

Zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych z perspektywy konstytucyjno prawnej. Uwagi na tle obecnego dorobku sądów administracyjnych

The Prohibition of Depreciation of Premises from a Constitutional and Administrative Point of View: Comments Against the Background of Court Achievements and Application

Abstract

One of the newly introduced provisions along with the so-called „Polish Deal” was a complete ban on depreciation of residential premises. At the same time, both taxpayers and representatives of the literature questioned its compliance with constitutional principles, i.e. the principle of protection of vested rights and the principle of protection of pending interests. Taxpayers raised the issue of the unconstitutionality of this regulation and applied for individual interpretations. The unfavourable positions of the Director of National Tax Information led to disputes before administrative courts. The juries that decided these cases also did not agree with the plaintiffs’ arguments. The purpose of this paper is to examine the legitimacy of these decisions and to consider whether the ban is in fact incompatible with the Polish Constitution.

KEYWORDS: depreciation, housing units, protection of vested rights, protection of pending interests, Constitution

SŁOWA KLUCZOWE: amortyzacja, lokale mieszkalne, ochrona praw nabytych, ochrona interesów w toku, Konstytucja

JUSTYNA SKWIROWSKA – doktor nauk prawnych, Uniwersytet SWPS,
ORCID – 0000-0002-0701-2202, e-mail: jskwirowska@swps.edu.pl

1 | Wprowadzenie

Od 1 stycznia 2022 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych^[1] oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych^[2] wprowadzono regulacje całkowicie zakazującą amortyzacji lokali mieszkalnych. W szybkim czasie, podatnicy wystąpili z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych odnoszących się do tego, czy zakaz ten dotyczy także przypadków, w których lokale zostały nabyte lub wytworzone przed 2022 r. W opisie własnego stanowiska wnioskodawcy zwracali uwagę na zasadę ochrony praw nabytych oraz interesów w toku znajdujących swoją podstawę prawną w Konstytucji RP. Następnie, interpretacje te były zaskarżane do sądów administracyjnych, gdzie w większości przypadków skargi były oddalane. Składy wówczas orzekające albo powoływały się na brak kompetencji do merytorycznego zbadania zarzutów odnoszących się do norm konstytucyjnych, albo na brak naruszenia wspomnianych wyżej zasad.

Poniższy artykuł ma na celu zbadanie poprawności argumentacji wyrażonej przez sądy administracyjne w przedmiotowych wyrokach oraz rozważenie, czy nowo uregulowany przepis w zakresie, w jakim zakazuje amortyzacji lokali mieszkalnych, bez względu na to w jakim terminie doszło do ich nabycia lub wytworzenia, nie narusza zasad konstytucyjnych. Wstępnie stawiam hipotezę o niezgodności tego przepisu z art. 2 Konstytucji oraz kompetencji sądów administracyjnych do uchylenia zaskarżonych interpretacji właśnie z tego powodu. W artykule posłużę się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą orzecznictwa.

¹ T.j. ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 226 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.f.”).

² T.j. ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.p.”).

2 | Nowe rozwiązanie prawne – zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych

W ramach przepisów wprowadzonych tzw. Polskim Ładem^[3] uregulowano w polskim systemie podatkowym całkowity zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych służących prowadzonej działalności gospodarczej, a także wydzierżawianych lub wynajmowanych na podstawie umowy^[4]. Mimo że rozwiązania przewidziane w ustawie nowelizującej wchodziły w życie 1 stycznia 2022 r., to w zakresie powyższego zakazu ustawodawca podatkowy w art. 71 ustawy nowelizującej wydłużył czas, w którym podatnicy mogli dokonywać odpisów amortyzacyjnych od takich lokali do 31 grudnia 2022 r., przy czym lokale te musiały zostać nabyte przed 1 stycznia 2022 r.

Ratio legis powyższego rozwiązania zostało wprost wyrażone w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej. I tak dochody uzyskiwane z wynajmu mieszkań, w ocenie projektodawcy, miałyby w większości przypadków nie być efektywnie opodatkowane właśnie z powodu dokonywania przez podatników odpisów amortyzacyjnych^[5]. Podnoszono także, że samo

³ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105), dalej: „ustawa nowelizująca”.

⁴ Art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f. oraz art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p.

⁵ Argument ten jest jednak co najmniej wątpliwy. Po pierwsze, nie powołano się w tym zakresie na żadne badania. Po drugie, wszelkie dane dotyczące stopy zwrotu z inwestycji mieszkaniowych przemawiają za wnioskiem odmiennym, a mianowicie stopa zwrotu jest wyższa od uprzedniej stawki amortyzacyjnej lokali mieszkalnych, wynoszącej 1,5%, zob. Emmerson, *Analiza cen transakcyjnych i prognoz dla rynku nieruchomości mieszkaniowych w Polsce. Rynek pierwotny i wtórny*, 24. <https://www.emmerson-evaluation.pl/wp-content/uploads/2021/05/raport-evaluer-index-2021.pdf>; Polski Instytut Ekonomiczny, *Analiza rynku mieszkaniowego IV kwartał 2023 r.*, 12. https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2024/01/Rynek-mieszk-IV_kw-2023.pdf. Jednocześnie zaznaczam, że jest to jedynie moje spostrzeżenie, a jego celem nie jest dokonywanie jakichkolwiek analiz ekonomicznych, a jedynie zaakcentowanie zdaje się pewnej niespójności w *ratio legis* omawianego przepisu. Także akcentuje, że nie dotyczy ono sytuacji, w której podatnicy korzystali z tzw. amortyzacji przyspieszonej lokali mieszkalnych (w poprzednim stanie prawnym, stosownie do art. 22j u.p.d.o.f. podatnicy mogli amortyzować takie lokale stawką 10%, jeśli były one używane lub ulepszone). Nadto, nawet jeżeli taki stan rzeczy faktycznie by zaistniał tzn. uwzględnienie w wyniku podatkowym odpisów amortyzacyjnych prowadziłoby do braku powstania zobowiązania podatkowego z tytułu wynajmu lokali mieszkalnych i byłoby to zjawisko dość powszechne, to z perspektywy ogólnych zasad podatku dochodowego,

zbycie lokali mieszkalnych jest w polskim porządku prawnym korzystnie opodatkowane^[6]. To preferencyjne opodatkowanie, czyli najczęściej znaczne obniżenie dochodu z wynajmu poprzez odpisy amortyzacyjne oraz rozwiązania prawne mające prowadzić do braku opodatkowania zbycia takich lokali, miałyby w sposób negatywny wpływać na rynek mieszkaniowy. Zdaniem projektodawcy „korzystne regulacje podatkowe powodują, iż bardzo opłacalnym obecnie, jest inwestowanie wolnych środków w rynek mieszkaniowy, co ma niewątpliwie wpływ na wzrost cen mieszkań”^[7].

Szybko po wejściu w życie omawianego rozwiązania, podatnicy, postrzegając je jako naruszające normy konstytucyjne, wystąpili do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej^[8] z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej. W postępowaniach interpretacyjnych podnoszono, że odczytanie art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f. art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p. w zgodzie z Konstytucją winno prowadzić do wyprowadzenia normy, zgodnie z którą lokale nabyte lub wytworzone przed 2022 r. wciąż będą mogły być amortyzowane^[9].

trudno zaaprobować rozwiązania prawne całkowicie zakazujące tejże amortyzacji. Nie mamy tu bowiem do czynienia z jakimkolwiek nadużywaniem przepisów, wręcz odwrotnie jedną z podstawowych zasad podstawowych podatków dochodowych jest możliwość pomniejszenia przychodu o koszty jego uzyskania, zob. Adam Mariański, „Wykładnia przepisów. Koszty uzyskania przychodów” *Prawo i Podatki*, nr 11 (2007): 8. Jeżeli dane inwestycje są na tyle mało rentowne, że ich potrącenie będzie oznaczało nieuzyskanie dochodu przez podatnika, to pamiętając właśnie o przedmiotowej zasadzie, wprowadzenie zakazu uwzględnienia niektórych kosztów jawi się jako nadmierny fiskalizm.

⁶ „Na gruncie obowiązujących przepisów ustawy PIT, tego rodzaju środki trwałe podlegają amortyzacji podatkowej. Jednakże ich sprzedaż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak również po ich wycofaniu z działalności nie podlega opodatkowaniu w ramach tego źródła. Przychody z takiej sprzedaży kwalifikowane są do odrębnego źródła przychodów, jakim jest odpłatne zbycie nieruchomości i określonych praw majątkowych (art. 10 ust. 3 oraz art. 14 ust. 2c ustawy PIT). Oznacza to, że ich sprzedaż po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały nabyte nie rodzi obowiązku w podatku dochodowym (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy PIT). Natomiast sprzedaż przed upływem tego okresu, pozwala na skorzystanie z tzw. ulgi mieszkaniowej” – uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1532), s. 142.

⁷ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1532), s. 143.

⁸ Dalej: DKIS lub organ interpretacyjny.

⁹ Adam Bartosiewicz, „Kontrola przez sądy administracyjne konstytucyjności przepisów objętych interpretacją indywidualną” *Przegląd Podatkowy*, nr 2 (2023): 42.

Warto odnotować, że również przedstawiciele piśmiennictwa wyrażali pogląd o niezgodności tego przepisu z normami Konstytucyjnymi, a mianowicie z konstytucyjną ochroną praw nabytych lub interesów w toku^[10]. Wydane interpretacje indywidualne były dla wnioskodawców niekorzystne, w dalszej kolejności były one zaskarżane do sądów administracyjnych, które w większości^[11] przyznawały rację organom^[12].

3 | Ochrona praw nabytych oraz interesów w toku – perspektywa konstytucyjnoprawna

Zarówno zasada ochrony praw nabytych oraz zasada ochrony interesów w toku są wywodzone z art. 2 Konstytucji^[13]. Ochrona praw nabytych odnosi się do praw podmiotowych (publicznych oraz prywatnych)^[14], jednocześnie nie ma ona charakteru absolutnego. W dorobku orzecznictwa TK wyznaczono kryteria, które muszą być spełnione przy jej ograniczeniu, tj.

1. wprowadzenie ograniczenia jest usprawiedliwione inną normą, zasadą, czy też wartością konstytucyjną;
2. nie istnieje inny sposób ich realizacji nie prowadzący do ograniczenia prawa nabytego;

¹⁰ Maciej Jaśniewicz, „Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 1 (2022): 39-62; Edgar Drozdowski, „Dopuszczalność przerwania amortyzacji nieruchomości w świetle zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku” *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, nr 9 (2022): 27-31.

¹¹ Jedynym wyjątkiem był wyrok WSA w Łodzi z 27.06.2023 r., I SA/Łd 258/23, z glosą aprobowaną E. Drozdowskiego, zob. Edgar Drozdowski, „Naruszenie zasady ochrony interesów w toku poprzez przerwanie amortyzacji nieruchomości mieszkalnych – glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 27.06.2023 r., I SA/Łd 258/23” *Glosa*, nr 2 (2024): 66-75.

¹² Przykładowo, wyrok WSA w Warszawie z 16.01.2024 r., III SA/Wa 2258/23, LEX nr 3702432, wyrok WSA w Łodzi z 07.02.2023 r., I SA/Łd 835/22, LEX nr 3503549, wyrok WSA we Wrocławiu z 23.04.2024 r., I SA/Wr 880/23, LEX nr 3718864.

¹³ Michał Jackowski, *Ochrona praw nabytych w polskim systemie konstytucyjnym* (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2008), 68.

¹⁴ Wyrok TK z 11.02.1992 r., K 14/91, *legalis* nr 10114.

3. wartość konstytucyjna mająca być realizowaną przez tę regulację jest istotniejsza niż wartości konstytucyjne znajdujące się u podstaw zasady ochrony praw nabytych;
4. ustawodawca podjął środki niezbędne jednostce do dostosowania się do nowej sytuacji prawnej^[15].

Natomiast zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostkom rozpoczynającym realizację przedsięwzięcia w oparciu o wówczas obowiązujące regulacje prawne. Powyższa zasada będzie odnosić się do regulacji, w których łącznie przewidziano następujące elementy:

1. przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
2. przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie i nie może się zrealizować w wyniku jednorazowego znaczenia gospodarczego;
3. obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów^[16].

Obie z nich mają urzeczywistniać wartość, jaką jest pewność prawa, a ona zaś koncentruje się wokół bezpieczeństwa prawnego jednostki. Przede wszystkim, chodzi tu więc zatem o taki stan prawny, w którym jednostka jest w stanie określić konsekwencje prawne swojego działania oraz może oczekiwać braku podejmowania przez ustawodawcę zmian cechujących się arbitralnością. Do jej naruszenia będzie dochodziło wówczas, gdy prawodawca wprowadza nowe normy w taki oto sposób, że jednostka nie mogła się ich spodziewać, a w szczególności, jeśli można by zasadnie założyć odmienne zaplanowanie przez nią swoich czynności, jeśli przewidywałaby wejście w życie nowych rozwiązań prawnych^[17].

¹⁵ Wyrok TK z 17.10.2000 r., SK 5/99, *legalis* nr 49086.

¹⁶ Wyrok TK z 25.11.1997 r., K 26/97, *Lex* nr 31034.

¹⁷ Wyrok TK z 14.06.2000 r., sygn. P 3/00, *legalis* nr 47993.

4 | Zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych – orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące wykładni prokonstytucyjnej oraz rozproszonej kontroli konstytucyjności

Jak już zostało wyżej wspomniane, sądy administracyjne w większości rozstrzygnięć, gdzie zaskarżone były interpretacje indywidualne dotyczące zakazu amortyzacji lokali mieszkalnych, a Skarżący posługiwali się argumentacją odnoszącą się do ochrony praw nabytych lub interesów w toku, oddalały skargi. W wielu przypadkach, sądy nie analizowały merytorycznie zarzutów związanych z naruszeniem norm konstytucyjnych, poprzestając wyłącznie na stwierdzeniu, zgodnie z którym organ interpretacyjny nie ma kompetencji do dokonywania kontroli hierarchicznej zgodności norm prawa podatkowego z normami wyższego rzędu i to wyłącznie ta kwestia była rozszerzana w uzasadnieniach^[18]. Tok rozumowania był wówczas następujący: DKIS nie może samodzielnie rozstrzygać o niekonstytucyjności przepisu podatkowego, a więc sąd administracyjny, dokonując kontroli jego działania, nie może także, nawet jeżeli dostrzeża taką niekonstytucyjność, uchylić zaskarżonej interpretacji^[19].

W pierwszej kolejności wyjaśnienia wymaga to, że korzystanie przez sądy administracyjne z norm konstytucyjnych nie jest zagadnieniem tak oczywistym, a z całą pewnością obecnie, czy to przedstawiciele judykatury, czy nauki prawa, nie negują go jednomyślnie. Wręcz odwrotnie, praktyka orzecznicza^[20] ukazuje korzystanie przy rozstrzygnięciach z norm

¹⁸ Przykładowo, wyrok WSA w Warszawie z 16.01.2024 r., III SA/Wa 2258/23, LEX nr 3702432, wyrok WSA w Łodzi z 07.02.2023 r., I SA/Łd 835/22, LEX nr 3503549, wyrok WSA we Wrocławiu z 23.04.2024 r., I SA/Wr 880/23, LEX nr 3718864, wyrok WSA w Poznaniu z 04.04.2024 r., I SA/Po 843/23, LEX nr 3712147, wyrok WSA w Warszawie z 07.02.2024 r., III SA/Wa 2411/23, LEX nr 3709469, wyrok WSA w Warszawie z 13.08.2023 r., III SA/Wa 649/23, LEX nr 3644238

¹⁹ Organ interpretacyjny wydając interpretację indywidualną w uzasadnieniu swojego stanowiska dokonuje wykładni materialnych przepisów prawa podatkowego oraz oceny co do ich zastosowania, wynika to bezpośrednio z literalnej treści art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 935).

²⁰ Przykładowo, wyrok NSA z 14.10.2020 r., sygn. II FSK 1395/18, LEX nr 3083615, wyrok NSA z 09.11.2023 r., sygn. II FSK 1227/23, LEX nr 3645528, wyrok NSA z 30.01.2015 r., sygn. II FSK 3295/12, LEX nr 1620598, wyrok NSA z 16.04.2013 r., sygn. I FSK 787/12, LEX nr 1336059, wyrok NSA z 16.10.2012 r., I FSK 1996/11, LEX

konstytucyjnych, czy to poprzez dokonywanie wykładni prokonstytucyjnej czy rozproszonej kontroli konstytucyjności^[21]. Za taką kompetencją sądów administracyjnych opowiadają się również przedstawiciele piśmiennictwa^[22].

Należy również dodać, że w niektórych ze wspomnianych wyżej judykatach akcentowano to, jaki akt w sprawie podlega kontroli (tj. interpretacja indywidualna), albowiem jak się zdaje w ocenie sądu miałyoby to wzmacniać tezę o niezasadności odwoływania się do zasad konstytucyjnych. W taki oto sposób m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 7 lutego 2023 r. podnosił, że

biorąc pod uwagę szczególny charakter indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, które nie są rozstrzygnięciami władczymi kształtującymi prawa i obowiązki ich adresatów, ani też aktami stosowania prawa^[23] ze względu na brak możliwości ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego

nr 1230189, wyrok WSA w Warszawie z 09.03. 2023 r., sygn. III SA/Wa 42/23, LEX nr 3627150.

²¹ Przedmiotem niniejszego artykułu nie jest kompleksowa analiza zakresu pojęciowego wykładni prokonstytucyjnej oraz rozproszonej kontroli konstytucyjności. A więc w dużym stopniu ogólności poprzestanę jedynie na zaakcentowaniu, że rozproszona kontrola konstytucyjności sprowadza się do odmowy stosowania konkretnej normy z powodu jej niezgodności – w ocenie sądu orzekającego – z Konstytucją RP, zob. Piotr Radzewicz, „Kryzys konstytucyjny i paradygmatyczna zmiana konstytucji” *Państwo i Prawo*, nr 10 (2020): 10, zaś poprzez wykładnię prokonstytucyjną należy rozumieć taki wybór wariantu interpretacyjnego danej regulacji, który to najlepiej odpowiada konstytucyjnym normom, zasadom oraz wartościom, zob. wyrok TK z 08.05.2000 r., sygn. SK 22/99, LEX nr 40328.

²² Andrzej Gomułowicz, „Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sędzię sądu administracyjnego i znaczenie wykładni prokonstytucyjnej. Głos do wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17” *Orzecznictwo Sądów Polskich*, nr 11 (2020): 94; Andrzej Kabat, „Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2 (2012): 9-19.

²³ Oczywiście, można starać się bronić tezy co do niemożliwości dokonywania przez sąd rozproszonej kontroli konstytucyjności w takich sprawach, ponieważ organ interpretacyjny nie stosuje przepisów. W pierwszej kolejności wyjaśnienia wymaga, że taka argumentacja może odnosić się wyłącznie do kontroli incydentalnej, a nie już do wykładni prokonstytucyjnej. Jest to konsekwencja tego, że pewną linią oddzielającą rozproszoną kontrolę od tej wykładni miałyby być właśnie kwestia związana z odmową zastosowania normy a jego interpretacją. Tam gdzie dochodzi „wyłącznie” do interpretacji, a więc norma wciąż jest stosowana, a jedynie jej rozumienie jest odczytane wraz z normami konstytucyjnymi, wystąpi wykładnia prokonstytucyjna.

sprawy – należy przyjąć, że podczas ich wydawania organy podatkowe nie są kompetentne do dokonywania oceny zgodności regulacji krajowego prawa podatkowego z regulacjami Konstytucji RP, w niniejszej sprawie art. 2 ustawy zasadniczej. Postępowanie w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej nie może stanowić substytutu obarczonych daleko idącymi wymogami postępowań, których celem jest dokonanie kontroli hierarchicznej zgodności uregulowań aktów niższego rzędu z postanowieniami aktów wyższego rzędu^[24].

Moim zdaniem, odwoływanie się w tych sprawach przez sądy do pewnych cech interpretacji indywidualnych (zwracano w nich uwagę na brak „klasycznego” stosowania norm prawnych przez organy interpretacyjne. Innymi słowami organ nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach wnioskodawcy^[25]), biorąc pod rozwagę całokształt argumentacji w nich przedstawionych; prowadziłyby do tezy o niemożliwości odwoływania się do norm konstytucyjnych każdorazowo, kiedy przedmiotem zaskarżenia jest akt wydany przez organ podatkowy, bez względu na to jaki jest jego rodzaj. Podnoszono m.in.: brak przyznania przez ustawodawcę organom

Idąc jednak tokiem logicznym z powyżej zarysowanej tezy, skoro organ nie stosuje regulacji, to nie może on odmówić jej zastosowania, a w następstwie nie może uczynić tego sąd administracyjny. Pomimo jednak braku klasycznego stosowania prawa przez organy interpretacyjne, mamy wówczas do czynienia z pewnym *quasi* jego stosowaniem, wskazywano na to także w uzasadnieniu z którego pochodzi powyższy cytat, i tak: „powyższa specyfika postępowania interpretacyjnego jest również dostrzegana w doktrynie, gdzie stwierdza się, że w przypadku interpretacji indywidualnych ma miejsce *quasi* stosowanie prawa [...]” – zob. wyrok WSA w Warszawie z 13 września 2023 r., III SA/Wa 649/23, LEX nr 3644238. W interpretacjach organ nie tylko dokonuje wykładni przepisów, lecz także musi dokonać subsumpcji normy do przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Tym samym wchodzi on już na pewien etap stosowania prawa, więc niezrozumiałym byłoby z jakich powodów sąd administracyjny, jeśli uznamy jego kompetencję do dokonywania rozproszonej kontroli, miałby w takim przypadku z niej nie korzystać – Bartosiewicz, „Kontrola przez sądy administracyjne”, 47.

²⁴ Wyrok WSA w Łodzi z 07.02.2023 r., sygn. I SA/Łd 835/22, LEX nr 3503549.

²⁵ I tak WSA w Warszawie wyroku z 13 września 2023 r. wskazywał, że: „organ podatkowy, wydając na wniosek zainteresowanego podmiotu indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, nie stosuje postanowień materialnego prawa podatkowego, bowiem na skutek wydania interpretacji nie dochodzi do ustanowienia indywidualnej i konkretnej normy postępowania skierowanej wobec podmiotu zainteresowanego pozyskaniem interpretacji” – wyrok WSA w Warszawie z 13.08.2023 r., III SA/Wa 649/23, LEX nr 3644238.

uprawnienia do badania zgodności przepisów podatkowych z Konstytucją^[26]; to, że celem instytucji, jaką są indywidualne interpretacje indywidualne, nie jest dokonywanie takiej weryfikacji^[27]; pominięcie przez organ przepisu ustawy, nawet niezgodnego z normami wyższego rzędu, naruszałoby zasadę legalizmu^[28]; do kontroli konstytucyjnej właściwy jest Trybunał Konstytucyjny^[29]; przyjęcie odmiennego poglądu mogłoby skutkować tym, że:

tryb, w którym organ podatkowy miałby orzekać o niezgodności kwestionowanych przez zainteresowanego przepisów byłby zbliżony do abstrakcyjnych trybów kontroli aktów niższego rzędu z Konstytucją, do którego zainicjowania nie są uprawnione jednostki^[30].

Przed wszystkim jednak, powyższy szereg argumentów może być postrzegany z przeciwnej perspektywy. Mianowicie, jeśli za poprawną uznamy tezę co do możliwości dokonywania przez sąd administracyjny tzw. rozproszonej kontroli konstytucyjności, to wówczas nie ma żadnych przeszkód, by stosowano ją także w ramach postępowań, gdzie skarżone są właśnie interpretacje indywidualne^[31]. Tak samo więc należy opowiedzieć się za kompetencją sądu administracyjnego do poddawania wówczas przepisów prawnych tzw. wykładni prokonstytucyjnej. Tym samym

²⁶ Identycznie można twierdzić odnośnie wszelkich innych aktów wydawanych przez organy podatkowe, ustawodawca podatkowy w żadnym przepisie nie przyznał im przecież takiej kompetencji.

²⁷ Także ten argument można z łatwością użyć do innych rozstrzygnięć organów. Przykładowo, celem decyzji wymiarowej jest poprawne określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego, a nie kontrola konstytucyjności przepisu.

²⁸ Musi być ona stosowana w każdym postępowaniu przed organem podatkowym, wobec tego także to stanowisko jest uniwersalne i nie dotyczy wyłącznie interpretacji indywidualnych.

²⁹ Kolejny argument mogący być użyty w każdym postępowaniu sądowo-administracyjnym. Jest to na tyle oczywiste, że nie wymaga rozwinięcia. Wszelkie argumenty powyżej opisane były zaprezentowane w wyroku WSA w Warszawie z 13 września 2023 r., III SA/Wa 649/23, LEX nr 3644238.

³⁰ *Ibidem*. Jest to jedyny argument mogący znajdować zastosowanie wyłącznie do postępowań interpretacyjnych. Moim zdaniem, nie można go jednak zaaprobować. Wydana interpretacja nie ma nic wspólnego z abstrakcyjną kontrolą przepisów prawnych co do ich zgodności z Konstytucją z bardzo prostej przyczyny, a mianowicie jej moc ochronna dotyczy tylko wnioskodawcy oraz podmiotów wymienionych w art. 14n O.p.

³¹ Bartosiewicz, „Kontrola przez sądy administracyjne”, 42-48.

nie podzielam poglądów zaprezentowanych przez sądy administracyjne. Po pierwsze, ich logiczną konsekwencją jest odmowa korzystania przez sądy administracyjne w każdych sprawach z norm konstytucyjnych, ponieważ argumentacja w nich podjęta jest na tyle uniwersalna, że może być użyta praktycznie w każdej sprawie. Po drugie, sądy zdawały się pominąć wręcz podstawowe zagadnienie, a mianowicie mam tu na myśli to, że kompetencja do dokonywania kontroli incydentalnej dotyczy jedynie sądów, a nie organów administracyjnych^[32]. Zatem wszelkie wywody sprowadzające się do tezy o niemożliwości jej dokonywania przez organy nie są przekonywujące, albowiem to sąd miałby ją czynić. Po trzecie, sądy skupiały się wyłącznie na rozważeniu samej incydentalnej kontroli z pominięciem wykładni prokonstytucyjnej. Moim zdaniem nie jest wcale tak oczywiste, czy w omawianych sprawach – jeśli przyznać rację Skarżącym – nie mielibyśmy do czynienia właśnie z wykładnią prokonstytucyjną. Sąd nie rozstrzygałaby przecież o niekonstytucyjności art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f. oraz jego odpowiednika w u.p.d.o.p. (art. 16c pkt 2a), a jedynie wypowiadał się co do jego zakresu temporalnego w odniesieniu do niektórych podmiotów. Bez dokonywania dogłębnej analizy, poprzestanę jedynie na stwierdzeniu, że zagadnienie to jest bardziej skomplikowane i wymagałoby bardziej rozbudowanej analizy.

5 | Zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych – stanowisko sądów administracyjnych odnoszące się do zasad konstytucyjnych (wyrok NSA z 13 lipca 2023 r., sygn. II FSK 119/23)

W tej części artykułu zostanie omówione orzeczenie NSA z dnia 13 lipca 2023 r., o sygn. II FSK 119/23, będzie ono służyło jako przykład rozstrzygnięcia, w którym sąd administracyjny odniósł się merytorycznie do wątpliwości konstytucyjnych związanych z omawianą regulacją. Co więcej, korzystanie właśnie z tego orzeczenia jest usprawiedliwione, ponieważ

³² Andrzej Grabowski, „Konstytucja RP jako *lex superior* względem prawa ustawowego (w ramach sądowego stosowania prawa)” *Państwo i Prawo*, nr 10 (2022): 39.

w kolejnych orzeczeniach sądy administracyjne korzystały ze stanowiska w nim wyrażonego^[33].

Na samym początku powołano się w nim na prymat wykładni językowej w obrębie norm prawnopodatkowych. Przede wszystkim – jeśli chodzi o nadrzędność tej metody interpretacji w prawie podatkowym – należy wyjaśnić, że na gruncie aktualnego dorobku przedstawicieli doktryny, można zaryzykować stwierdzenie o jej obaleniu^[34]. Z tego oto powodu argumentację odnoszącą się jedynie do warstwy językowej przepisów regulujących zakaz amortyzacji oraz przepisów przejściowych, postrzegam jako nieprzekonywującą. NSA nie poprzestał jednak wyłącznie do odwołania się do prymatu tej metody wykładni i stwierdzeniu o jednoznaczności językowej przepisów, lecz przywołał także inne argumenty.

Sąd odniósł się również w sposób merytoryczny do samej kwestii związanej z twierdzeniem Skarżącego o naruszeniu norm konstytucyjnych poprzez stosowanie omawianego zakazu także do podatników, którzy nabyli lokale mieszkalne przed jego wprowadzeniem do porządku prawnego. W pierwszej kolejności NSA zasadnie powiązał przedmiotową zasadę z bezpieczeństwem prawnym jednostki i wskazał na brak jej bezwzględno charakteru, wszak może ona być w kolizji z innymi wartościami konstytucyjnymi. Także – w oparciu o przesłanki, które muszą być spełnione, aby w ogóle rozważać ochronę interesów w toku^[35] – stwierdzono, że amortyzacja podatkowa nie spełnia pierwszej z nich (nie ma bowiem przedsięwzięcia, dla którego ustawa wymaga pewnego horyzontu czasowego). Przeciwnie zdanie jest jednak zajmowane przez przedstawicieli piśmiennictwa, mianowicie regulacje dotyczące amortyzacji podatkowej miałyby wpisywać się we wszystkie powyższe przesłanki i tym samym trzeba do nich stosować ową konstytucyjną zasadę^[36]. Moim zdaniem za zasadny należy uznać pogląd doktrynalny. Ustawodawca podatkowy

³³ M.in. wyrok WSA w Łodzi z 26.03.2024 r., sygn. I SA/Łd 62/24, LEX nr 3735348, wyrok WSA w Poznaniu z 29.02.2024 r., sygn. I SA/Po 827/23, LEX nr 3698614, wyrok WSA w Gliwicach z 20.12.2023 r., sygn. I SA/Gl 1576/22, LEX nr 3668139.

³⁴ Dogłębnie to zagadnienie zostało przeanalizowane przez Agnieszka Bielską-Brodziak, zob. Agnieszka Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2009). Własny pogląd na temat stanowiska o prymacie tej metody wykładni wyraziłam w: Justyna Skwirowska, „Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego” *Studia Prawnoustrojowe*, nr 58 (2022): 491-504.

³⁵ Przesłanki te zostały przeze mnie omówione na s. przedmiotowego artykułu.

³⁶ Jacek Obidowski, Glumińska-Pawlic Jadwiga, „O potrzebie respektowania norm konstytucyjnych w przypadku braku przepisów intertemporalnych

powiązał przecież przepisy normujące amortyzację podatkową z określonym okresem czasowym (tj. przy amortyzacji lokali mieszkalnych stawką 1,5% będzie to okres 67 lat).

NSA dokonał także – w dalszej części uzasadnienia – porównania między wartością, jaką jest bezpieczeństwo prawne, a realizowaną przez wprowadzony zakaz, tj. uszczelnianie systemu podatkowego oraz przeciwdziałanie nierównościom w opodatkowaniu. Konkluzja była następująca: skoro ustawodawca podatkowy reguluje przepis mający uczynić zadość zasadzie równości opodatkowania i przeciwdziała erozji bazy podstawy opodatkowania, wraz z wyznaczeniem okresu jednego roku, w którym można jeszcze dokonać odpisów amortyzacyjnych, to wartości te muszą być uznane za istotniejsze niż bezpieczeństwo prawne podatnika. W mojej ocenie, pewnym nieporozumieniem jest jednak podawanie jako uzasadnienia dla wprowadzanych regulacji konieczności uszczelniania systemu podatkowego, a przez to realizacji zasady równości^[37]. Niczym odkrywczym nie jest twierdzenie, że uszczelniania systemu podatkowego jest ściśle związane z nadużyciami prawa ze strony podatników^[38]. Aczkolwiek samo dokonywanie odpisów amortyzacyjnych nie może być bezpośrednio łączone z jakimikolwiek nadużyciami ze strony podatników. Jeżeli, wystąpiłoby zjawisko cechujące się wykorzystywaniem tego rodzaju przepisów w oparciu o sztuczne konstrukcję w sposób nieprzewidywany przez racjonalnego ustawodawcę^[39], to owszem mielibyśmy z nimi do czynienia.

w ustawach podatkowych” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2023): 97-115; Drozdowski, *Naruszenie zasady ochrony interesów*, 71.

³⁷ Przeciwdziałanie zjawiskom w postaci unikania, czy też uchylania opodatkowania jest postrzegane jako powinność ustawodawcy wynikająca z realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania wyrażonej w art. 84 Konstytucji, zob. Piotr Pietrasz, „Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 4 (2006): 43-44; Filip Majdowski, „Różnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 4 (2016): 74.

³⁸ Dominik Gajewski, Adam Olczyk, „Sprawozdanie z II Konferencji Podatkowej CASP SGH ‘Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce’ (Warszawa, 23 X 2019)” *Przegląd Podatkowy*, nr 12 (2019): 6.

³⁹ Posługuje się tutaj bardziej ogólną definicją unikania opodatkowania, niewynikającą z obecnej ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uregulowaną w art. 119a o.p., lecz wypracowaną przez dorobek nauki prawa podatkowego, zob. Aleksander Werner, „Istota unikania opodatkowania”, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. Dominik J. Gajewski (Warszawa: Wolters Kluwer, 2018), 12-13.

Jednak, projektodawca milczy co do występowania takiego schematu optymalizacyjnego, a więc należy uznać, że taki problem nie występował. Zatem, nie można zaaprobować wyżej przedstawionego zestawienia – dokonanego przez NSA – tych dwóch wartości, tj. bezpieczeństwa prawnego oraz uszczelniania systemu podatkowego, skoro omawiany zakaz nie ma w istocie nic wspólnego z właściwie rozumianym działaniem, jakim jest uszczelnianie tegoż systemu.

NSA nie wspomniał o kolejnym celu tej regulacji, wspominanym przez projektodawcę, a mam tu na myśli obniżenie cen mieszkań^[40]. Przyjęte rozwiązanie – pod kątem możliwości jego realizacji – postrzegam jako nieadekwatne. W ujęciu ekonomicznym miałyby to doprowadzić do zmniejszenia opłacalności inwestowania w rynek mieszkaniowy. Niemniej, spadek podaży – do którego dąży ustawodawca – skutkuje wzrostem cen, a nie ich zmniejszeniem^[41].

6 | Objęcie zakresem temporalnym przepisu normującego zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych, przedsięwzięć rozpoczętych przed jego wejściem w życie – naruszenie zasad konstytucyjnych

Jedynym orzeczeniem sądów administracyjnych, w którym skład orzekający zajął inne stanowisko dotyczące rozumienia omawianego zakazu przez pryzmat zasad konstytucyjnych, był wyrok WSA w Łodzi z 27 czerwca 2023 r., sygn. I SA/Łd 258/23^[42]. Sąd, uchylając zaskarżoną interpretację

⁴⁰ W powyższej części artykułu o nim wspominałam.

⁴¹ Wystarczy tutaj powołać się na funkcję równowagi rynkowej, w której zmniejszenie podaży, przy założeniu *ceteris paribus*, będzie prowadzić do zwiększenia ceny – zob. Gustaw Dębniewski, Hanna Pałach, Władysław Zakrzewski, *Mikroekonomia – wybrane problemy do wykładów i ćwiczeń* (Olsztyn: Wydawnictwo AR-T, 2000), 50.

⁴² Przedmiotowe orzeczenie zawierało także tezę, o następującej treści: „Model skoncentrowanej kontroli konstytucyjności prawa nie wyklucza jednak odstąpienia od kierowania pytania prawnego do TK przez sąd administracyjny, jeżeli zachodzi przypadek oczywistej niekonstytucyjności mających zastosowanie w konkretnej sprawie przepisów. W takich warunkach sąd jest

indywidualną, zadeklarował dokonanie w sprawie incydentalnej kontroli konstytucyjności przepisu rangi ustawowej, co do której kompetencję upatrywał w oczywistej niezgodności tej regulacji z art. 2 Konstytucji, tj. zasadą ochrony praw nabytych oraz interesów w toku. WSA w Łodzi w swojej argumentacji powołał się na wyrok TK z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11. Owszem, przedmiotem kontroli były wówczas analogiczne przepisy, jak obecnie wprowadzone^[43]. TK uznał wówczas tego rodzaju regulacje za niezgodną z zasadą ochrony interesów w toku, albowiem ustawodawca podatkowy winien wprowadzić przepisy intertemporalne, umożliwiające podatnikom dokończenie amortyzacji środka trwałego, czy też wartości niematerialnej i prawnej, od których w poprzednim porządku prawnym dopuszczalne było dokonywanie odpisów amortyzacyjnych^[44]. Biorąc zatem pod rozwagę wspomniane rozważania zawarte w wyroku TK, kwestia związana z konstytucyjnością uregulowanego zakazu amortyzacji lokali mieszkalnych, bez wprowadzenia przepisu przejściowego pozwalającego na pełne zamortyzowanie lokali nabytych lub wybudowanych przed 1 stycznia 2022 r.^[45], jawi się jako oczywiście i bezspornie naruszająca Konstytucję RP, czyli treść tego przepisu wyraźnie narusza zasadę ochrony interesów w toku.

zwolniony – wyjątkowo – z powinności przedstawienia TK pytania prawnego (art. 193 w zw. z art. 178 ust. 1 Konstytucji)”.

⁴³ Również mieliśmy wówczas do czynienia z sytuacją, w której ustawodawca podatkowy zakazał amortyzacji składników majątkowych, tj. prawa użytkowania udziału w nieruchomości, w taki oto sposób, że podatnicy w trakcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych zostaliby pozbawieni możliwości ich dokonywania na przyszłość – wyrok TK z 10.02.2015 r., P 10/11, LEX nr 1640290.

⁴⁴ Jak słusznie zauważył Prokurator Generalny w swym piśmie, „Zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, powinna być więc dokonywana z zastosowaniem techniki przepisów przejściowych. Sytuacja prawna tych jednostek powinna być regulowana przez przepisy przejściowe w taki sposób, by mogły mieć czas na dokończenie przedsięwzięć, podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilnu” (s. 33) – wyrok TK z 10.02.2015 r., P 10/11, LEX nr 1640290.

⁴⁵ Innym ciekawym zagadnieniem – natomiast wymagającym z pewnością odrębnej analizy – jest to w jakim momencie, z perspektywy zasady ochrony interesów w toku, zaczyna się konstytucyjna ochrona podatnika uprawnionego do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, tj. czy jest to nabycie lub wytworzenie środka trwałego (lub analogicznie nabycie wartości niematerialnej i prawnej, bowiem tylko takie mogą amortyzacji podlegać stosownie do treści art. 22b u.p.d.o.f. oraz art. 16 u.p.d.o.p.), czy też rozpoczęcie przedsięwzięcia prowadzącego do ich nabycia lub wytworzenia, przykładowo poniesienie wydatków na wytworzenie środka trwałego.

Innymi słowy z przedmiotowego orzeczenia wynika, że zasada ochrony interesów w toku nie pozwala ustawodawcy podatkowemu na pozbawienie podatnika prawa do amortyzacji podatkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeśli owo uprawnienie zostało już przez niego nabyte.

Należy także zaakcentować, że niedawno zapadło nowe orzeczenie TK również odnoszące się do analizowanego zagadnienia. Zgodnie ze stanowiskiem TK niezgodna z Konstytucją RP jest regulacja zakazująca amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli podatnik w oparciu o poprzednio obowiązujące przepisy już rozpoczął amortyzację^[46]. Ustawodawca ma obowiązek wówczas wprowadzić odpowiednie przepisy przejściowe. W innym przypadku naruszona jest zasada ochrony interesów w toku^[47].

Co już było akcentowane powyżej, zasada ta nie jest absolutna, a więc realizacja innych wartości konstytucyjnych mogłaby przemawiać za jej ograniczeniem. Aczkolwiek, w omawianym przypadku taki przypadek nie wystąpił. W powyższej części artykułu zaznaczyłam z jakich powodów – w mojej ocenie – cele deklarowane przez projektodawcę są nieadekwatne (w zakresie uszczelniania systemu podatkowego) lub nie będą mogły zostać osiągnięte (w odniesieniu do obniżenia cen mieszkań). Z tego powodu stoję na stanowisku, zgodnie z którym wartości leżące u podstaw nowej regulacji nie mogą być uznane za istotniejsze od realizacji zasady ochrony interesów w toku. Jeśli więc przyjąć kompetencję sądów administracyjnych do dokonywania wykładni prokonstytucyjnej lub rozproszonej kontroli konstytucyjności – większość składów orzekających niezasadnie oddalała skargi podatników na negatywne dla nich interpretacje indywidualne.

⁴⁶ Mowa tutaj o wyroku TK z 21 listopada 2024 r., sygn. P 11/24.

⁴⁷ Komunikat po wyroku TK z 21 listopada 2024 r., sygn. P 11/24. <https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/komunikaty-prasowe/komunikaty-po/art/uznanie-kosztow-amortyzacyjnych-za-koszty-uzyskania-przychodu-4>. [dostęp: 07.12.2024]. Obecnie nie ma jeszcze pisemnego uzasadnienia przedmiotowego orzeczenia.

7 | Wnioski końcowe

Wprowadzenie całkowitego zakazu amortyzacji lokali mieszkalnych wraz z przepisem przejściowym, umożliwiającym amortyzację wyłącznie przez okres jeszcze jednego roku lokali nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Jeśli uznamy kompetencję sądów administracyjnych do dokonywania rozproszonej kontroli konstytucyjności, czy też wykładni prokonstytucyjnej, przyjmowanej zarówno przez przedstawicieli judykatury, jak też piśmiennictwa, nic nie stoi na przeszkodzie, by była ona również dokonywana w obrębie kontroli sądowej interpretacji indywidualnych. Tym samym nie podzielam obecnie kształtującej się linii orzeczniczej dotyczącej tego zagadnienia prawnego.

Bibliografia

- Bartosiewicz Adam, „Kontrola przez sądy administracyjne konstytucyjności przepisów objętych interpretacją indywidualną” *Przegląd Podatkowy*, nr 2 (2023): 42-48.
- Bielska-Brodziak Agnieszka, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2009.
- Dębniewski Gustaw, Hanna Pałach, Władysław Zakrzewski, *Mikroekonomia – wybrane problemy do wykładów i ćwiczeń*. Olsztyn: Wydawnictwo AR-T, 2000.
- Drozdowski Edgar, „Dopuszczalność przerwania amortyzacji nieruchomości w świetle zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku” *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, nr 9 (2022): 27-31.
- Drozdowski Edgar, „Naruszenie zasady ochrony interesów w toku poprzez przerwanie amortyzacji nieruchomości mieszkalnych – glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 27.06.2023 r., I SA/Łd 258/23” *Glosa*, nr 2 (2024): 66-75.
- Gajewski Dominik, Adam Olczyk, „Sprawozdanie z II Konferencji Podatkowej CASP SGH ‘Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce’ (Warszawa, 23 X 2019)” *Przegląd Podatkowy*, nr 12 (2019): 5-7.
- Gomułowicz Andrzej, „Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sędziego sądu administracyjnego i znaczenie wykładni prokonstytucyjnej. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17” *Orzecznictwo Sądów Polskich*, nr 11 (2020).

- Grabowski Andrzej, „Konstytucja RP jako *lex superior* względem prawa ustawowego (w ramach sądowego stosowania prawa)” *Państwo i Prawo*, nr 10 (2022): 31-53.
- Jackowski Michał, *Ochrona praw nabytych w polskim systemie konstytucyjnym*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2008.
- Jaśniewicz Maciej, „Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 1 (2022): 39-62.
- Kabat Andrzej, „Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2 (2012): 9-19.
- Majdowski Filip, „Zróżnicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 4 (2016): 71-88.
- Mariański Adam, „Wykładnia przepisów. Koszty uzyskania przychodów” *Prawo i Podatki*, nr 11 (2007): 5-9.
- Obidowski Jacek, Glumińska-Pawlic Jadwiga, „O potrzebie respektowania norm konstytucyjnych w przypadku braku przepisów intertemporalnych w ustawach podatkowych” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2023): 97-115.
- Pietrasz Piotr, „Konstytucyjne przesłanki opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 4 (2006): 35-50.
- Radzewicz Piotr, „Kryzys konstytucyjny i paradygmatyczna zmiana konstytucji” *Państwo i Prawo*, nr 10 (2020): 3-24.
- Skwirowska Justyna, „Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego” *Studia Prawnoustrojowe*, nr 58 (2022): 491-504.
- Werner Aleksander, „Istota unikania opodatkowania”, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. Dominik J. Gajewski. Warszawa: Wolters Kluwer, 2018.

