



Wiktor Gnych-Pietrzak
Uniwersytet Szczeciński
e-mail: pietrzakwik@gmail.com
ORCID: 0000-0001-5237-0474



Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej

Streszczenie

Główne cele przeprowadzonego badania dotyczą skutków dla podatnika, jakie wynikają z orzeczeń sądów administracyjnych przyjmujących różne typy wykładni w stosunku do zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych zwanego ulgą meldunkową. Pierwszy cel badawczy sprowadza się do zweryfikowania, czy spośród przesłanek wymaganych do uzyskania zwolnienia samo spełnienie warunku materialnego umożliwia otrzymanie zwolnienia od tegoż podatku. Drugi cel badawczy dotyczył obowiązków organów podatkowych, w szczególności odnoszących się do zasad ogólnych postępowania podatkowego oraz rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących stanu prawnego na korzyść podatnika, a także kontroli spełnienia warunku materialnego ulgi meldunkowej poprzez zasięgnięcie informacji z systemów teleinformatycznych.

Tak zakreślone cele badawcze pozwoliły postawić główną tezę badawczą, że wybór wykładni (spośród językowej, systemowej oraz funkcjonalnej) przez składy orzekające w zakresie ulgi meldunkowej wpływa na stosowanie prawa i wywołuje odmienne skutki prawne dla podatnika. Przeprowadzone badanie wyłoniło także drugą (uzupełniającą) tezę badawczą, zgodnie z którą organy podatkowe powinny stosować zasadę *in dubio pro tributario* w sprawach dotyczących ulgi meldunkowej oraz uzupełniająco korzystać z dostępnych systemów teleinformatycznych.

Do przeprowadzenia badań zastosowano metodę dogmatycznoprawną, analityczną oraz empiryczną. Analizie poddano relewantne regulacje prawne oraz literaturę przedmiotu.

Dodatkowo skorzystano z empirycznej analizy orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Przeprowadzone badanie zostało zakończone następującymi wnioskami. Warstwa dekskryptywna tekstu prawnego wymaga spełnienia warunku formalnego, jednakże do prawidłowego zdekodowania oraz zastosowania normy prawnej należy zastosować również wykładnię systemową oraz funkcjonalną (celowościową), z powodu braku jasnych reguł dotyczących tego warunku. Ponadto organy podatkowe w toku postępowania podatkowego mają obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika oraz powinny współdziałać z podatnikiem w celu wyjaśnienia wątpliwości w zakresie spełnienia warunku formalnego ulgi meldunkowej, w szczególności poprzez skorzystanie z systemów teleinformatycznych.

Słowa kluczowe: wykładnia prawa, ulga meldunkowa, prawo podatkowe, *in dubio pro tributario*

Wprowadzenie

Wykładnia prawa jest pewnym procesem myślowym obejmującym czynności związane z rozumieniem tekstów prawa oraz czynności polegające na wnioskowaniu o normach z innych norm, odtworzonych ze zrozumianego tekstu prawnego¹. Wśród przedstawicieli doktryny można znaleźć zwolenników różnych koncepcji wykładni prawa², jednakże na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto założenia derywacyjnej koncepcji wykładni prawa. Wśród sądownictwa administracyjnego, w szczególności dotyczącego prawa podatkowego, istnieje silna dyrektywa prymatu dla wykładni językowej. Przede wszystkim dotyczy ona jednak przepisów określających ciężary lub świadczenia publiczne³.

W świetle derywacyjnej koncepcji wykładni prawa niewątpliwie jest, że w procesie wykładni prawa interpretator nie może ograniczyć się wyłącznie do rezultatu wykładni językowej, a obowiązany jest skonfrontować ów wynik z rezultatem wykładni systemowej oraz funkcjonalnej (celowościowej). Pogląd ten jest również podzielany przez szerokie grono judykatury⁴.

1 M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 44.

2 M. Zieliński, O. Bogucki, A. Choduń, S. Czepita, B. Kanarek, A. Munczewski, *Zintegrowanie polskich koncepcji wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 4, s. 23–39.

3 Uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, Legalis nr 348432.

4 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA (7) z 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, Legalis nr 327906; postanowienie SN z 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, Legalis nr 82062; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 listopada 2000 r., K 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 259.

Ulga meldunkowa to zwolnienie od podatku, czyli ograniczenie powszechnego świadczenia publicznoprawnego na rzecz Skarbu Państwa o charakterze wyjątku. Co do zasady daniny publiczne służą realizacji celu fiskalnego, jednakże przewidziane przez ustawodawcę wyjątki mają podłoże w innych, pozafiskalnych celach.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ określa w sposób enumeratywny zwolnienia od tego podatku. Z dniem 1 stycznia 2007 roku zostało wprowadzone zwolnienie od tego podatku, zwane ulgą meldunkową. Ustawodawca zawarł tę regulację w dwóch jednostkach redakcyjnych, tj. art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz art. 21 ust. 21 PIT. Przepisy, które regulowały owe zwolnienie, obowiązywały dość krótko, gdyż od 1 stycznia 2007 roku⁶ do 31 grudnia 2008 roku⁷, jednak zagadnienie ulgi meldunkowej nadal jest przedmiotem postępowań sądowych, dlatego wymaga pogłębionej analizy, której jak dotąd w literaturze przedmiotu nie przeprowadzono.

Dokonując analizy konstrukcji prawnej w zakresie dotyczącym ulgi meldunkowej, można wskazać dwa warunki, które podatnik PIT musiał spełnić w celu uzyskania zwolnienia z tego podatku:

- materialny – być zameldowanym w zbytej nieruchomości przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy,
- formalny – złożyć w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, oświadczenie o spełnieniu warunków zwolnienia w terminie 14 dni od dnia dokonania zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego.

Wydawałoby się, że tak skonstruowane zwolnienie nie powinno nastroczać problemów interpretacyjnych, jednakże ustawodawca w dość enigmatyczny sposób wskazał „oświadczenie” jako warunek *sine qua non* uzyskania zwolnienia. W porządku prawnym nie obowiązywał żaden normatywny formularz czy wzór takiego oświadczenia, co doprowadziło do wykształcenia się trzech różnych linii orzeczniczych sądownictwa administracyjnego w zakresie spełnienia warunku formalnego tytułowej ulgi meldunkowej.

Mając na uwadze powyższe, przeprowadzona analiza orzecznictwa pozwoliła na postawienie problemu badawczego, który odnosi się do roli wykładni zastosowanej

5 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej jako PIT).

6 Wprowadzona ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r., nr 217, poz. 1588).

7 Ulga meldunkowa została derogowana z porządku prawnego ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. 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).

przez sądy administracyjne oraz jej wpływu na ukształtowanie się różnych linii orzeczniczych, odnoszących się do tytułowej ulgi meldunkowej. Ustalenia w tym zakresie uwzględniały postawione cele badawcze, które odnoszą się przede wszystkim do skutków, jakie wynikają z orzeczeń sądów administracyjnych, objętych badaniem.

Takie sformułowanie problemu badawczego pozwoliło postawić główną tezę badawczą, według której wybór wykładni (spośród: językowej, systemowej i funkcjonalnej) stosowanej przez sądownictwo administracyjne w zakresie ulgi meldunkowej wpływa na stosowanie prawa i wywołuje niekiedy odmienne skutki prawne dla podatnika. Ponadto w toku przeprowadzonej analizy wyłoniono także drugą (uzupełniającą) tezę badawczą, zgodnie z którą powinno się stosować zasadę *in dubio pro tributario* w sprawach dotyczących ulgi meldunkowej oraz (uzupełniając) organy podatkowe powinny wykorzystywać dostępne systemy teleinformatyczne.

Złożenie oświadczenia jako warunek *sine qua non* otrzymania zwolnienia

Ustawodawca wprowadził warunek formalny w art. 21 ust. 21 PIT, przy czym trzeba zastanowić się nad sposobem ustanowienia tej instytucji. Jak już zostało wspomniane, ustawodawca nie wprowadził normatywnego formularza czy wzoru owego oświadczenia, toteż wydaje się, że oświadczenie to może zostać złożone na piśmie bądź ustnie do protokołu. Taki pogląd został zaakceptowany w literaturze przedmiotu⁸.

W odpowiedzi na interpelację poselską nr 27670 posłanki Bożeny Kamińskiej Minister Finansów wskazał, że przepisy konstruuje ulgę meldunkową nie określały wzoru oświadczenia o spełnianiu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej, ponadto przepisy nie obligowały Ministra Finansów do określenia wzoru takiego oświadczenia⁹. Wydaje się, że oświadczenie o spełnianiu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej należy potraktować jako oświadczenie wiedzy, do którego należy odpowiednio stosować przepisy o oświadczeniach woli¹⁰. Oświadczenie takie mogłoby więc zostać złożone przez każde zachowanie podatnika, które

⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 449; M. Chudzik, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*, LEX/el 2009, sip.lex.pl (dostęp 10.11.2021).

⁹ Interpelacja nr 27670, www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=2B2ABC017871C46AC1258345004F97C5 (dostęp 20.10.2021).

¹⁰ Zob. art. 651 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.).

ujawnia jego wiedzę w sposób dostateczny, co wynika z nakazu odpowiedniego stosowania przepisów o oświadczeniach woli do innych oświadczeń.

Należy zauważyć, że znaczna liczba podatników nie skorzystała z omawianej w tekście ulgi meldunkowej. Wedle zgromadzonych przez Ministerstwo Finansów szacunkowych danych za lata 2008–2017 było to około 18,6 tys. osób¹¹. Ministerstwo Finansów wskazało, że powodem niezyskania ulgi meldunkowej było niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania.

Kwestia terminu złożenia opisywanego oświadczenia jest niezwykle ważna, gdyż norma wyrażona w przepisie nakazuje złożyć w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, w terminie 14 dni od dnia dokonania zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego oświadczenie o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej. Z uwagi na relatywnie krótki termin złożenia oświadczenia oraz wpływające do Ministerstwa Finansów uwagi podatników¹² termin ten został dwukrotnie wydłużony. Początkowo termin ten został wydłużony rozporządzeniem Ministra Finansów¹³ do 30 kwietnia 2008 roku, jeżeli przychody określone w art. 21 ust. 1 pkt. 126 uzyskane zostały w 2007 roku. W przypadku gdy przychody te zostały uzyskane w 2008 roku, termin złożenia oświadczenia ubiegał 30 kwietnia 2009 roku. Dla nieruchomości i praw majątkowych zbywanych po 31 grudnia 2008 roku terminem złożenia oświadczenia był termin złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym nastąpiło zbycie, czyli do 30 kwietnia roku następnego¹⁴.

Mnogość oraz różna ranga aktów prawnych regulujących instytucję ulgi meldunkowej niewątpliwie doprowadziły podatnika do stanu niepewności, co należy oceniać negatywnie z perspektywy konstytucyjnych regulacji. Można tutaj wskazać kilka zasad, współokreślających zasadę państwa prawnego, takich jak zasada ochrony zaufania państwa do prawa, zasada przyzwoitej legislacji oraz zasada pewności prawa, w szczególności prawa podatkowego.

11 Interpelacja nr 22261, <https://sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=0843170C43D0D147C125829B002DF064&view=S> (dostęp 10.09.2021).

12 Interpelacja nr 27670, <https://sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=2B2ABC017871C46AC1258345004F97C5&view=S> (dostęp 20.10.2021).

13 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz.U. z 2008 r., nr 59, poz. 361).

14 Art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. 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).

Pierwsza linia orzecznicza

Pierwsza z wyodrębnionych linii orzeczniczych sądownictwa administracyjnego sprowadza się do następującego twierdzenia: do zastosowania ulgi meldunkowej niezbędne jest złożenie oświadczenia w urzędzie skarbowym.

Należy zauważyć, że linia ta charakteryzuje się prymatem wykładni językowej oraz marginalizacją wykładni systemowej i funkcjonalnej. Orzeczenia w sprawach dotyczących ulgi meldunkowej, w analizowanej linii orzeczniczej, charakteryzowały się następującymi sformułowaniami: „ustawa wprost stanowi, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. jest złożenie w terminie wymaganego prawem oświadczenia (...)”¹⁵; „Z powyższych przepisów wynika jednoznacznie, że prawo do skorzystania z tak zwanej ulgi meldunkowej (...)”¹⁶; „Wykładnia językowa powyższych przepisów, połączonych wzajemnie przepisami odsyłającymi, prowadzi Naczelny Sąd Administracyjny do uznania, że złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia stanowi konstytutywną przesłankę skorzystania ze zwolnienia podatkowego”¹⁷.

Sądownictwo administracyjne konsekwentnie utrzymało ową linię orzeczniczą, przy czym sytuacja podatników w podobnych sytuacjach faktycznych była zróżnicowana, co w konsekwencji przyczyniło się do oddalania skarg przez niektóre składy sądów administracyjnych¹⁸ albo uznawania skarg za zasadne i umożliwianie skorzystania z ulgi meldunkowej podatnikom¹⁹.

Co do zasady orzeczenia, które można zakwalifikować w obrębie linii pierwszej, wykluczały przełamanie wykładni językowej. W literaturze przedmiotu wskazuje się na trzy sytuacje, w których odstępstwo od rezultatu wykładni językowej jest wykluczone. Pierwsza z nich ma miejsce wtedy, gdy w ustawie sformułowano definicję określonego pojęcia. Druga sytuacja odnosi się do przepisu kształtującego kompetencję organu władzy publicznej. Trzecim przypadkiem są okoliczności wskazujące na to, że rezultat wykładni innej niż wyłącznie językowa formułuje sytuację podatnika w sposób niekorzystny²⁰.

Żadna z wyżej wymienionych sytuacji nie zaistniała w analizowanych sprawach, ponadto sądy nie próbowały przedstawić argumentacji na rzecz ścisłego trzymania

15 Wyrok NSA z 27 marca 2014 r., II FSK 1064/12, Legalis nr 908505.

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z 4 listopada 2014 r., I SA/Wr 1828/14, Legalis nr 1106073.

17 Wyrok NSA z 8 kwietnia 2011 r., II FSK 2071/09, Legalis nr 367356.

18 Wyrok WSA w Gdańsku z 17 grudnia 2014 r., I SA/Gd 1188/14, Legalis nr 1192437.

19 Wyrok NSA z 27 września 2018 r., II FSK 2556/16, Legalis nr 1867718.

20 M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18; A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 109.

się wykładni językowej. W świetle linii drugiej oraz trzeciej należy opowiedzieć się za możliwością odstępstwa od rezultatu wykładni językowej, w szczególności że rezultat wykładni systemowej i funkcjonalnej formułuje sytuację podatnika w sposób zdecydowanie korzystniejszy.

Druga linia orzecnicza

Drugą z wyodrębnionych linii orzeczniczych można określić jako bardziej liberalną oraz trafniejszą przez wzgląd na zastosowanie, oprócz wykładni językowej, wykładni systemowej oraz funkcjonalnej. Przewodnia teza owej linii orzeczniczej brzmi następująco: do zastosowania ulgi meldunkowej wystarczy jakiegokolwiek wyrażenie woli korzystania z tego zwolnienia.

Po kilkuletniej jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych doszło do zweryfikowania stanowiska na temat warunku formalnego ulgi meldunkowej oraz formy, w jakiej podatnik musi złożyć owe oświadczenie. Judykatura wykształciła w tym zakresie kilka stanowisk, przy czym jednym z pierwszych jest pogląd zawarty w wyroku NSA z dnia 20 grudnia 2017 roku, sygn. akt II FSK 3378/15. We wskazanej sprawie podatnik złożył zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (bądź poniesionej straty) za rok podatkowy PIT-36 oraz PIT-38. W zeznaniu podatkowym w rubryce dotyczącej rozliczenia podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych podatnik wpisał „0”²¹, jednakże również brak takiego rodzaju wpisu powinien być rozumiany przez organ podatkowy jako zadeklarowanie, że podatek z tytułu odpłatnego zbycia nie jest należny. Wydaje się, że powyższe stanowisko należy przyjąć z aprobatą jako racjonalne oraz uwzględniające reguły wykładni systemowej oraz funkcjonalnej. Poprzez reguły wykładni systemowej należy rozumieć reguły nakazujące w procesie odtwarzania norm z przepisów prawnych uwzględnienia tego, że wszystkie normy prawne tworzą wspólnie system, który jest uporządkowany w określony sposób²². Reguły wykładni funkcjonalnej zaś dotyczą kontekstu funkcjonalnego²³, w szczególności *ratio legis* przepisu prawnego oraz wartości chronionych przez ustawodawcę²⁴. Biorąc pod uwagę akt prawny, jakim jest ustawa PIT należąca do dziedziny prawa podatkowego, i wymagania, jakie ustrojodawca stawia regulacjom podatkowym, m.in. wyłączność ustawy do nakładania danin publicznych na podmioty prawa (reguły

21 Odmiennie wyrok WSA w Lublinie z 24 marca 2021 r., I SA/Lu 425/20, Legalis nr 2561180.

22 M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 211.

23 J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 68–69.

24 G. Jędrejek, *Wykładnia przepisów prawa cywilnego*, Warszawa 2020, s. 82 i n.

systemowe), a także wartości przyświecające ustrojodawcy, w szczególności zasadę określoności przepisów prawa, w tym prawa podatkowego oraz konstytucyjną zasadę proporcjonalności (reguły funkcjonalne), można stwierdzić, że podatnik, który wpisuje „0” w rubrykę należnego podatku, podejmuje działania do zmniejszenia obciążenia daninowego.

Przez wzgląd na brak określonej formy oświadczenia składy orzekające wykształciły kolejne stanowisko dotyczące tego, jaką formę może przyjąć takie oświadczenie. Judykatura uznała, że obowiązek złożenia oświadczenia (warunek formalny ulgi) zostaje spełniony poprzez przekazanie do organu podatkowego przez notariusza aktu notarialnego dotyczącego odpłatnego zbycia nieruchomości, zawierającego informację o zameldowaniu podatnika pod danym adresem²⁵.

Niezwykle interesujące są poczynione przez skład orzekający w sprawie II FSK 1960/17 uwagi o urzędowej mocy aktów notarialnych. Trzeba się zgodzić, że zgodnie z art. 194 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa²⁶ dokumenty urzędowe, które zostały sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane od tego organy władzy publicznej, stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Takim dokumentem jest akt notarialny sporządzony przez notariusza. Jeżeli w akcie notarialnym zostanie stwierdzone, że podatnik był zameldowany pod danym adresem, to w momencie przesłania owego aktu notarialnego do właściwego urzędu skarbowego warunek formalny ulgi meldunkowej zostaje spełniony. Powyższe stanowisko znalazło aprobatę ze strony sądownictwa administracyjnego, czego egzemplifikacją jest literalne przytoczenie treści aktu notarialnego: „Sprzedająca oświadcza, że w przedmiotowym budynku mieszkalnym zamieszkiwała będąc w nim zameldowana na pobyt stały, nieprzerwanie od roku 1975 do dnia 28 kwietnia 2009 r.”²⁷

Ostatnią, trzecią grupą orzeczeń, które określały, jaką formę może przyjąć oświadczenie o skorzystaniu z ulgi meldunkowej, są orzeczenia wskazujące, że nawet złożenie niewłaściwej deklaracji podatkowej PIT-39 może być poczytane jako spełnienie warunku formalnego ulgi. Składy orzekające argumentowały, że mimo iż podatnicy złożyli niewłaściwe, bo nieadekwatne do sytuacji prawnej deklaracje podatkowe PIT-39, to nie można racjonalnie przyjąć, że podatnicy złożyli takie zeznania PIT-39 bez żadnego racjonalnego powodu²⁸.

25 Wyrok NSA z 11 kwietnia 2018 r., II FSK 1960/17, Legalis nr 1860740.

26 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej jako Ordynacja podatkowa).

27 Wyrok NSA z 13 kwietnia 2018 r., II FSK 1019/16, Legalis nr 1777168.

28 Wyrok NSA z 28 czerwca 2017 r., II FSK 1627/15, Legalis nr 1651804 oraz wyrok NSA z 28 czerwca 2017 r., II FSK 1628/15, Legalis nr 1649568.

Z uwagi na charakter oraz zakres przepisów podatkowych określonych w Ordynacji podatkowej, w szczególności na zasady ogólne postępowania podatkowego uregulowane w art. 120–129, które nakazują, aby organ podatkowy podjął wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, co może czasem wiązać się z podjęciem działań z urzędu, na krytykę zasługuje to, że organ podatkowy nie wezwał podatnika do złożenia wyjaśnień, gdyż uznał, iż organ nie ma podstaw do takiego wezwania²⁹. Wydaje się, że takie postępowanie organu jest sprzeczne z podstawowymi zasadami wyrażonymi w Ordynacji podatkowej, w szczególności z zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (a szerzej – do państwa) oraz z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.

Trzecia linia orzecznicza

Chronologicznie najnowsza linia orzecznicza prezentuje pogląd, który można określić w następujący sposób: wystarczająca do uzyskania ulgi meldunkowej jest sytuacja, która nie budzi wątpliwości co do tego, że podatnik zamieszkiwał i był zameldowany pod danym adresem przez co najmniej 12 miesięcy (warunek materialny).

Podkreślenia wymaga, że sądy administracyjne stoją na stanowisku dyrektywy prymatu wykładni językowej, jednakże argumenty powoływane przez judykaturę w dużej mierze odnoszą się do nałożenia ciężarów i świadczeń publicznych na podatnika³⁰. Sądy, których orzeczenia wpisują się w ten nurt orzeczniczy, dostrzegają niedoskonałość owej dyrektywy, przywołując stanowisko wyrażone w uchwale NSA z 14 marca 2011 roku, sygn. akt II FPS 8/10, oraz przyjmując je za własne:

W procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik³¹.

Jak można zauważyć, dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych zawiera w sobie nie tylko dyrektywę prymatu wykładni językowej, lecz także aprobatę dla

29 Wyrok NSA z 28 czerwca 2017 r., II FSK 1628/15, Legalis nr 1649568.

30 Wyrok NSA z 14 stycznia 2021 r., II FSK 2585/18, Legalis nr 2598648 oraz przypis 4.

31 Uchwała NSA z 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, Legalis nr 327906.

przeprowadzenia wykładni systemowej i funkcjonalnej. Niezwykle doniosłe znaczenie ma pogląd wyrażony w uchwale NSA (7) z dnia 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11, który brzmi następująco:

Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym – jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego³².

Należy zauważyć, że jeszcze w 2021 roku NSA rozstrzygał w kwestii ulgi meldunkowej, przyjmując stanowisko wyrażone w linii trzeciej³³ i nakazując, aby organy podatkowe przyjęły, że kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy nie jest oświadczenie o spełnieniu warunków zwolnienia, a sam fakt zameldowania, czyli spełnienie warunku materialnego.

Zasada in dubio pro tributario

Zasada *in dubio pro tributario* oznacza nakaz rozstrzygania wątpliwości dotyczących przepisów podatkowych na korzyść podatnika. Zasada ta została unormowana decyzją ustawodawcy w art. 2a Ordynacji podatkowej na mocy ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁴, która obowiązuje od 1 stycznia 2016 roku. Umieszczenie tej zasady w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej świadczy o tym, że ustawodawca zdecydował o stosowaniu tej zasady do całości regulacji objętych ustawą Ordynacja podatkowa.

Pewnym przeciwieństwem omawianej tu zasady jest zasada *in dubio pro fisco*, którą można rozumieć jako nakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść organu podatkowego, jednakże zasada ta została zdecydowanie odrzucona w orzecznictwie³⁵.

Na nowo unormowaną zasadę *in dubio pro tributario* ustawodawca nie nałożył ograniczeń w kontekście przepisów intertemporalnych, toteż właściwe jest stosowanie jej do wszelkich postępowań podatkowych, niezależnie od momentu ich wszczęcia oraz etapu, na którym to postępowanie obecnie się znajduje.

32 Uchwała NSA (7) z 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11, Legalis nr 453519.

33 Wyrok NSA z 8 czerwca 2021 r., II FSK 3398/18, Legalis nr 2610199.

34 Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).

35 Zob. wyrok NSA z 10 maja 2000 r., I SA/Lu 1702/98, LEX nr 45367; wyrok NSA z 17 maja 2006 r., II FSK 735/05, Legalis nr 84871.

Odnotowania wymaga, że zasada ta nie pojawiła się z próżni prawnej, a niejako wypełniła lukę ustawodawczą. Doktryna oraz orzecznictwo już przed unormowaniem tej zasady przez ustawodawcę wskazywały na jej istnienie jako quasi-logiczną konsekwencję zasad konstytucyjnych, w szczególności demokratycznego państwa prawnego³⁶. Samo sądownictwo administracyjne przed unormowaniem tej zasady w Ordynacji podatkowej odnosiło się do niej w swoich orzeczeniach. W szczególności należy tutaj wskazać badanie przeprowadzone przez A. Mariańskiego – w analizowanych orzeczeniach „w 67 sprawach NSA sam uwzględnił obowiązek stosowania tej zasady, mimo braku takiego zarzutu w skardze kasacyjnej”³⁷.

Z uwagi na doniosłość zasady *in dubio pro tributario* zakresem badania objęto również orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego sprzed wejścia w życie art. 2a Ordynacji podatkowej. Materiał badawczy w tym zakresie jest ograniczony, gdyż wyszukano i wyodrębniono 4 wyroki Trybunału Konstytucyjnego, które odnoszą się w swojej treści do rozstrzygnięcia wątpliwości na rzecz podatnika. W orzeczeniu z dnia 13 września 2011 roku Trybunał wskazywał

iż 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 podatkowych³⁸.

Trybunał w kolejnych orzeczeniach również wskazywał, że w przypadku niejasnej regulacji prawa podatkowego należy opowiedzieć się na korzyść podmiotu zobowiązanego, tj. podatnika, oraz dokonać takiej wykładni prawa, która ma najkorzystniejszy z możliwych dla podatnika rezultat³⁹.

36 A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: Z. Ofiarowski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonani i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 501; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 99 i n.; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 23.

37 A. Mariański, *Zasada in dubio...*, s. 502. Należy wskazać, że było to 67 z 607 analizowanych orzeczeń, w których to NSA wprost odniósł się do zasady *in dubio pro tributario* bez jej podnoszenia przez strony postępowania.

38 Wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.

39 Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80; wyrok TK z 29 lipca 2014 r., P 49/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 79; wyrok TK z 8 lipca 2014 r., K 7/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 69.

Obowiązek stosowania systemów teleinformatycznych przez organy podatkowe

Sądownictwo administracyjne w ostatnich latach zliberalizowało wymogi dotyczące zastosowania ulgi meldunkowej⁴⁰, jednakże należy zastanowić się, czy od podatnika należało w ogóle wymagać oświadczenia o spełnianiu warunków zwolnienia. Warstwa deskryptywna art. 21 ust. 21 PIT wskazywać mogłaby, że takie oświadczenie jest niezbędne do otrzymania zwolnienia, jednakże stanowisko wyrażone w orzeczeniach zakwalifikowanych w ramach linii trzeciej wskazywało, że uprawnienie do ulgi meldunkowej aktualizuje się w przypadku spełnienia wyłącznie warunku materialnego.

Należałoby w tym miejscu rozważyć zastosowanie art. 306d Ordynacji podatkowej, który wskazuje, że organ podatkowy nie może żądać oświadczenia potwierdzającego fakty lub stan prawny w sytuacji, gdy organ może to ustalić na podstawie rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej lub na podstawie informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 roku o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁴¹. Niewątpliwie rejestr PESEL zawiera informacje takie jak zameldowanie⁴², toteż organ podatkowy bez większych przeszkód mógłby skorzystać z tej możliwości. Można doszukać się orzeczeń sądów administracyjnych, które pośrednio przyjęły powyższy pogląd i wskazują, że organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności zasięgnąć informacji z systemów teleinformatycznych przed kontynuowaniem czynności związanych z postępowaniem podatkowym⁴³.

O ile modelowo byłoby, aby organ podatkowy odznaczał się idealną wiedzą na temat podatnika, a przez to dotarł do prawdy obiektywnej, o tyle autor dopuszcza możliwość przeoczenia lub niemożliwości organu występowania w każdej sprawie do wszelkich rejestrów, jednakże w przypadku, gdy podatnik wskazuje na fakt zameldowania w danej nieruchomości w związku z odnotowaniem tego faktu w ewidencji PESEL, organ powinien powziąć wątpliwości dotyczące prawidłowego ustalenia stanu faktycznego. Konsekwencją powyższego powinno być odstąpienie

⁴⁰ Zob. rozdział pracy dot. linii trzeciej.

⁴¹ Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r., poz. 2070).

⁴² Art. 8 pkt 14 i 18 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (Dz.U. z 2021 r., poz. 510 ze zm.).

⁴³ Wyrok NSA z 9 lutego 2021 r., II FSK 2764/18, Legalis nr 2598399; wyrok NSA z 15 stycznia 2021 r., II FSK 2651/18, Legalis nr 2536034; wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2019 r., III SA/Wa 2571/18, Legalis nr 2233064.

przez organ podatkowy od wymogu oświadczenia o spełnianiu warunków zwolnienia do otrzymania ulgi meldunkowej oraz zakończenie postępowania w tej sprawie.

Wnioski

Przeprowadzone badanie zostało zakończone następującymi wnioskami. Warstwa deskryptywna tekstu prawnego wymaga spełnienia warunku formalnego, jednakże do prawidłowego zdekodowania oraz zastosowania normy prawnej należy skonfrontować wynik wykładni językowej z wynikiem wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej), a następnie przełamać rezultat tej pierwszej. Konieczność przełamania rezultatu wykładni językowej wynika z braku normatywnych reguł dotyczących sposobu realizacji warunku formalnego.

Organy podatkowe w toku postępowania podatkowego mają obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika oraz powinny współdziałać z podatnikiem w celu wyjaśnienia wątpliwości w zakresie spełnienia warunku formalnego ulgi meldunkowej, w szczególności poprzez skorzystanie z systemów teleinformatycznych.

Skala oraz liczba podatników, którzy nie skorzystali ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, powinna zasygnalizować ustawodawcy problem związany z uregulowaniem tejże instytucji. Zaakceptowanie, że podatnicy świadomie rezygnowali z możliwości skorzystania z ulgi meldunkowej, wydaje się nieracjonalne, gdyż czynności podejmowane przez nich, np. złożenie deklaracji podatkowej wskazującej „0” w rubryce należnego podatku związanego z odpłatnym zbyciem nieruchomości, powinny skłaniać do przyjęcia stanowiska, że podejmują działania zmierzające do zmniejszenia ich zobowiązania podatkowego.

Z uwagi na znaczny wpływ czasu od zakończenia obowiązywania przepisów ulgi meldunkowej oraz przyjęcie przez sądownictwo administracyjne niezwykle liberalnej linii orzeczniczej skorzystanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych z kompetencji do wydania interpretacji ogólnej mogłoby być działaniem obecnie nieskutecznym.

Nie należy jednak zapominać, że Minister Finansów dość sprawnie reagował na uwagi wpływające do Ministerstwa Finansów dotyczące terminu złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków zwolnienia, wydając odpowiednie rozporządzenia, co zdecydowanie zasługuje na pochwałę, nie zdecydowano jednak o podjęciu rozwiązania systemowego, które mogłoby rozwiązać problematykę ulgi meldunkowej. Pewnej próby rozwiązania problemu ulgi meldunkowej można doszukiwać się

w piśmie z 6 listopada 2018 roku⁴⁴, które Podsekretarz Stanu zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej Paweł Cybulski wystosował do dyrektorów Izb Administracji Skarbowej, w którym zwrócił się z prośbą „o przeanalizowanie wszystkich prowadzonych i niezakończonych postępowań podatkowych oraz wszystkich prowadzonych postępowań karno-skarbowych” związanych z ulgą meldunkową. Nie wydaje się jednak, że prośba taka ma formalnoprawne znaczenie.

Innym rozwiązaniem, które właściwe organy podatkowe mogłyby zastosować, jest instytucja umorzenia w całości zaległości podatkowych z uwagi na ważny interes publiczny⁴⁵. Niewątpliwie tworzenie przepisów prawa podatkowego o charakterze iluzorycznym, tj. takim, gdzie podatnik w sposób niezwykle utrudniony oraz nieproporcjonalny ma postawione wymagania dotyczące uzyskania zwolnienia z podatku, naruszają zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa⁴⁶. Pożądane byłoby podjęcie przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a tym samym ustabilizowanie sytuacji orzeczniczej.

Powyższe badanie może stanowić kolejny przyczynek do dyskusji o jakości stanowionego prawa podatkowego oraz zmian stosowania tegoż prawa. Badanie może również zasygnalizować nowy obszar badawczy, związany z instytucjami stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej⁴⁷ bądź wznowienia postępowania⁴⁸. W związku ze zmianą linii orzeczniczej sądów administracyjnych część podatników podjęła próbę wzruszenia decyzji podatkowej trybem dotyczącym stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej lub skorzystała z instytucji wznowienia postępowania, jednak odnotowania wymaga, że orzecznictwo jest niejednolite w tych kwestiach⁴⁹.

Nie należy również zapomnieć, że niektórzy podatnicy zdecydowali się na skorzystanie z instytucji skargi konstytucyjnej⁵⁰, co może zdecydowanie wpłynąć na

44 Pismo z dnia 6 listopada 2018 r., znak DPP4.8622.161.2018.

45 Wyrok WSA w Lublinie z 16 lipca 2021 r., I SA/Lu 102/21, Legalis nr 2625852; wyrok NSA z 25 listopada 2020 r., II FSK 1954/18, Legalis nr 2529825.

46 Zob. wyrok TK z 8 stycznia 2013 r., K 18/10, OTK-A 2013, nr 1, poz. 2.

47 Art. 247 Ordynacji podatkowej, zob. wyrok WSA w Olsztynie z 17 lutego 2021 r., I SA/OI 783/20, Legalis nr 2557375.

48 Art. 240–246 Ordynacji podatkowej, zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19 maja 2021 r., I SA/Gd 226/21, Legalis nr 2585171.

49 Wyrok WSA w Lublinie z 21 października 2020 r., I SA/Lu 397/20, Legalis nr 2491607.

50 Sygn. akt SK 64/20, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2064/20> (dostęp 10.11.2021); postanowienie TK z 21 maja 2020 r., Ts 173/18, OTK-B 2020, nr 240.

sytuację prawną wielu podatników niemogących skorzystać z przewidzianej prawem ulgi meldunkowej.

Bibliografia

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Chudzik M., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*, LEX/el 2009, sip.lex.pl.
- Jędrejek G., *Wykładnia przepisów prawa cywilnego*, Warszawa 2020.
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990.
- Zieliński M., Bogucki O., Choduń A., Czepita S., Kanarek B., Munczewski A., *Zintegrowanie polskich koncepcji wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 4.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

The role of interpretation and its influence on jurisprudence – the example of residency relief

Abstract

The main objectives of the conducted research concern the consequences for the taxpayer, which arise from the rulings of the administrative courts adopting different types of interpretation in relation to the exemption from income tax on natural persons called the residence relief. The first research objective is to verify whether, among the prerequisites required to obtain the exemption, the mere fulfilment of the material condition enables to

obtain the exemption from this tax. The second research objective concerned the duties of tax authorities, relating to the general principles of tax proceedings and resolving doubts as to the factual and legal status in favour of the taxpayer, as well as control of fulfilment of the material condition of the residency relief by obtaining information from teleinformatic systems.

The research objectives defined in this way allowed to put forward the main research thesis, which indicates that the choice of interpretation (from among linguistic, systemic, and functional) by the adjudicating panels in the scope of the residency relief affects the application of law and produces different legal effects for the taxpayer. The conducted research allowed also to identify the second (supplementary) research thesis, according to which the tax authorities should apply the principle *in dubio pro tributario* in cases concerning the residency relief and additionally use the available information and communication systems in order to correctly establish the facts.

A dogmatic-legal, analytical, and empirical method were used to conduct the research. Relevant legal regulations and literature were analysed. Additionally, an empirical analysis of the jurisprudence of administrative courts and the Constitutional Tribunal was used.

The study was concluded as follows. The descriptive layer of the legal text requires the fulfilment of a formal condition, however, for the correct decoding and application of a legal norm, also a systemic and functional interpretation should be applied due to the lack of clear rules regarding this condition. Moreover, the tax authorities, during tax proceedings, are obliged to resolve doubts in favour of the taxpayer and should cooperate with the taxpayer in order to clarify the doubts concerning fulfilment of the formal condition for the registration allowance, in particular through the use of teleinformatic systems.

Keywords: legal interpretation, residency relief, tax law, *in dubio pro tributario*

CYTOWANIE

Gnych-Pietrzak W., *Rola wykładni i jej wpływ na orzecznictwo na przykładzie ulgi meldunkowej*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 2 (vol. 38), 93–108, DOI: 10.18276/ais.2022.38-06.