



Warszawa, 17-04-2023 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.136.2023.EG**

**Naczelny Sąd Administracyjny**

**Izba Finansowa**

via ePUAP

**Skarżąca:**

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

*zastępowana przez:*

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**Organ – strona przeciwna:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**Rzecznik Praw Obywatelskich**

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

**sygn. akt II FSK 2603/20**

**PISMO PROCESOWE RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

Na podstawie art. 8 § 1 ppsa<sup>1</sup> w związku z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259; dalej: „ppsa”).

Obywatelskich<sup>2</sup> niniejszym **zgłaszam udział** w postępowaniu toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej: „NSA”) ze skargi kasacyjnej [REDAKTOWANE] (dalej: „Skarżąca”) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w [REDAKTOWANE] z dnia 31 lipca 2020 r. [REDAKTOWANE] oddalającego skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w [REDAKTOWANE] z dnia 20 grudnia 2019 r. [REDAKTOWANE] utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w [REDAKTOWANE] z dnia 17 października 2019 r. [REDAKTOWANE] w sprawie odmowy stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] z dnia 1 czerwca 2016 r. [REDAKTOWANE] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 32.300 zł z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w 2011 r.

Jednocześnie na podstawie art. 188 ppsa **wnoszę o** uchylenie w całości zaskarżonego wyroku WSA w [REDAKTOWANE], rozpoznanie skargi i uchylenie w całości decyzji wydanych przez organy podatkowe w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] z dnia 1 czerwca 2016 r. [REDAKTOWANE] w przypadku uznania przez NSA, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona.

Na wypadek nieuwzględnienia ww. wniosku, stosownie do treści art. 185 § 1 ppsa, **wnoszę o** uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w [REDAKTOWANE].

Ponadto, popieram wniosek o rozpoznanie sprawy Skarżącej na rozprawie.

## UZASADNIENIE

### 1. Stan faktyczny

Na mocy decyzji z dnia 1 czerwca 2016 r. [REDAKTOWANE] Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] określił Skarżącej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 32.300 zł z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w 2011 r. Z racji tego, że Skarżąca nie złożyła odwołania od ww. rozstrzygnięcia, decyzja ta stała się ostateczna.

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627 ze zm.).

We wniosku z dnia 20 sierpnia 2019 r. Skarżąca wystąpiła o stwierdzenie nieważności ww. decyzji na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>, wskazując na rażące naruszenie art. 21 ust. 1 pkt 126 w zw. z art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.<sup>4</sup>.

Następnie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w [REDAKTOWANO] odmówił stwierdzenia nieważności decyzji Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANO]. W odwołaniu Skarżąca wskazała, że spełniła warunki do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej, ponieważ do urzędu skarbowego wpłynął akt notarialny dotyczący odpłatnego zbycia prawa majątkowego, w treści którego zawarta była informacja dotycząca zameldowania podatnika pod danym adresem. Podniosła również, że złożyła zeznanie podatkowe, nie deklarując w nim podatku z tytułu odpłatnego zbycia prawa majątkowego. Jednocześnie wyjaśniła, że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo, ponieważ wymóg złożenia oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia podatkowego nie spełniał standardów konstytucyjnej zasady proporcjonalności.

Niemniej jednak odwołanie to nie zostało uwzględnione. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w [REDAKTOWANO] utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Zdaniem organu podatkowego naruszenie prawa tylko wtedy powoduje nieważność decyzji, gdy ma charakter rażący, tj. wówczas gdy decyzja wydana została wbrew nakazowi lub zakazowi ustanowionemu w przepisie prawnym, wbrew wszystkim przesłankom przepisu nadano prawa albo ich odmówiono albo też wbrew tym przesłankom obarczono stronę obowiązkiem, albo uchylono obowiązek. Ponadto, w uzasadnieniu wskazano, że rażące naruszenie prawa zachodzi w sytuacji gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu a rozstrzygnięciem. Natomiast w sprawie Skarżącej decyzja Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANO] została wydana zgodnie z obowiązującym w dniu jej wydania stanem prawnym i ugruntowaną wówczas linią orzeczniczą wskazującą, że warunkiem skorzystania z ulgi meldunkowej było łączne spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze, konieczne było zameldowanie podatnika na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 m-cy, a po drugie złożenie w ustawowym terminie wymaganego

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 ze zm.; dalej: „ustawa o PIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.”).

oświadczenia potwierdzającego zamiar skorzystania z ulgi. W związku z tym, w ocenie organu decyzja Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKT] nie pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisów prawa, a zatem nie zawiera kwalifikowanej wady prawnej, przemawiającej za stwierdzeniem jej nieważności. Podkreślono jednocześnie, że zmiana w interpretacji przepisu wynikająca z orzecznictwa sądowego nie prowadzi do przyjęcia, że zaistniała przesłanka rażącego naruszenia prawa.

Wyrokiem z dnia 31 lipca 2020 r. WSA w [REDAKT] oddalił skargę złożoną przez podatnika. Sąd pierwszej instancji odwołał się do orzecznictwa, z którego wynika, że rażące naruszenie prawa to kwalifikowane naruszenie normy prawnej występujące wówczas gdy istnieje oczywista sprzeczność między treścią przepisu a rozstrzygnięciem zawartym w decyzji. Zdaniem WSA w [REDAKT] o rażącym naruszeniu prawa nie można mówić, w sytuacji gdy dochodzi do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, ani też wówczas gdy rozbieżności prowadzą do konieczności ujednoczenia orzecznictwa poprzez wyjaśnienie wątpliwości w uchwale poszerzonego składu NSA. Natomiast z racji tego, że przy ocenie warunków koniecznych do zastosowania ulgi meldunkowej w judykaturze wykształciły się 3 nurty orzecznicze, to nie sposób przyjąć, że wykładnia organu wpisująca się w jeden ze sposobów interpretacji przepisów rażąco narusza prawo materialne.

Ponadto, w ocenie sądu pierwszej instancji, nie doszło do naruszenia zasady demokratycznego państwa prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji<sup>5</sup>. WSA w [REDAKT] podkreślił, że postępowania nadzwyczajne mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy. Zaś zarzut Skarżącej naruszenia zasady proporcjonalności, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji mógłby podlegać ocenie, ale w postępowaniu zwykłym. Sąd odwołał się także do ogólnej zasady trwałości decyzji, którą powinno się mieć zawsze na względzie w procesie badania, czy w danej sprawie doszło do naruszenia prawa w stopniu rażącym.

Od powyższego wyroku Skarżąca wniosła skargę kasacyjną do NSA, w której zarzucono naruszenie:

- art. 151 ppsa, art. 145 § 1 pkt 1 lit a i lit. c ppsa w związku z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust.

---

<sup>5</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm. – dalej: „Konstytucja”).

21 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., art. 120 i art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 2 Konstytucji przez niewłaściwe zastosowanie i oddalenie skargi na decyzję odmawiającą stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej wydanej z rażącym naruszeniem prawa;

- art. 151 ppsa w związku z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r oraz w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji przez niewłaściwe zastosowanie i oddalenie skargi na decyzję odmawiającą stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej wydanej z rażącym naruszeniem prawa, gdyż wynikający z obowiązujących w 2007 r. i 2008 r. przepisów wymóg złożenia przez podatnika oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia nie spełniał standardów konstytucyjnej zasady proporcjonalności;

- art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej przez jego błędną wykładnię, ograniczającą rażące naruszenie prawa tylko do przypadków jaskrawej sprzeczności rozstrzygnięcia z treścią przepisu, podczas gdy przesłanka ta obejmuje również inne przypadki, w tym naruszenie prawa o szczególnie dużym nasileniu, którego przejawem jest – jak w przedmiotowej sprawie - sprzeczność rozstrzygnięcia z Konstytucją.

Organ podatkowy nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną.

## **2. Uzasadnienie prawne**

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w wyroku WSA w [REDAKTOWANE] z dnia 31 lipca 2020 r. [REDAKTOWANE] oraz w stanowisku organów podatkowych naruszenie prawa, skutkujące negatywnie w sferze praw i wolności obywatelskich Skarżącej, a także mając na uwadze okoliczność, że problemy dotyczące podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej od lat znajdują się w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym, postanowił na podstawie art. 8 § 1 ppsa przystąpić do niniejszego postępowania. Zdaniem Rzecznika, interpretacja art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej prezentowana przez organy podatkowe oraz WSA w [REDAKTOWANE] jest wadliwa, z następujących powodów.

### **2.1. Niejednolita wykładnia pojęcia „rażące naruszenie prawa”**

W przedmiotowej sprawie istota sporu sprawdza się do rozumienia pojęcia „rażącego naruszenia prawa”, o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Właściwe ustalenie zakresu tego zwrotu ma istotne znaczenie dla rozpoznania sprawy Skarżącej, a także innych podobnych spraw podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej.

Zgodnie z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa. W doktrynie podnosi się, że rozumienie użytego w tej konstrukcji pojęcia nieostrego, jakim jest „rażące naruszenie prawa” było i jest przedmiotem dyskusji, a także różnych poglądów<sup>6</sup>.

Po pierwsze wskazuje się, że cechą rażącego naruszenia prawa jest to, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu. Wskazują na to reguły wykładni gramatycznej. Zgodnie z rozumieniem językowym, słowo „rażący” oznacza „rzucający się w oczy”<sup>7</sup>. Ponadto argumentuje się, że słowo „rażące” pochodzi od słowa „razić” (np. w słońcu), „kłuć w oczy”, czyli negatywnie wyróżniać się z otoczenia, pozostawać w niezgodzie z tłem. Przyjmując, że tłem jest prawo stwierdza się, że niezgodność z nim decyzji, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, „rzuca się w oczy”, „odbija od tła”<sup>8</sup>.

W konsekwencji **stanowisko to zakłada, że warunkiem koniecznym do uznania naruszenia prawa za rażące jest wyłącznie oczywisty charakter tego naruszenia**. Innymi słowy, cechą rażącego naruszenia prawa jest to, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu. Istnienie tej sprzeczności da się ustalić poprzez proste ich zestawienie, a zatem już na pierwszy rzut oka można stwierdzić, że treść decyzji pozostaje w sprzeczności z treścią przepisu. Stąd też nie można uznać, że decyzja wydana została z rażącym naruszeniem prawa w sytuacji gdy nie jest wyjaśnione, czy w ogóle miało ono miejsce albo gdy na gruncie danego przepisu możliwy jest wybór różnych jego interpretacji, z których każda daje się uzasadnić z jednakową mocą. Tym samym, występowanie rozbieżności w zakresie

---

<sup>6</sup> K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe*. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 247.

<sup>7</sup> Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/ra%C5%BC%C4%85cy.html>.

<sup>8</sup> Por. np. wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2009 r. (sygn. II FSK 534/08).

wykładni, sporów czy wątpliwości interpretacyjnych nie pozwala na uznanie aktu za rażąco naruszającego prawo, z uwagi na brak oczywistości takiego naruszenia<sup>9</sup>.

Także na gruncie spraw tzw. „ulgowiczów” sądy administracyjne przyjmują, że skoro orzecznictwo dopuszcza możliwość różnej interpretacji spornych przepisów, to nie ma możliwości stwierdzenia naruszenia prawa o charakterze rażącym<sup>10</sup>. Konkluzja z tych orzeczeń jest taka, że biorąc pod uwagę okoliczność, iż sądy administracyjne zmieniały swoje stanowisko co do wykładni przepisów dotyczących ulgi meldunkowej (w temacie tym pojawiały się kontrowersje, spory i wątpliwości interpretacyjne), to nie wystąpiła przesłanka umożliwiająca stwierdzenie nieważności tych rozstrzygnięć.

Przy czym zaznaczyć należy, że nie jest to jedyny sposób rozumienia przesłanki „rażącego naruszenia prawa”, jaki funkcjonuje w orzecznictwie. **Wyrażany jest także pogląd, zgodnie z którym dla stwierdzenia nieważności decyzji niezbędna jest szersza ocena naruszenia jako rażącego.** Co istotne, sądy akceptują stanowisko, w świetle którego pojęcie "rażącego naruszenia prawa" należy określić jako naruszenie mające oczywisty charakter, ale jednocześnie stwierdzają, że nie jest to jedyna utrwalona w judykaturze definicja "rażącego naruszenia prawa". W nurcie tym zapoczątkowanym w starszym orzecznictwie na gruncie art. 156 § 1 pkt. 2 kpa<sup>11</sup>, podnosi się, że przy ocenie charakteru naruszenia prawa należałoby brać pod uwagę dodatkowe przesłanki, tj. skutki danej decyzji. W świetle tego orzecznictwa „rażące naruszenie prawa” zachodzi także wówczas, gdy skutki decyzji byłyby nie do

---

<sup>9</sup> Por. wyroki NSA z dnia: 13 maja 2014 r. (sygn. I GSK 1490/12), 22 czerwca 2017 r. (sygn. II FSK 2736/15) 10 maja 2019 r. (sygn. II FSK 1728/17), 21 września 2020 r. (sygn. II FSK 1202/20).

<sup>10</sup> Por. np. wyroki NSA z dnia: 21 kwietnia 2021 r. (sygn. II FSK 2902/20), 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 2730/19, sygn. II FSK 2171/19), a także prawomocne wyroki WSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2021 r. (sygn. III SA/Wa 1065/20), WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2020 r. (sygn. I SA/Lu 127/20, I SA/Lu 128/20) oraz nieprawomocne wyroki WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2021 r. (sygn. I SA/Gd 766/20), WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2021 r. (sygn. III SA/Wa 546/20), WSA w Gliwicach z dnia 20 września 2021 r. (sygn. I SA/GI 1768/20, I SA/GI 1769/20), WSA w Lublinie z dnia 21 października 2020 r. (sygn. I SA/Lu 396/20, I SA/Lu 397/20), WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2020 r. (sygn. I SA/Gd 424/20), w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 października 2020 r. (sygn. I SA/Go 166/20), WSA w Krakowie z 24 września 2020 r. (sygn. I SA/Kr 543/20), WSA w Lublinie z dnia: 12 sierpnia 2020 r. (sygn. I SA/Lu 61/20), z 21 lipca 2020 r. (sygn. I SA/Lu 291/20, I SA/Lu 292/20).

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; dalej: „kpa”).

pogodzenia z wymogami praworządnego państwa<sup>12</sup>. Pogląd ten widoczny jest także w późniejszych wyrokach, w których wskazuje się, że o ocenie „rażącego naruszenia prawa” decyduje oczywistość naruszenia prawa, charakter przepisu, który został naruszony oraz skutki społeczne i gospodarcze tego naruszenia, a także konsekwencje pozostania w obrocie prawnym wadliwego aktu stosowania prawa<sup>13</sup>.

W uzasadnieniach swoich rozstrzygnięć sądy wskazują, iż taka wykładnia przesłanki „rażącego naruszenia prawa”, a więc zakładająca szerszy krąg elementów definiujących, występuje na tle procedury administracyjnej. Na potwierdzenie tego stanowiska sądy odwołują się do orzeczeń zapadłych na gruncie kpa, w których wskazano, że o „rażącym naruszeniu prawa” w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 kpa decydują łącznie trzy przesłanki: oczywistość naruszenia prawa, charakter przepisu, który został naruszony oraz skutki, które wywołuje decyzja, uznana za rażąco naruszającą prawo. Chodzi tu o skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia wymagań praworządności, gospodarcze lub społeczne skutki naruszenia, których wystąpienie powoduje, że nie jest możliwe zaakceptowanie decyzji jako aktu wydanego przez organy praworządnego państwa<sup>14</sup>.

Co wymaga wyraźnego podkreślenia, szersze rozumienie przesłanki „rażącego prawa” dostrzegane jest ostatnio także w orzecznictwie dotyczącym podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej<sup>15</sup>. Sądy wprost wskazują, że przy rozpoznawaniu wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji poprzestanie jedynie na kwestii oczywistości lub braku oczywistości przepisów stanowiących podstawę rozstrzygnięcia objętego wnioskiem o stwierdzenie nieważności było działaniem niewystarczającym i naruszałoby art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej<sup>16</sup>. Tym samym, przy ocenie charakteru naruszenia prawa z punktu widzenia jego

---

<sup>12</sup> M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 247 i powołane tam orzecznictwo NSA z dnia 6 sierpnia 1984 r. (sygn. I SA 804/84), z dnia 3 marca 1989 r. (sygn. IV SA 1176/88), z dnia 21 października 1992 r. (sygn. V SA 86/92).

<sup>13</sup> Por. np. wyroki NSA z dnia: 18 marca 2014 r. (sygn. I GSK 870/12), 15 lutego 2013 r., (sygn. II FSK 1345/11) oraz prawomocny wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 kwietnia 2021 r. (sygn. I SA/ Bk 76/21).

<sup>14</sup> Por. np. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2020 r. (sygn. II OSK 1368/18).

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 26 października 2022 r. (sygn. II FSK 162/22) z udziałem Fundacji Praw Podatnika.

<sup>16</sup> Tak też WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 17 lutego 2021 r. (sygn. I SA/OI 783/20), od którego skarga kasacyjna organu podatkowego została oddalona wyrokiem NSA z dnia 9 września 2022 r. (sygn. II FSK 767/21) w postępowaniu z udziałem Fundacji Praw Podatnika.



rażącego charakteru, należy brać pod uwagę nie tylko treść przepisu, stopień oczywistości wyinterpretowanej ze stosowanego przepisu normy prawnej, stopień jej naruszenia, charakter i wagę naruszanej normy, ale również skutki społeczne i gospodarcze tego naruszenia, a także konsekwencje pozostania w obrocie prawnym wadliwego aktu stosowania prawa. **Konieczne jest zatem, aby ewentualne stwierdzone naruszenie miało znacznie większą wagę aniżeli stabilność decyzji ostatecznej.** Przy czym, sama waga stabilności decyzji administracyjnej nie może być oceniana w oderwaniu od takich wartości, jak interes społeczny, praworządność, stabilność obrotu prawnego, ale i zaufanie obywatela do państwa.

Podobny pogląd prezentowany jest również w piśmiennictwie, gdzie wprost wskazuje się, że przy rozpoznawaniu wniosków o stwierdzenie nieważności ostatecznych decyzji tzw. „ulgowiczów” sądy powinny mieć na uwadze również skutki, jakie wywołuje utrzymywanie wadliwej decyzji w obrocie prawnym<sup>17</sup>. 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. Dlatego też, nie można podzielić stanowiska sądów, które uznają, że wydanie **decyzji naruszającej standardy konstytucyjne, nie jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji zobowiązującej podatnika do zapłaty niesłusznie wymierzonego podatku z uwagi na rażące naruszenie prawa.**

Reasumując, spór prawny dotyczy tego, czy przepisy stanowiące podstawę stwierdzenia nieważności decyzji powinny być interpretowane ściśle (z ograniczeniem do podkreślanej „oczywistości” dostrzegalnej *prima facie*), czy też należałoby dopuścić wykładnię opartą na badaniu szerszego kontekstu, wynikającego w istocie z konieczności uwzględniania całokształtu okoliczności danej sprawy.

## **2.2 Prokonstytucyjne rozumienie przesłanki „rażącego naruszenie prawa” w przypadku podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej**

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym przy badaniu przesłanki „rażącego naruszenia prawa” na podstawie art. 247 § 1 pkt 3

---

<sup>17</sup> K. Zając, *Ewolucja wykładni przepisów o uldze meldunkowej a stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej — analiza problemu oraz uwagi na tle wyroku NSA z dnia 23 stycznia 2020 roku, sygn. akt II FSK 2730/19*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 2022, nr 40, s. 129.

Ordynacji podatkowej **należy zdecydowanie opowiedzieć się za wykładnią na korzyść podatnika, a więc umożliwiającą odniesienie się do szerszego spektrum kryteriów obejmujących przede wszystkim wartości konstytucyjne.** Nie można zatem tylko ograniczać się do wąskiego rozumienia „oczywistości naruszenia prawa”, które z automatu wyklucza stwierdzenie nieważności decyzji w przypadku zmiany linii orzeczniczej, w tym występowania w niej różnych nurtów.

Sprawa podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej była i w zasadzie nadal jest (jak pokazuje sprawa Skarżącej) przedmiotem wieloletnich sporów obywateli z organami podatkowymi. Początkowo, w judykaturze uznawano, że sprzedaż nieruchomości nabytej w latach 2007–2008 przed upływem 5 lat od daty nabycia nie mogła być zwolniona z opodatkowania, w sytuacji gdy podatnik faktycznie był zameldowany w danym lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, jednak nie złożył w terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia<sup>18</sup>.

Z biegiem czasu pogląd ten ewoluował i sukcesywnie zaczął zmieniać się w kierunku korzystnym dla obywateli, także na skutek działań Rzecznika Praw Obywatelskich<sup>19</sup>. NSA dopuścił możliwość poddania ocenie całokształtu okoliczności faktycznych w celu ustalenia, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej<sup>20</sup>. Sądy zaczęły przyjmować, że należy przeanalizować wszystkie dokumenty mogące mieć znaczenie z punktu widzenia wymogu ustawowego, które zostały złożone do urzędu skarbowego, a wątpliwości należy tłumaczyć na korzyść podatnika<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Wyroki NSA z dnia: 2 lutego 2018 r. (sygn. II FSK 203/16), 27 listopada 2018 r. (sygn. II FSK 3152/16), 27 marca 2014 r. (sygn. II FSK 1064/12), 8 września 2016 r. (sygn. II FSK 2012/14), 17 listopada 2016 r. (sygn. II FSK 2765/14), 7 kwietnia 2017 r. (sygn. II FSK 670/15).

<sup>19</sup> Rzecznik zdecydował o konieczności wystąpienia do Ministerstwa Finansów z apelem o zmianę restrykcyjnego stanowiska organów – por. wystąpienia Rzecznika z dnia 18 lipca 2017 r. (V.511.253.2017) oraz 15 lutego 2018 r. (V.511.253.2017). Początkowo, Minister Finansów dwukrotnie nie podzielił stanowiska Rzecznika. W związku tym, Rzecznik podejmował interwencje procesowe, które doprowadziły do ukształtowania się korzystnej dla podatników linii orzeczniczej, zarówno w odniesieniu do spraw tzw. wymiarowych, jak i umorzeniowych.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. (sygn. II FSK 1960/17) z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich.

<sup>21</sup> Por. wyroki NSA z dnia: 5 września 2018 r. (sygn. II FSK 3325/15), 27 września 2018 r., (sygn. II FSK 2556/16), 20 grudnia 2017 r. (sygn. II FSK 3378/15), z 13 kwietnia 2018 r. (sygn. II FSK 1019/16), 22 stycznia 2019 r. (sygn. II FSK 167/17).

W późniejszym orzecznictwie wskazywano także, że w sytuacji, w której nie budzi wątpliwości, że podatnik zamieszkiwał pod danym adresem i był zameldowany w tym miejscu przez wymagane co najmniej 12 miesięcy, uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyni zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności<sup>22</sup>. Podkreślano jednocześnie, że organy podatkowe mogły samodzielnie ustalić okoliczność zameldowania podatnika w ramach czynności sprawdzających we własnym zakresie poprzez zasięgnięcie do państwowych zasobów informatycznych (bazy PESEL) lub poprzez stosowne współdziałanie organów jednostek samorządu terytorialnego.

Co istotne, w zaskarżonym wyroku WSA w [REDAKTOWANE] stanął na stanowisku, zgodnie z którym, skoro w sprawie podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej wykształciły się 3 wyżej wskazane nurty orzecznicze, a wykładnia przepisu prawa podatkowego zaprezentowana przez Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] w ostatecznej decyzji wydanej w sprawie Skarżącej wpisywała się jeden ze sposobów interpretacji, to nie ma podstaw do stwierdzenia jej nieważności<sup>23</sup>. **Takie stanowisko – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – jest niezasadne. W istocie bazuje ono wyłącznie na prostym stwierdzeniu braku oczywistości naruszenia przepisu i przez to ignoruje całokształt okoliczności sprawy, w tym konieczność respektowania wartości konstytucyjnych.**

Po pierwsze, zacząć należy od tego, że nieobowiązujące już przepisy o uldze meldunkowej budzą istotne wątpliwości z punktu widzenia zgodności z art. 84 i art. 217 Konstytucji w związku z art. 2 Konstytucji, a także z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Rzecznik dał wyraz temu, przystępując do postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, zainicjowanego skargą jednego z podatników, który wpadł w pułapkę ulgi meldunkowej<sup>24</sup>. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nałożenie ciężaru podatkowego na obywateli wyłącznie z uwagi na brak spełnienia warunku formalnego w postaci konieczności złożenia oświadczenia, w sytuacji gdy osoby te rzeczywiście były zameldowane przez wymagany przepisami okres stanowi

---

<sup>22</sup> Por. np. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2019 r. (sygn. III SA/Wa 1202/18) oraz wyroki NSA z dnia: 31 sierpnia 2019 r. (sygn. II FSK 3684/18), 10 stycznia 2020 r., (sygn. II FSK 457/18), 22 lipca 2020 r. (sygn. II FSK 1394/18).

<sup>23</sup> Str. 14 zaskarżonego wyroku.

<sup>24</sup> Postępowanie w Trybunale Konstytucyjnym toczy się pod sygn. SK 64/20. Skarga konstytucyjna z dnia 7 grudnia 2018 r. nadal oczekuje na rozstrzygnięcie.

nieuzasadniony rygor i narusza konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, zasadę proporcjonalności, a także dopuszczalne granice ograniczenia prawa własności. Aktualnie przedłużające się postępowanie przed Trybunałem w tej sprawie nie tylko wzmacnia stan niepewności podatników, ale także może doprowadzić do tego, że w przyszłości (przy hipotetycznym założeniu stwierdzenia niekonstytucyjności) wykluczona będzie opcja na wzruszenie zapadłych w tych sprawach rozstrzygnięć, właśnie z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Stąd też zdaniem Rzecznika wyjątkowo istotnej roli nabiera stanowisko NSA w sprawach, w których obywatele skierowali wnioski o stwierdzenie nieważności ostatecznych decyzji podatkowych. Chodzi więc o tę grupę podatników, którzy otrzymali ostateczne negatywne decyzje wymiarowe w oparciu o językową wykładnię przepisów, która w późniejszym orzecznictwie uległa radykalnej zmianie. W takich przypadkach **należałoby spojrzeć na przesłankę „rażącego naruszenia prawa” w sposób uwzględniający szereg szczególnych okoliczności związanych z instytucją ulgi meldunkowej, które finalnie skutkowały tym, że podatnicy wpadli w ewidentną pułapkę nieprecyzyjnej regulacji.**

Tym samym Rzecznik Praw Obywatelskich opowiada się za wykładnią, która przy badaniu „rażącego naruszenie prawa”, o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nie może sprowadzać się wyłącznie do analizy oczywistości naruszenia. Powinno się także uwzględniać inne kryteria, w tym należałoby zbadać czy ewentualnie stwierdzone naruszenia nie mają znacznie większej wagi aniżeli stabilność decyzji ostatecznej.

Odnosząc powyższe do sprawy Skarżącej, a także spraw innych podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej przede wszystkim należy zwrócić uwagę na **kwalifikowaną niejasność regulacji podatkowej, która w konsekwencji doprowadziła do naruszenia zasady poprawnej legislacji z art. 2 Konstytucji.** Zdaniem Rzecznika, ustawodawca w tym przypadku nie zapewnił podatnikom realnej możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Kumulacja takich elementów jak: wielokrotne zmiany zasad opodatkowania zbycia nieruchomości, brak wzoru / druku oświadczenia, niejasna dla przeciętnego adresata treść norm prawnych ukrytych w przepisach przejściowych poprzez odesłania do przepisów już nieobowiązujących, wielokrotne zmiany terminu do złożenia oświadczenia (jednym razem na mocy rozporządzenia, innym razem na mocy nowelizacji ustawy) doprowadziły do stworzenia pułapki normatywnej.

W tym kontekście szczególnego podkreślenia wymaga okoliczność, że przepisy o uldze meldunkowej nie określały, w jaki sposób i gdzie ma być wyrażone stwierdzenie, że podatnik spełnia warunki do zwolnienia podatkowego. Nie funkcjonował bowiem w obrocie żaden druk czy wzór oświadczenia, który byłby ogólnie dostępny dla podatników. Tym samym, należy stwierdzić, że ustawodawca nie określił jakichkolwiek warunków dotyczących zarówno formy, jak i treści spornego oświadczenia. Sam Minister Finansów przyznał, że nie przygotowano ogólnodostępnego wzoru oświadczenia w sprawie ulgi meldunkowej. W odpowiedzi na jedno z wystąpień generalnych Rzecznika Praw Obywatelskich Minister wskazał, że jego zdaniem określanie urzędowego wzoru oświadczenia, byłoby daleko idącym formalizmem ze strony państwa. Zdaniem Ministerstwa, gdyby istniał urzędowy wzór, mogłoby się zdarzyć, że część podatników nie skorzystałaby z ulgi składając oświadczenie w innej formie<sup>25</sup>. W konsekwencji wadliwie skonstruowana regulacja podatkowa doprowadziła do sytuacji w której, w wielu przypadkach, pomimo tego, że obywatele spełniali w rzeczywistości warunek bycia zameldowanym przez okres co najmniej 12 miesięcy, utracili prawo do zwolnienia podatkowego wyłącznie z powodów formalnych, jakim był brak terminowego złożenia oświadczenia w tym zakresie. Ulga meldunkowa stała się więc instytucją pozorną, gdyż działający w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa podatnicy nie byli w stanie jednoznacznie ustalić, a następnie prawidłowo zrealizować ciążącego na nich obowiązku o charakterze wyłącznie formalnym.

Ponadto, zdaniem Rzecznika **uzależnienie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyni zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności**. Nie do zaakceptowania jest bowiem stan, w którym ustawodawca zobowiązuje podatnika do poinformowania organu o faktach, które to fakty organ może zweryfikować we własnym zakresie. Samo zgłoszenie przez podatnika spełnienia warunków uprawniających do ulgi meldunkowej nie miało znaczenia, ani społecznego, ani prawnego (można by je uznać za nieprzydatne). Innymi słowy, stało się zbędne, gdyż spełnienie warunku materialnego przez podatnika prowadziło już do zamierzonego przez ustawodawcę rezultatu, tj. możliwości skorzystania ze zwolnienia. Natomiast uzależnienie prawa podatnika do zwolnienia wyłącznie

---

<sup>25</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 22 marca 2018 r. (nr DD2.055.1.2018) na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich. Pełna treść dostępna pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rzecznik-w-sprawie-sytuacji-podatkowej-tzw-ofiar-ulgi-meldunkowej>

od spełnienia warunków formalnych, w sytuacji gdy organy państwa dysponowały możliwościami samodzielnej skutecznej kontroli przesłanek zwolnienia (poprzez zasięgnięcie informacji z państwowych systemów teleinformatycznych), prowadzi do istotnego naruszenia proporcji pomiędzy obowiązkami podatnika, a możliwościami kontroli celów ulgi meldunkowej. W konsekwencji cel zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa, mógł zostać zrealizowany już po spełnieniu warunku materialnego (tj. bycia zameldowanym w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia). *Ratio legis* omawianej regulacji polegała więc na doprowadzeniu do zwolnienia z opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w każdym przypadku, gdy ich celem miała być poprawa bytu rodziny, a zbycie nie miało charakteru zarobkowego.

W konsekwencji, nałożenie ciężaru podatkowego na podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej, wyłącznie z uwagi na brak spełnienia warunku formalnego w postaci konieczności złożenia oświadczenia, w sytuacji gdy osoby te rzeczywiście były zameldowane przez wymagany przepisami okres należy uznać za nieuzasadniony rygor. Takie działanie – w ocenie Rzecznika – narusza dopuszczalne granice ograniczenia prawa własności.

Mając na uwadze powyższe, nie sposób zgodzić się z WSA w [REDAKTOWANE], który w zaskarżonym wyroku stwierdza, iż w sprawie Skarżącej nie doszło do naruszenia Konstytucji<sup>26</sup>. Sąd pierwszej instancji jest niekonsekwentny, gdyż z jednej strony podkreśla, że postępowania nadzwyczajne mają na celu wzruszanie ostatecznych decyzji, które dotyczą najpoważniejszych wad, a z drugiej strony wskazuje, że zarzuty dotyczące niekonstytucyjności instytucji ulgi meldunkowej mogą odnieść zamierzony skutek wyłącznie w postępowaniach zwykłych.

Ponadto, nie może umknąć uwadze także fakt, iż w sprawach tzw. ulgowiczków **organy podatkowe dokonały reasumpcji swojego stanowiska pod wpływem ewoluującej na korzyść podatników linii orzeczniczej sądów administracyjnych.** Przypomnieć należy, że w 2018 r. Minister Finansów zwrócił się<sup>27</sup> do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej z prośbą o przeanalizowanie wszystkich prowadzonych i niezakończonych postępowań podatkowych oraz wszystkich prowadzonych postępowań karno-skarbowych w sprawie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy zbyli nabyte w latach 2007-2008 nieruchomości oraz określone prawa majątkowe przed upływem 5 lat i nie mogli skorzystać z tzw. ulgi

---

<sup>26</sup> Str. 15 zaskarżonego wyroku.

<sup>27</sup> Pismo z dnia 6 listopada 2018 r. (nr DPP4.8622.161.2018DPP4.8622.161.2018).

meldunkowej. W piśmie tym przywołano tezy wynikające z orzecznictwa sądów, zgodnie z którym w każdej sprawie należy poddać ocenie całokształt okoliczności faktycznych, w celu ustalenia, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę, w tym w sposób dorozumiany o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej.

Z powyższego wynika, że w sprawie podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej mamy do czynienia **nie tylko ze zmianą linii w orzecznictwie sądów administracyjnych, ale także z bardzo rzadką praktyką polegającą na pozytywnej dla podatnika weryfikacji poglądów przez samą administrację skarbową**. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich okoliczność ta dodatkowo przemawia za stwierdzeniem, że zidentyfikowanym naruszeniom prawa w wydanych ostatecznych decyzjach wymiarowych (tak jak w sprawie Skarżącej) należy przypisać znacznie większą wagę niż stabilności pierwotnego rozstrzygnięcia.

W tym kontekście jednocześnie należałoby odnieść się do **problematyki wpływu modyfikacji linii orzeczniczej, a w tym przypadku także stanowiska organów podatkowych, na ostateczną sytuację podatnika**. Jednolitość orzecznictwa jest jedną z istotniejszych wartości wpływającą na wizerunek i autorytet wymiaru sprawiedliwości<sup>28</sup>. Zapewnia stan stałości, pewności i bezpieczeństwa prawnego jednostki<sup>29</sup>. Gwarancja jednolitości wykładni tych samych przepisów stosowanych w analogicznych sprawach tworzy ramy dla rzetelnego procesu, które to pojęcie mieści się w konstytucyjnym prawie obywatela do sądu (art. 45 Konstytucji), a także jest wyrazem respektowania konstytucyjnej zasady równości (art. 32 Konstytucji). W literaturze zwraca się także uwagę na to, że gdyby ustawodawca w sposób przemyślany i precyzyjny tworzył prawo, nie dochodziłoby do rozbieżności w stosowaniu przepisów, co pozwalałoby osiągnąć pewien poziom stabilności prawa, a więc i jednolitości orzecznictwa<sup>30</sup>.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie ma podstaw, aby automatycznie odmawiać stwierdzenia przesłanki „rażącego naruszenia prawa”, powołując się zasadniczo na to, że przepis był niejednolicie interpretowany oraz wyłącznie na konieczność respektowania zasady trwałości decyzji. Pamiętać należy, że instytucja stwierdzenia nieważności decyzji jest kompromisem dwóch zasad: z jednej strony

---

<sup>28</sup> R. Hauser, W. Sawczyn, J. Siegień, *Mechanizmy zapewniające jednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych*, ZNSA 2021, nr 1-2, s. 263-272.

<sup>29</sup> A. Kabat., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego podjęte w latach 2008-2009*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010/4, s. 9 i n.

<sup>30</sup> D. Chaba, *Jakość polskiego prawa administracyjnego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, ST 2018, nr 11, s. 16-25.

zasady trwałości decyzji, ale z drugiej strony także zasady praworządności. Z zasady trwałości decyzji administracyjnej wynika dążenie do sanacji decyzji, natomiast z zasady praworządności – dążenie do eliminacji decyzji wadliwych<sup>31</sup>.

Fakt ewolucji linii orzeczniczej na korzyść podatnika nie może być wykorzystywany jako argument przeciwko obywatelowi w postępowaniu nadzwyczajnym, jakim jest postępowanie dotyczące stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej. W wielu sprawach obecnie tego rodzaju postępowania mogłyby okazać się skutecznym środkiem przywrócenia ochrony praw podatników. Jednocześnie podkreślić należy, że obywatele nie mieli wpływu, zarówno na treść stanowionego przez ustawodawcę nieprecyzyjnego prawa podatkowego dotyczącego ulgi meldunkowej, ani też nie mogli przewidzieć, że w przyszłości dojdzie do modyfikacji linii i w konsekwencji wykształcenia się aż 3 nurtów orzeczniczych w zasadzie odnoszących się do analogicznych stanów faktycznych. W związku z powyższym, Rzecznik pragnie wyraźnie zaakcentować, iż okoliczności te nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatników. Co istotne, **w demokratycznym państwie prawnym urzeczywistniającym zasadę równości wobec prawa, trwała i znamienna zmiana linii orzeczniczej sądów powinna znaleźć odzwierciedlenie w istniejących instrumentach prawnych i powodować (o ile taka jest wola uprawnionego), że państwo, a więc i działający w jego imieniu wymiar sprawiedliwości, nie narusza przysługujących obywatelowi praw, ale także ową sprawiedliwość społeczną urzeczywistnia**<sup>32</sup>.

\*\*\*

Podsumowując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich wadliwość decyzji w postaci przesłanki "rażącego naruszenie prawa" zachodzi nie tylko w sytuacji gdy naruszenie przepisu nie pozostawia jakichkolwiek wątpliwości (w tym sensie wadliwość jest równoznaczna z naruszeniem oczywistym, wyraźnym, bezspornym), ale musi być oceniona także przez pryzmat całokształtu okoliczności sprawy. Rzecznik stoi na stanowisku, że w przypadku podatników, którzy wpadli w pułapkę ulgi meldunkowej waga i charakter stwierdzonych naruszeń godzących w wartości konstytucyjne, tj. zasadę poprawnej legislacji, zasadę zaufania obywatela do państwa

---

<sup>31</sup> E. Śladkowska, *Wydanie decyzji administracyjnej bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, 2013, s. 223.

<sup>32</sup> Prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2018 r. (sygn. I SA/Wa 1397/17).



i stanowionego przez nie prawa, zasadę proporcjonalności, a także w prawo własności uzasadnia stwierdzenie, że mamy do czynienia z „rażącym naruszeniem prawa”. W konsekwencji skutki rozstrzygnięć wydanych w sprawie Skarżącej należy uznać za niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia zasady praworządności.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/