istotny jest zatem warunek, do którego wskazany przepis odsyła, to jest złożenie stosownego oświadczenia (art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.). Regulacje ustanawiające zwolnienia podatkowe są przepisami prawa materialnego, kreują one bowiem prawa i obowiązki podatnika. Z prawem podatnika do zwolnienia z podatku związany jest jego obowiązek, rozumiany jako konieczność spełnienia ustawowych przesłanek zwolnienia, jeśli takowe ustawodawca ustanowił. Zatem *a contrario* niespełnienie przez podatnika któregokolwiek z warunków stawianych przez ustawodawcę w tym zakresie pozbawia podatnika prawa do ulgi⁴.

⁴ Niniejszy pogląd został wyrażony przez NSA w wyrokach: z dnia 27 marca 2014 roku, sygn. akt II FSK 1064/12; z dnia 8 września 2016 roku, sygn. akt II FSK 2012/14; z dnia 7 kwietnia 2017 roku, sygn. akt II FSK 670/15; z dnia 2 lutego 2018 roku, sygn. akt II FSK 203/16; z dnia 27 listopada 2018 roku, sygn. akt II FSK 3152/16.

Drugi kierunek orzeczniczy wskazuje natomiast, że w procesie wykładni prawa dotyczącego ulgi meldunkowej nie należy ograniczać się do wykładni językowej pojedynczego przepisu, ignorując przy tym wykładnię systemową i funkcjonalną. Istota regulacji, która z perspektywy językowej wydaje się jasna, może okazać się jednak wątpliwa, gdy zestawimy ją z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę jej *ratio legis*. Nie ulega wątpliwości, iż cel przepisów o uldze meldunkowej zostaje zrealizowany już po spełnieniu pierwszego z dwóch ustawowych warunków, to jest zameldowania przez określony czas w zbywanej nieruchomości. Irrelevantne byłoby bowiem założenie, że cel przepisu ustanawiającego zwolnienie podatkowe realizowany jest poprzez złożenie oświadczenia przez podatnika. Niemniej z niewiadomych przyczyn ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie dodatkowego obostrzenia w postaci wymogu złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi, na co jednoznacznie wskazuje wykładnia literalna. Spełnianie przez podatnika warunku zameldowania przez określony czas w zbywanej nieruchomości nie powinno pozostawać bez wpływu na wykładnię przepisu nakładającego na podatnika obowiązek złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do uzyskania zwolnienia z podatku.

Warto zaznaczyć, że z regulacji ustawowych nie wynikało, w jaki sposób i gdzie miałyby być wyrażone stwierdzenie o spełnianiu przez podatnika warunków do zwolnienia. W obrocie prawnym nie funkcjonował również żaden formularz czy wzór stosownego oświadczenia. W związku z tym w każdej konkretnej sprawie należy indywidualnie oceniać całokształt okoliczności faktycznych, pozwalających na ustalenie, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej. Analizie należy zatem poddać w szczególności wszystkie dokumenty mogące mieć znaczenie w niniejszej sprawie, złożone przez podatnika do organu podatkowego, a ewentualne wątpliwości interpretować na jego korzyść⁵.

Trzeci kierunek, prezentowany w najbardziej aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych, opiera się na regule interpretacyjnej pozwalającej przyjąć, że w sytuacji, w której podatnik bez wątpienia spełnił wszystkie wymogi o charakterze materialnoprawnym warunkujące prawo do skorzystania z ulgi podatkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze ściśle formalnym, pozostającym bez wpływu choćby na interesy Skarbu Państwa. Innymi słowy, jeżeli zamieszkiwanie przez podatnika pod danym adresem przez ustawowo wymagany okres nie budzi żadnych wątpliwości, kwestia niedopełnienia obowiązku złożenia właściwego oświadczenia w tej sprawie nie powinna warunkować możliwości skorzystania z ulgi podatkowej. Regulacja o obowiązku

⁵ Niniejszy pogląd został wyrażony przez NSA w wyrokach: z dnia 20 grudnia 2017 roku, sygn. akt II FSK 3378/15; z dnia 11 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1960/17; z dnia 13 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1019/16; z dnia 5 września 2018 roku, sygn. akt II FSK 3325/15; z dnia 22 stycznia 2019 roku, sygn. akt II FSK 167/17.

złożenia oświadczenia miała zapewne na celu potwierdzać fakt zamieszkiwania przez podatnika przez okres 12 miesięcy w zbywanym lokalu. Niemniej organy podatkowe mogły samodzielnie ustalić tę okoliczność w ramach czynności sprawdzających we własnym zakresie poprzez zasięgnięcie do państwowych zasobów informatycznych, to jest bazy PESEL, lub poprzez stosowne współdziałanie organów jednostek samorządu terytorialnego⁶.

Analiza powyższych kierunków orzecznich skłania do wniosku, że jedyną prawnie właściwą wykładnię niniejszych przepisów stanowi reguła interpretacyjna prezentowana w ramach trzeciego nurtu. Jest ona również formułowana w najnowszej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Co więcej, aktualna judykatura zanegowała wcześniejszą praktykę bezwzględnego egzekwowania składania przez podatników oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi. Równolegle ustabilizował się pogląd, że w sytuacji, w której nie ulega wątpliwości, iż podatnik był zameldowany w danym lokalu przez wymagane co najmniej 12 miesięcy, uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności.

Powyższe stanowisko należy uznać za trafne. Na gruncie prawa podatkowego kluczową rolę powinna odgrywać dyrektywa prymatu wykładni językowej, co wynika z idei ochrony podatnika. Ustawodawca powinien stwarzać warunki gwarantujące podatnikowi, że nałożone na niego ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe reguły wykładni prawa. Niemniej w procesie interpretacji nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu, gdyż w rezultacie cel regulacji może zostać wypaczony⁷.

2. Stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej

Zmiana interpretacji przepisów o warunkach przyznawania ulgi meldunkowej ma bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcia zapadające w postępowaniach podatkowych i przed sądami administracyjnymi. W zależności od zastosowanego sposobu wykładni prawa, rozstrzygnięcia spraw o niemal tożsamym stanie faktycznym mogą być zupełnie odmienne. W tym miejscu pojawia się problem dotyczący podatników, w sprawach których wydane zostały już ostateczne decyzje wymiarowe w przedmiocie ulgi meldunkowej, jednak z uwagi na upływ terminów

⁶ Niniejszy pogląd został wyrażony w wyroku WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2019 roku, sygn. akt III SA/Wa 1202/18; oraz wyrokach NSA z dnia 31 sierpnia 2019 roku, sygn. akt II FSK 3684/18; z dnia 10 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 457/18; z dnia 22 lipca 2020 roku, sygn. akt II FSK 1394/18.

⁷ Zob. uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 roku, sygn. akt II FPS 8/10.

ustawowych nie można ich zaskarżyć do sądu administracyjnego, a rozstrzygnięcia tych decyzji zapadły w oparciu o niekorzystną dla podatników wykładnię językową przepisów, która została w późniejszym czasie zanegowana przez NSA.

Wzruszanie decyzji ostatecznych, to jest ich uchylenie, zmiana, stwierdzenie nieważności lub wznowienie postępowania nimi zakończonego, może następować wyłącznie w ramach nadzwyczajnych środków zaskarżenia. Innymi słowy, w odniesieniu do spraw wymiarowych zamkniętych zastosowanie znajdują jedynie nadzwyczajne tryby wzruszania decyzji. Niniejsze tryby są względem siebie niekonkurencyjne, opierają się na odmiennych przesłankach, wobec czego mogą toczyć się równocześnie. W pierwszej kolejności należy jednak stosować tryb nieważnościowy, ponieważ stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej wyeliminuje ją z obrotu prawnego, w związku z czym bezprzedmiotowe staną się postępowania w innych trybach nadzwyczajnych⁸.

Postępowanie nieważnościowe ogranicza się do zbadania, czy kwestionowane ostateczne rozstrzygnięcie jest dotknięte jedną z wad kwalifikowanych, enumeratywnie wymienionych w art. 247 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa⁹, uzasadniających stwierdzenie nieważności. Co ważne, niniejsze postępowanie nie może prowadzić do ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy, gdyż jego celem nie jest kontrola, czy organ prawidłowo zebrał i ocenił materiał dowodowy oraz dokonał jego subsumcji¹⁰. Jedną z podstaw stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej jest przesłanka z art. 247 § 1 pkt 3 O.p. — wydanie decyzji z rażącym naruszeniem prawa. Organ prowadzący postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji z powodu rażącego naruszenia prawa zobligowany jest do zbadania, czy z materiału dowodowego wynika, że do rażącego naruszenia prawa doszło i na czym ono polegało¹¹.

Powyższego problemu, to jest stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji wymiarowej w sprawie ulgi meldunkowej z powodu rażącego naruszenia prawa, dotyczył wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 roku w sprawie o sygn. akt II FSK 2730/19¹². Istota orzeczenia sprowadzała się *de facto* do ustalenia, czy wydanie decyzji, której rozstrzygnięcie było rezultatem zawężającej wykładni prawa, naruszającej standardy konstytucyjne, stanowi podstawę stwierdzenia nieważności decyzji zobowiązującej podatnika do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku.

NSA w niniejszej sprawie oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu I instancji. W uzasadnieniu wyroku sąd wskazał na dwie zasadnicze tezy determinujące rozstrzygnięcie sprawy. Po pierwsze, istnienie w orzecznictwie sądowym różnych

⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownicze administracyjne*, Warszawa 2020, s. 417.

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), dalej: O.p.

¹⁰ K. Teszner, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2017.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 2730/19.

nurtów wykładni przepisów o uldze meldunkowej zdaniem sądu wyklucza możliwość stwierdzenia naruszenia prawa o charakterze rażącym. Po drugie, dopiero ocena okoliczności faktycznych w rozpatrywanej sprawie mogłaby wpłynąć na ustalenie, czy skarżący wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z ulgi. Oceny tej nie można, zdaniem sądu, dokonać w nadzwyczajnym postępowaniu, jakim jest postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nieważności.

W uzasadnieniu prawnym NSA wyraził pogląd, że nie może być mowy o zaistnieniu przesłanki rażącego naruszenia prawa w rozumieniu art. 247 § 1 pkt 3 O.p., jeśli stwierdzenie danego naruszenia nie jest możliwe bez dokonania wnikliwej analizy stanu faktycznego sprawy. Sąd podzielił również stanowisko wyrażane w orzecznictwie, że ścisła wykładnia przepisów o stwierdzeniu nieważności wymaga, by naruszenie to było oczywiste, bez dopuszczania dodatkowych okoliczności, na przykład poważnych skutków społeczno-gospodarczych danej decyzji¹³. Zdaniem sądu, stwierdzenia nieważności decyzji nie można warunkować oceną ewentualnych następstw spowodowanych naruszeniem prawa. Nie można zatem dokonywać ustalenia wady decyzji przez pryzmat skutków, jakie decyzja ta wywołuje. Postępowanie nieważnościowe ogranicza się jedynie do ustalenia, czy konkretny przepis został naruszony w sposób rażący. Taka sytuacja ma miejsce wówczas, jeżeli między treścią przepisu prawnego a rozstrzygnięciem objętym decyzją zachodzi wyraźna sprzeczność. Co więcej, NSA zwrócił uwagę, że posłużenie się przez ustawodawcę przy konstruowaniu niniejszej przesłanki przymiotnikiem „rażący” miało wzmocnić negatywne znaczenie określanego pojęcia naruszenia prawa.

NSA wskazał także, że w procesie badania, czy przy wydawaniu decyzji doszło do naruszenia prawa w stopniu rażącym, powinno się mieć zawsze na względzie zasadę ogólną trwałości decyzji. Kluczowe w tym kontekście są również relacje między zasadą praworządności, z której wynika potrzeba eliminacji z obrotu prawnego wadliwych decyzji administracyjnych, zasadą pewności prawa a zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionymi z art. 2 Konstytucji RP¹⁴, z których wynika reguła trwałości decyzji administracyjnych. Sąd odwołał się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w którym wskazuje się, że w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada konstytucyjna, dopuszczalne jest odstępianie od zasady bezpieczeństwa prawnego¹⁵. Przez „szczególne okoliczności” należy rozumieć sytuacje nadzwyczajne, gdy ze względów obiektywnych zachodzi potrzeba dania pierwszeństwa określonej wartości chronionej bądź znajdującej oparcie w przepisach ustawy zasadniczej. Każda taka sytuacja powinna być oceniana indywidualnie.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2021 roku, sygn. akt I GSK 1472/20.

¹⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 10 grudnia 2007 roku, sygn. akt P 43/07.

Trybunał wskazał ponadto, że prawomocne rozstrzygnięcia organów cechuje domniemanie zgodności z prawem wynikające z zasady legalizmu, które może być jednak przełamane, gdy samo rozstrzygnięcie odbiega od konstytucyjnego standardu, natomiast podważenie prawomocności musi każdorazowo być przedmiotem skrupulatnego ważenia wartości¹⁶.

NSA zauważył, że zasady praworządności i zaufania obywatela do państwa, mogą w niektórych sytuacjach być względem siebie konkurencyjne. Pewne wyjątki od zasady legalizmu, w tym będące konsekwencjami reguły trwałości decyzji, uzasadnione są przyjęciem priorytetu zasady zaufania, a *contrario* wyjątki od zasady zaufania, w tym możliwość wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji ostatecznej, niekiedy uzasadnione są zasadą praworządności. NSA podzielił pogląd, że zasada demokratycznego państwa prawnego ma pierwszoplanowe znaczenie i szeroki zakres, a zasada praworządności wynika z niej i jest jej konsekwencją. Z art. 2 Konstytucji RP wywodzona jest również konieczność zapewnienia pewności co do prawa, a więc między innymi reguła trwałości decyzji ostatecznych, gdyż prawomocność jest sama w sobie wartością konstytucyjną, a jej ochrona ma zakotwiczenie w zasadzie legalizmu. Innymi słowy, w optyce sądu stabilizacja porządku prawnego jest wartością wyższą niż potrzeba eliminowania z obrotu prawnego wadliwych decyzji.

Mając na względzie powyższe, zdaniem NSA, postępowania nadzwyczajne, w tym postępowanie w trybie nieważnościowym, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Konkludując, NSA przedstawił stanowisko, że okoliczności niniejszej sprawy, takie jak konieczność sięgania do wykładni innych niż językowa, konieczność odwoływania się do orzeczeń TK, do dorobku doktryny i stanowisk organów administracji podatkowej, wykluczają stwierdzenie rażącego naruszenia prawa przy wydawaniu decyzji wymiarowej.

Niniejsze orzeczenie ma kluczowe znaczenie z perspektywy omawianego zagadnienia, gdyż jest ono pierwszym rozstrzygnięciem podjętym przez NSA w przedmiocie stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji wymiarowej w sprawie ulgi meldunkowej, wydanej po dokonaniu błędnej (zawężającej) wykładni rzeczonych przepisów. Co więcej, wyrok ten dał również początek ukształtowaniu się aktualnej linii orzeczniczej, w ramach której sądy administracyjne konsekwentnie podzielają poglądy wyrażane przez NSA w przytoczonej sprawie, tym samym orzekając na niekorzyść podatników¹⁷.

Omawiany wyrok NSA skłania do poczynienia pewnych uwag na jego tle. Z całą pewnością należy podzielić pogląd sądu, wyrażany również w literaturze

¹⁶ Zob. wyrok TK z 24 października 2007 roku, sygn. akt SK 7/06.

¹⁷ Zob. wyroki: WSA w Łodzi z dnia 15 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Łd 131/20; WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Gd 424/20; WSA w Lublinie z dnia 21 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Lu 396/20.

przedmiotu, że przesłanka rażącego naruszenia prawa ma charakter niejednoznaczny i dotyczy sytuacji, gdy rozstrzygnięcie decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu będącego jego materialną podstawą¹⁸. Niemniej warto poddać polemice stanowisko sądu, że niedopuszczalne jest ustalenie wady decyzji, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 3 O.p., w oparciu o analizę skutków, jakie ta decyzja wywołuje.

Przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji wydanej z rażącym naruszeniem prawa uregulowana w ogólnym prawie podatkowym znajduje swój odpowiednik na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego¹⁹. W myśl art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. organ administracji publicznej stwierdza bowiem nieważność decyzji, która wydana została bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa. Sposób definiowania terminu „rażące naruszenie prawa” w rozumieniu k.p.a. można zatem przenieść na grunt prawa podatkowego, gdyż obie przesłanki mają podobny charakter.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przeważa pogląd, że o rażącym naruszeniu prawa w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. decyduje nie tylko oczywistość naruszenia prawa i charakter naruszonego przepisu, ale również racje ekonomiczne lub skutki społeczno-gospodarcze, które wywołuje ta decyzja²⁰. Sama ocena oczywistości naruszenia prawa jest warunkiem niewystarczającym do stwierdzenia nieważności decyzji, gdyż o tym, czy naruszenie prawa jest rażące, w równym stopniu decyduje ocena skutków społeczno-gospodarczych wywołanych kontrolowaną decyzją²¹. Są to skutki nie do zaakceptowania z punktu widzenia wymagań zasady praworządności. Innymi słowy, mowa tu o skutkach naruszenia, których wystąpienie powoduje, że nie jest możliwe zaakceptowanie takiej decyzji jako aktu wydanego przez organy praworządnego państwa²².

W judykaturze obecny jest również pogląd, w myśl którego o rażącym naruszeniu prawa przesądza właśnie ocena skutków społeczno-gospodarczych, jakie dane naruszenie za sobą pociąga²³. Nie każde, nawet oczywiste, naruszenie prawa może być uznane za rażące. Przy kwalifikacji naruszenia prawa do kategorii naruszenia rażącego nie jest bowiem istotne samo zachowanie się organu sprzecznie z normą prawną, lecz skutki, których dotkliwość dla strony nie można niczym usprawiedliwić. Co więcej, o rażącym naruszeniu prawa można mówić jedynie wtedy, gdy stwierdzone naruszenie ma znacznie większą wagę, aniżeli stabilność ostatecznej decyzji administracyjnej²⁴. Ocena naruszenia prawa jako rażącego wymaga zatem

¹⁸ B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarsz et. al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1045.

¹⁹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku — Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.); dalej: k.p.a.

²⁰ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2019 roku, sygn. akt VII SA/Wa 520/19.

²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 2021 roku, sygn. akt. I OSK 3431/15.

²² Zob. wyrok NSA z dnia 29 maja 2020 roku, sygn. akt I OSK 1383/19.

²³ Zob. wyrok NSA z dnia 7 września 1998 roku, sygn. akt II SA 822/98.

²⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 roku, sygn. akt II OSK 1334/17.

zbadań całości kształtu okoliczności danej sprawy. Sama waga stabilności decyzji ostatecznej nie może być oceniana w oderwaniu od wartości takich, jak interes społeczny, praworządność, stabilność obrotu prawnego, zaufanie obywatela do państwa oraz konsekwencji pozostania w obrocie prawnym wadliwego aktu stosowania prawa²⁵.

Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie NSA, będące przedmiotem analizy w niniejszej pracy, zostało wydane z pominięciem szerokiego spektrum kryteriów, jakie winny być uwzględniane przy ocenie naruszenia prawa jako naruszenia o charakterze rażącym. Optyka sądu ograniczająca tę ocenę wyłącznie do zbadania, czy między treścią przepisu prawnego a rozstrzygnięciem objętym decyzją zachodzi oczywista sprzeczność, w opinii autora jest błędna i niedostateczna. Zaniechanie analizy *ad casum* może w rezultacie prowadzić nawet do wydania rozstrzygnięcia naruszającego art. 247 § 1 O.p.

Interpretacja przepisów warunkujących możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej, przewidująca bezwzględne egzekwowanie wymogu składania przez podatników oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia, została w judykaturze jednoznacznie zanegowana i uznana za naruszającą normy konstytucyjne²⁶. Niemniej to, że rozstrzygnięcie decyzji zostało oparte przez organy podatkowe na ściśle językowej wykładni przepisów, nieuwzględniającej ustawodawczego motywu ich wprowadzenia, nie może przesądzać o zaistnieniu naruszenia prawa o rażącym charakterze. Jak już wspomniano, ocena, czy naruszenie prawa jest rażące, powinna być dokonywana indywidualnie w powiązaniu z okolicznościami danej sprawy, w szczególności ze skutkami takiego naruszenia i z wagą naruszonych norm. Dopiero analiza tych skutków determinuje możliwość zastosowania przesłanki z art. 247 § 1 pkt 3 O.p. będącej podstawą stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej.

3. Analiza skutków ostatecznej decyzji wymiarowej

Zasadniczym skutkiem decyzji wymiarowej w sprawie ulgi meldunkowej wydanej po dokonaniu błędnej (zawężającej) wykładni prawa jest zobowiązanie podatnika do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku. Należy zaznaczyć, że proces stanowienia prawa podatkowego jest ograniczony konstytucyjną zasadą absolutnej wyłączności ustawy²⁷. Każda ingerencja państwa w sferę majątkową obywateli może nastąpić jedynie w drodze ustawy. Nie jest zatem prawnie dopuszczalne, by podatnik ponosił jakiegokolwiek ciężary i świadczenia publiczne, jeżeli nie zobowiązuje go do tego właściwe unormowanie ustawowe. W odniesieniu do

²⁵ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 lutego 2021 roku, sygn. akt I SA/Ol 783/20.

²⁶ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2019 roku, sygn. akt III SA/Wa 1202/18.

²⁷ A. Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2, s. 197.

ulgi meldunkowej mamy w istocie do czynienia z sytuacją, gdy organy stosujące prawo w wyniku przeprowadzenia niepoprawnej wykładni prawa i zupełnie ignorując cel niniejszych regulacji, *de facto* samodzielnie zobowiązywały podatnika do zapłaty podatku, mimo że niniejsze zobowiązanie w danym stanie faktycznym w gruncie rzeczy nie miało umocowania w ustawie podatkowej.

Podatnik, który był zameldowany w zbywanym lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia, spełnił już ustawowe *ratio legis* zwolnienia z opodatkowania. Alogiczne jest zatem rozumowanie, wedle którego cel przepisu kreującego zwolnienie podatkowe realizowany jest poprzez oświadczenie podatnika, które bynajmniej nie musi odpowiadać stanowi faktycznemu, czyli rzeczywistemu zamieszkiwaniu w zbywanym lokalu. Preferencja wprowadzona przez ustawodawcę była skierowana właśnie do podatników, którzy spełniali rzeczony warunek materialny. Organy podatkowe, które nakładały na podatnika zobowiązanie z przyczyny niedopełnienia kwestii formalnych, w praktyce działały w sprzeczności z wolą prawodawcy. Niedozwolone jest wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo. Taka działalność organów podatkowych godzi w zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, która z kolei stanowi implikację konstytucyjnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego.

Instytucja ulgi meldunkowej budzi zastrzeżenia odnoszące się nie tylko do samego etapu stosowania prawa, ale już co do sposobu jej prawnego skonstruowania w ustawie podatkowej. Ustawodawca ma daleko idącą swobodę w kształtowaniu materialnego prawa podatkowego, niemniej swoboda ta jest ograniczona nakazem respektowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności poszanowania standardów przyzwoitej legislacji²⁸. Reguła ta nie została wyrażona *explicite* w treści Konstytucji RP, natomiast można ją wywieść zarówno z klauzuli państwa prawnego, jak i samej aksjologii konstytucyjnej.

Zasada przyzwoitej legislacji była wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który konsekwentnie stoi na stanowisku, że jest ona funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa²⁹. Wyodrębnienie standardu przyzwoitej legislacji stanowi implikację przeświadczenia, że nie istnieje państwo prawa, jeśli obywatele nie mają zaufania do zagwarantowania ochrony prawnej wypływającej z określonego prawa. Reguła ta wyraża w sobie przede wszystkim wymóg dostatecznej określoności przepisów prawnych, co oznacza, że powinny być one formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod

²⁸ M. Florczak-Wątor, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX 2021.

²⁹ Zob. wyroki TK z dnia 17 maja 2005 roku, sygn. akt P 6/04; z dnia 11 stycznia 2000 roku, sygn. akt K 7/99.

względem językowym. Na ustawodawcy spoczywa zatem obowiązek stanowienia norm prawnych zrozumiałych dla ich adresatów oraz niebudzących wątpliwości co do treści przyznawanych praw i nakładanych obowiązków. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności przyznawanych praw i nakładanych obowiązków, by ich treść była oczywista i umożliwiała ich wyegzekwowanie³⁰.

Dyrektywa poprawnej legislacji obejmuje również podstawowy z punktu widzenia procesu prawotwórczego etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Prawidłowe skonstruowanie danej regulacji powinno pozwalać na stosunkowo łatwą możliwość wyinterpretowania jej sensu i celu. Warto zaznaczyć, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego³¹.

Bez wątpienia przepisy dotyczące ulgi meldunkowej nie czynią zadość powyższym wymaganiom przyzwoitej legislacji. Proces stosowania prawa ujawnił w praktyce ich niejednorodną wykładnię, trudności w interpretacji motywu ustawodawczego oraz problemy we właściwej subsumpcji niniejszych norm. Nieprecyzyjnie sformułowane unormowania budzą niepewność po stronie ich adresatów, tym bardziej jeśli dopuszczają dużą swobodę lub nawet dowolność w ich interpretacji przez organy stosujące prawo. Z punktu widzenia zasady praworządności niedopuszczalne jest, by organy mając nadmierną swobodę w wykładni przepisów w rezultacie wcielały się w rolę ustawodawcy — właśnie z taką sytuacją mamy do czynienia w omawianej sprawie. W przypadku, gdy zostaną ustanowione przepisy o nieprecyzyjnej treści, to właśnie sądy powinny wyznaczać ich właściwą interpretację.

Poszanowanie zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wyraża się także w zakazie tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji uchodzą jedynie za pozór ochrony interesów majątkowych, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa podmiotowego³². Trybunał Konstytucyjny w swej judykaturze wielokrotnie zaznaczał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być „pułapką” dla obywatela, a ponadto obywatel powinien mieć możliwość układania swych spraw w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań, które są niemożliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania³³. Ulga podatkowa przy powszechnym obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych realizuje swoje przeznaczenie tylko wtedy, gdy jest sformułowana w sposób

³⁰ Zob. wyrok TK z dnia 24 lutego 2003 roku, sygn. akt K 28/02.

³¹ Zob. wyrok TK z dnia 30 października 2001 roku, sygn. akt K 33/00.

³² Zob. wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 roku, sygn. akt K 33/02.

³³ Por. wyroki TK z dnia 3 grudnia 1996 roku, sygn. akt K. 25/95; z dnia 25 listopada 1997 roku, sygn. akt K 26/97.

czytelny i nie stwarza dla podatnika pułapki. Jeżeli podatnik działając w dobrej wierze i zaufaniu do organów państwa nie jest w stanie skutecznie rozpoznać ustawowo nałożonych warunków do skorzystania ze zwolnienia podatkowego i w rezultacie ich dopełnić, wówczas takie zwolnienie przybiera postać pozornej instytucji prawnej.

Należy mieć na uwadze, że istota zasady ochrony zaufania do państwa i prawa przejawia się obywatelom zwłaszcza w procesie stosowania prawa przez organy państwowe. Konieczność respektowania niniejszej zasady, obejmująca — jak już wskazano — zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne, wymaga usuwania przeszkód prawnych uniemożliwiających realizację prawa do zwolnienia podatkowego³⁴. Wobec tego należy przyjąć, że w sytuacji, gdy podatnik bez wątpienia spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi podatkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze czysto formalnym. Odmienna (zawężająca) wykładnia odbiera bowiem obywatelowi możliwość realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę i jest przejawem tworzenia nie tylko pozornej instytucji prawnej, ale również swoistej pułapki dla ogółu obywateli, tym samym narusza art. 2 Konstytucji RP. Taki stan rzeczy jest niemożliwy do zaakceptowania w praworządnym państwie.

Co więcej, pryncypialne egzekwowanie warunku *stricte* formalnego pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ustawodawca spośród dopuszczalnych środków działania powinien wybierać możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż jest to niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu³⁵. Właściwe skonstruowanie instytucji prawnej wymaga uchwycenia wagi poszczególnych warunków, których spełnienie uprawnia do skorzystania ze zwolnienia. Odbieranie podatnikowi prawa do ulgi podatkowej wyłącznie z powodu niedopełnienia wymogu formalnego, wyrażonego w sposób nieprecyzyjny oraz którego spełnienie mogło być samodzielnie zweryfikowane przez organy podatkowe, pozostaje w dysproporcji w obliczu spełnienia przez niego warunku materialnoprawnego. Obowiązki nakładane w tym zakresie na podatnika są bowiem niewspółmierne z ustawowym celem podatkowej preferencji.

Naruszenie wymienionych standardów konstytucyjnych jest tym bardziej rażące, że czynione na niekorzyść podatnika. Bezwzględne egzekwowanie przez organy podatkowe obowiązku złożenia oświadczenia jest faktycznym odebraniem podatnikowi przysługującego mu prawa do zwolnienia podatkowego, w konsekwencji zobowiązaniem go do zapłaty nienależnego podatku. Jest to również wyraz tworzenia przez organy stosujące prawo zbędnych barier blokujących podatni-

³⁴ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 lutego 2021 roku, sygn. akt I SA/OI 783/20.

³⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 457/18.

kowi możliwość skorzystania z ulgi, kiedy spełnił już podstawowy i przedkładany przez prawodawcę wymóg jej przyznania.

Warto zaznaczyć, że organy podatkowe przyjmując wykładnię zawężającą naruszyły art. 2a O.p., w myśl którego niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Wątpliwości w niniejszej sprawie dotyczyły właśnie prawa, a konkretniej jego właściwej wykładni. Organy powinny zatem interpretować przepisy prawne w sposób najbardziej korzystny dla podatnika.

Dodatkowo niezważanie na to, że w orzecznictwie sądów administracyjnych została jednoznacznie skorygowana wykładnia przepisów dotyczących kryteriów przyznawania ulgi meldunkowej, może skutkować w rezultacie naruszeniem reguły równości podatkowej. Wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną istotną cechą powinny być bowiem traktowane w ten sam sposób³⁶. Chodzi o to, by w odniesieniu do takich samych zdarzeń prawnopodatkowych stosować takie same następstwa podatkowe. W przypadku ulgi meldunkowej, rozstrzygnięcia dotyczące podatników znajdujących się w stosunkowo podobnej sytuacji faktycznej mogły być zupełnie różne w zależności od okresu, w którym zapadały. W konsekwencji dochodziło do różnicowania sytuacji prawnopodatkowej podmiotów niemającego oparcia w prawie.

Z powyższej analizy skutków wywołanych decyzją, na mocy której wskutek zawężającej wykładni prawa podatnik został zobowiązany do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku, zwłaszcza z wykazanych jaskrawych naruszeń standardów konstytucyjnych, wynika konkluzja, że mogą one stanowić podstawę stwierdzenia nieważności decyzji z uwagi na rażące naruszenie prawa. Konsekwencją braku stwierdzenia nieważności takiej wadliwej decyzji jest pozostanie w obrocie prawnym aktu stosowania prawa naruszającego liczne normy konstytucyjne i zobowiązującego podatnika do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku.

Taki stan rzeczy jest nie do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawnym, godzi bowiem w zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, narusza ustrojowe reguły sprawiedliwości i praworządności, podważa zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz pozostaje w sprzeczności z interesem społecznym. Skutków, które wywołuje decyzja, a dokładniej ich szczególnej dotkliwości dla podatników, nie można niczym usprawiedliwiać. Wykazane naruszenia mają znacznie większą wagę aniżeli stabilność ostatecznej decyzji wymiarowej, stwierdzenie jej nieważności nie wywołuje bowiem konsekwencji niemożliwych do przewidzenia lub spełnienia. Za pozostaniem takiej decyzji w obrocie prawnym nie przemawiają również względny ekonomiczne. Niniejsza decyzja powinna zostać zatem usunięta z obrotu prawnego.

³⁶ L. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6, s. 7–8.

Zakończenie

Analiza wyroku NSA z dnia 23 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 2730/19, skłania do wniosku, że sąd powinien wydać w rzeczonej sprawie odmienne rozstrzygnięcie, zatem stwierdzić nieważność ostatecznej decyzji wymiarowej w sprawie ulgi meldunkowej z powodu rażącego naruszenia prawa. Nie można podzielić optyki sądu, że wydanie decyzji, której rozstrzygnięcie było rezultatem błędnej (zawężającej) wykładni prawa, naruszającej standardy konstytucyjne, nie jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji zobowiązującej podatnika do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku z uwagi na rażące naruszenie prawa. Sąd powinien mieć na uwadze również skutki, jakie wywołuje utrzymywanie takiej wadliwej decyzji w obrocie prawnym. Nie należy lekceważyć tego, że dla obywateli treść prawa przejawia się przede wszystkim w sposobie jego stosowania przez organy państwowe. Nałożenie podatku, które nie znajduje oparcia w wypowiedzi ustawodawcy, jest nieuprawnione, gdyż rażąco narusza konstytucyjnie chronione prawo własności.

Prawodawca powinien tworzyć prawo w sposób, który jednoznacznie wyraża określone normy prawne realizujące stawiane przez niego cele. Niemniej w sytuacji, gdy zostaną ustanowione przepisy o niejednoznacznej i zawilej treści, to właśnie na sądach ciąży obowiązek wprowadzenia stosownej wykładni, wyjaśnienia i doprecyzowania ich znaczenia.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2020.
- Babiarz S. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Etel L., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEX 2017.
- Karczyński L., *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007, nr 6.
- Krawczyk-Sawicka A., *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2012, nr 2.
- Tuleja P., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX 2021.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku — Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588).

Ustawa z dnia 6 listopada 2008 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316).

Orzecznictwo

Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 roku, sygn. akt II FPS 8/10.
 Wyrok NSA z dnia 7 września 1998 roku, sygn. akt II SA 822/98.
 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 roku, sygn. akt II FSK 1064/12.
 Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 roku, sygn. akt II FSK 2012/14.
 Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 roku, sygn. akt II FSK 670/15.
 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2017 roku, sygn. akt II FSK 3378/15.
 Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 roku, sygn. akt II FSK 3152/16.
 Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2018 roku, sygn. akt II FSK 203/16.
 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1960/17.
 Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1019/16.
 Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 roku, sygn. akt II FSK 3325/15.
 Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 roku, sygn. akt II FSK 167/17.
 Wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2019 roku, sygn. akt II FSK 3684/18.
 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 roku, sygn. akt II OSK 1334/17.
 Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 457/18.
 Wyrok NSA z dnia 29 maja 2020 roku, sygn. akt I OSK 1383/19.
 Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 457/18.
 Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 roku, sygn. akt II FSK 1394/18.
 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 2730/19.
 Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2021 roku, sygn. akt I GSK 1472/20.
 Wyrok NSA z dnia 27 maja 2021 roku, sygn. akt I OSK 3431/15.
 Wyrok TK z dnia 3 grudnia 1996 roku, sygn. akt K. 25/95.
 Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 roku, sygn. akt K 26/97.
 Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 roku, sygn. akt K 7/99.
 Wyrok TK z dnia 30 października 2001 roku, sygn. akt K 33/00.
 Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 roku, sygn. akt K 33/02.
 Wyrok TK z dnia 24 lutego 2003 roku, sygn. akt K 28/02.
 Wyrok TK z dnia 17 maja 2005 roku, sygn. akt P 6/04.
 Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2007 roku, sygn. akt P 43/07.
 Wyrok TK z dnia 24 października 2007 roku, sygn. akt SK 7/06.
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2019 roku, sygn. akt III SA/Wa 1202/18.
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2019 roku, sygn. akt VII SA/Wa 520/19.
 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Łd 131/20.
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Gd 424/20.
 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 października 2020 roku, sygn. akt I SA/Lu 396/20.