



Newsletter

Kancelarii Grabowski i Wspólnicy Kancelaria Radców Prawnych sp.k.

marzec 2023 r.

W numerze m.in.:

1. Zmiany w podpisanej już przez Prezydenta ustawie o fundacji rodzinnej odrzucone przez Senat
2. Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn darowizn pieniężnych w gronie najbliższej rodziny (art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn) – przełomowa Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z 20.03.2023 r.
3. Czy praca zdalna musi być określona w regulaminie?
4. Aplikacja mObywatel będzie tożsama z dowodem osobistym.

Z kraju i ze świata ...

ZMIANY W PODPISANEJ PRZEZ PREZYDENTA USTAWIE O FUNDACJI RODZINNEJ

Długo oczekiwana ustawa o fundacji rodzinnej podpisana przez Prezydenta i opublikowana w Dzienniku Ustaw nie weszła jeszcze w życie, a już doczekała się nowelizacji. W czwartek 29 marca Senat przegłosował skreślenie tych przepisów z procedowanej ustawy.

Poniżej przedstawiamy najważniejsze z procedowanych zmian objęte ustawą o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw:

- obniżenie z poziomu 15% do 10% opodatkowania podatkiem dochodowym świadczeń otrzymanych przez beneficjentów pozostających z fundatorem w stopniu pokrewieństwa zaliczonym do I lub II grupy podatkowej – zmiana korzystna.
- doprecyzowanie stanów faktycznych gdy przychody osiągnęte z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze podlegać będą opodatkowaniu – co do zasady w sytuacji gdy służą one prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany – zmiana doprecyzowująca. Pozwoli to na uniknięcie części sporów z fiskusem.
- wprowadzenie opodatkowania pożyczek otrzymanych przez fundatora/beneficjenta z fundacji rodzinnej – zmiana niekorzystna – podwójne opodatkowanie.



- wprowadzenie mechanizmu „ukrytych zysków”. Jego funkcjonowanie zostało określone w sposób zbliżony do ukrytych zysków występujących w mechanizmie ryczałtu od dochodu spółek. Jest to zbiór dodatkowych stanów faktycznych powodujących konieczność zapłacenia podatku. Zmiana mająca na celu uszczelnienie opodatkowania fundacji rodzinnej. Jednakże jak pokazują doświadczenia z zakresu eCIT i ukrytych zysków może być to mechanizm wykorzystywany przez fiskusa w sporach z podatnikami.
- W sytuacji gdy fundacja rodzinna w organizacji nie zostanie zgłoszona do rejestru fundacji rodzinnych w terminie 6 miesięcy utraci zwolnienie podatkowe określone w art. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.
- Umożliwianie fundatorom i beneficjentom bycia jednocześnie udziałowcem w spółce, która podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek.
- Fundator i beneficjent mogą być udziałowcami w spółce podlegającej opodatkowaniu estońskim CIT.

Czekamy na posiedzenie Sejmu, które odbędzie się w połowie kwietnia.

ZWOLNIENIE OD PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN DAROWIZN PIENIĘŻNYCH W GRONIE NAJBLIŻSZEJ RODZINY (art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn) – przełomowa Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z 20.03.2023 r.

W dniu 20.03.2023 r. Skład Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego powziął uchwałę, III FPS 3/22, stwierdzającą, iż *wyrażenie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.) "w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym", należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w tym przepisie jest udokumentowanie dokonania przekazania środków pieniężnych we wskazany w tym przepisie sposób przez darczyńcę na rzecz obdarowanego.*

Uchwała została powzięta w związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 16 listopada 2022 r., znak: V.511.953.2022.EG, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały mającej na celu wyjaśnienie: "Czy wyrażenie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn "w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy (...)"



należy rozumieć w ten sposób, że za dowód dopuszczający skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych uznaje się dokonanie wpłaty lub przelewu środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny, wyłącznie przez darczyńcę na konto obdarowanego, czy też wystarczające jest dokonanie wpłaty środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy?"

Z uzasadnienia Uchwały (wybrane fragmenty przedstawiające argumentację NSA):

Powyższe dotychczas wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej RPO) we wniosku wskazał na wykładnię następującego zwrotu ustawy "dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy". Zasadniczy problem w ocenie RPO polega na tym, że przywołany przepis nie wskazuje expressis verbis, kto powinien dokonać przelewu (wpłaty) środków pieniężnych na konto nabywcy czyli obradowanego, czy musi być to wyłącznie darczyńca, czy też możliwe jest dokonanie wpłaty własnej przez obdarowanego w imieniu darczyńcy.

Zdaniem RPO, w judykaturze wykształciły się dotychczas dwie przeciwstawne linie orzecznicze zakładające, że dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych, należy udokumentować otrzymanie środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny, dokonaniem: 1) przelewu lub wpłaty wyłącznie przez darczyńcę na rachunek obdarowanego; 2) wpłaty także przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy.

Pierwszy pogląd (niekorzystny dla podatników) opiera się na wykładni: językowej, kompleksowej, celowościowej, a także systemowej. Sądy reprezentujące ten pogląd wskazują, że art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. reguluje instytucję zwolnienia od podatku, a zgodnie z dyrektywą, która dotyczy interpretacji przepisów wprowadzających wszelkie wyjątki w prawie, nie można tych przepisów interpretować rozszerzająco – exceptiones non sunt extendae. Ponadto, podkreśla się, że przyjęcie wykładni celowościowej nakierowanej na pełny cel omawianej regulacji prowadzi do wniosku, iż należy zaaprobować takie rozumienie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., które nie tylko służy celom prorodzinnym, ale przede wszystkim zapewnia bezpieczeństwo obrotu prawnego i szczelność systemu podatkowego. Wpłata ze strony darczyńcy na rachunek obdarowanego stanowi w tym przypadku i zgodnie z tym poglądem warunek konieczny zwolnienia.

Zgodnie zaś z drugim (dominującym i korzystnym dla podatników) stanowiskiem sądów, wymóg udokumentowania dokonanej darowizny należy traktować jako warunek natury technicznej, mający na celu potwierdzenie faktycznego, rzeczywistego charakteru



dokonanej darowizny. Sądy reprezentujące ten pogląd dopuszczają więc możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych, w sytuacji gdy następuje otrzymanie darowizny w gotówce i jej późniejsza wpłata własna przez obdarowanego na rachunek bankowy, a nie ma wątpliwości co do tego, że darowizna faktycznie miała miejsce. W uzasadnieniu swojego stanowiska wskazują, że wniosek o "technicznym" charakterze sposobu dokumentowania darowizny środków pieniężnych, wyprowadzany jest nie z literalnego brzmienia przepisu, lecz z realizacji jego celu, który stanowił ratio ustanowienia tej regulacji. Artykuł 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. ma głównie cel społeczny, który realizuje się jako zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny. Tak zakreślony cel jest spójny z konstytucyjną zasadą uwzględniania dobra rodziny, ustanowioną w art. 18 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP). Zasada ta gwarantuje rodzinie ochronę i opiekę Rzeczypospolitej Polskiej i pozostaje w korelacji z regulacją zawartą w art. 71 ust. 1 Konstytucji RP, nakazującą państwu prowadzenie polityki społecznej i gospodarczej uwzględniającej dobro rodziny.

W uzasadnieniu do projektu wprowadzającego do ustawy zwolnienie z art. 4a, wskazano, że celem wprowadzonych zmian było zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych. Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że wprowadzany przepis miał mieć głównie cel społeczny, polegający na zapewnieniu ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny. Natomiast nałożony obowiązek zgłaszania organowi podatkowemu majątku nabytego pod tytułem darmym miał na celu uzyskanie pewności prawnopodatkowej odnośnie do tego majątku. Wprowadzenie konieczności dokumentowania darowizny miało więc zapobiec fikcyjnym umowom sporządzanym dla zmniejszenia innych zobowiązań podatkowych, na przykład poprzez powoływanie się na kwoty uzyskane z darowizn od osób najbliższych w postępowaniach dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, nie musi być to wyłącznie transfer bezgotówkowy (z rachunku bankowego darczyńcy na rachunek bankowy obdarowanego). W sytuacji, gdy nie budzi wątpliwości okoliczność, że umowa darowizny rzeczywiście miała miejsce, należałoby dopuścić bowiem możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych także w przypadkach udokumentowania wpłat własnych darowizn gotówkowych. Za wystarczające dla zastosowania zwolnienia z art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. należy uznać sytuację, w której fakt wykonania umowy darowizny zostanie potwierdzony przez udokumentowanie otrzymania przez obdarowanego środków pieniężnych w gotówce, które następnie zostają wpłacone na rachunek bankowy obdarowanego (nawet w przypadku, gdy będzie to wpłata własna obdarowanego). Innymi słowy, celu jakim jest ochrona interesów majątkowych członków najbliższej rodziny, nie powinny unicestwiać kwestie techniczne związane z dokumentowaniem darowizny, jeżeli nie budzi wątpliwości jej wykonanie i w konsekwencji przekazanie przedmiotu darowizny.



Rzecznik Praw Obywatelskich podzielił stanowisko prezentowane w dominującej części orzecznictwa sądów administracyjnych, które ustanowiony art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. wymóg udokumentowania dokonanej darowizny, traktuje jedynie jako warunek natury technicznej, mający na celu potwierdzenie faktycznego, rzeczywistego charakteru dokonanej.

Na poparcie swojego stanowiska Rzecznik Praw Obywatelskich wyjaśnił, że niektóre sądy wprost wskazują, że przy wykładni art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., nie można abstrahować od realiów społeczno-gospodarczych naszego kraju, w których znaczna część, szczególnie starszych osób, przechowuje swoje oszczędności poza systemem bankowym, a także część seniorów wciąż nie posiada rachunku bankowego i nie korzysta z bankowości internetowej.

charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną).

Tymczasem w sytuacji, gdy organy stosujące prawo dopuszczają możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego tylko w przypadku transferu bezgotówkowego od darczyńcy do obdarowanego i jednocześnie kwestionują prawo do zwolnienia dla osób najbliższych, jeżeli przekazanie środków nastąpiło w gotówce z późniejszą wpłatą na rachunek, dochodzi w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich do nieuprawnionego zróżnicowania sytuacji prawo-podatkowej tych podmiotów. Dlatego też, wykładnia art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. wymaga uwzględnienia także kontekstu konstytucyjnego w postaci konieczności respektowania zasady równości, unormowanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

W konsekwencji, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, należałoby dopuścić możliwość wpłaty własnej środków będących przedmiotem niewątpliwej umowy darowizny przez obdarowanego, który działa w imieniu darczyńcy, jako jego wyręczyciel z tego względu, że np. darczyńca nie może uczynić tego osobiście. Koncepcja ta zakłada, że wykonanie umowy darowizny zgodnie z wolą darczyńcy polega także na przekazaniu wręczonych w gotówce środków pieniężnych na rachunek bankowy obdarowanego.

Na marginesie Rzecznik Praw Obywatelskich wyjaśnił, że na tle omawianej regulacji, tj. art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. ostatecznie przesądzono o możliwości zastosowania korzystnej dla podatników wykładni tego przepisu w sprawach dotyczących przekazania środków bezpośrednio na rachunek dewelopera (zob. wyroki NSA z dnia: 7.04.2010 r., II FSK 1952/08, II FSK 2028/08; 22.09.2010 r., II FSK 818/09; 14.10.2010 r., II FSK 981/09; 19.01.2012 r., II FSK 1419/10). Przywołane orzecznictwo oparte jest głównie na odwołaniu się do wykładni prokonstytucyjnej oraz celowościowej, która wskazuje na nakaz równego traktowania obywateli i nieróżnicowania ich sytuacji w nieuzasadniony sposób oraz na cel społeczny w postaci konieczności ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny.

Rzecznik Praw Obywatelskich wyeksponował, że art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie mówi o udokumentowaniu samej umowy darowizny przekazaniem środków na rachunek, lecz o udokumentowaniu otrzymania przedmiotu darowizny. Fakt ten pozwala na ustalenie czy darowizna pomiędzy najbliższymi została wykonana, a więc czy rzeczywiście miała miejsce.



Dlatego też zdaniem RPO, jeżeli zawarcie umowy darowizny nie budzi wątpliwości, za wystarczające do skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych należy uznać dokonanie wpłaty środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy.

Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.s.d., zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

- 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego;
- 2) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatecznie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatecznie nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. - **udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.**

Aby skorzystać ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.s.d., konieczne jest zatem kumulatywne spełnienie dwóch ww. warunków.

Powyższe, zdaniem NSA zabezpiecza interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej, mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne dokonane pomiędzy najbliższymi członkami rodziny, czego zweryfikowanie w postępowaniu podatkowym stwarzałoby trudności. Obowiązek notyfikacji zwiększa zatem pewność i stałość obrotu prawnego.

Zdaniem orzekającego składu NSA, całokształt zasad wykładni prawa krajowego przemawia jednoznacznie w rozpoznawanej sprawie za odrzuceniem interpretacji przyjętej przez RPO w jego wniosku o podjęcie uchwały abstrakcyjnej.

Analiza językowa danego przepisu prawa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także określa jej granice. Próba dokonania wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym znaczeniem przepisu prawa byłaby naruszeniem zasady praworządności. Językowe znaczenie przepisu prawa wyznacza bowiem granice dopuszczalnej wykładni, gdyż formuła słowna jest granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście przepisów prawa. Aby ustalić ten sens można odwołać się do kontekstu językowego, systemowego i funkcjonalnego interpretowanego przepisu prawa, zgodnie z przyjętymi w judykaturze dyrektywami wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej. Sięgając po pozajęzykowe metody wykładni, należy pamiętać, że ich wynik musi się mieścić w językowym znaczeniu słów tworzących dany przepis prawa, gdyż przyjęcie wyniku wykładni, który ewidentnie jest nie do pogodzenia z szeroko rozumianym znaczeniem interpretowanych zwrotów byłoby równoznaczne z wykładnią contra legem (zob. wyrok NSA z 8.12.2016 r., II FSK 3111/14; także B. Brzeziński, Wykładnia prawa



podatkowego, Gdańsk 2013, s. 27; B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, Specyfika wykładni prawa podatkowego [w:] Zagadnienia ogólne prawa podatkowego, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 75-76; B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki, Toruń 2017, s. 518).

Tak zarysowane granice wykładni prawa są normatywnie zabezpieczone przez przepisy rangi konstytucyjnej, gdyż zgodnie z przyjętą w judykaturze i doktrynie zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie wykładni prawa, należy w pierwszej kolejności opierać się na rezultatach wykładni językowej, a dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia wyniku wykładni językowej sięgać kolejno po wykładnię systemową lub funkcjonalną. W prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje oparcie w art. 84 Konstytucji RP, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawa jest tekstem zapisanym w języku polskim, zatem każdy podatnik może poznać treść prawa podatkowego w oparciu o reguły językowe. Podatnik nie jest zobowiązany do znajomości pozajęzykowych metod wykładni. W pierwszej kolejności należy zatem sięgać po te dyrektywy wykładni, które są wspólne dla adresatów norm prawa podatkowego i instytucji stosujących prawo (zob. np. wyrok NSA z 11.04.2014 r., II FSK 1077/12).

Odnosząc się do wyżej powołanych zasad wykładni prawa, należy uwzględnić najnowsze poglądy judykatury oraz doktryny w tym zakresie i za licznymi wypowiedziami Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdzić, że zasada pierwszeństwa wykładni językowej nie powinna prowadzić do wniosku, że interpretatorowi wolno jest całkowicie ignorować wykładnię systemową lub funkcjonalną. 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 wynik. W każdej sytuacji, gdy nasuwa się podejrzenie, że wynik wykładni językowej może okazać się nieadekwatny, interpretator powinien go zatem skonfrontować z wykładnią systemową i funkcjonalną.

Odnosząc powyższe uwagi do badanego problemu wykładni przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, należy stwierdzić, że w tym konkretnym przypadku samo brzmienie słów zawartych w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. nie jest wystarczające dla określenia możliwego sensu tych słów, niezbędnego przy ustalaniu normy prawnej zakodowanej w ww. przepisie. Należy jednak pamiętać, że stosując wykładnię celowościową, wiąże się brzmienie słów aktów prawnych z sensem i celem przepisów prawnych, przy czym granicą wykładni jest możliwy sens słów, za pomocą których prawodawca wyraża swoją wolę (zob. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2021, s. 98).

Według art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., warunkiem uregulowanego w nim zwolnienia podmiotowego jest udokumentowanie otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy "dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym" (zob. P. Borszowski [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał,



A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2022, s. 154, art. 4a). Brak jest podstaw do bagatelizowania zamiarów prawodawcy, który zawarł w ustawie o podatku od spadków i darowizn cytowane brzmienie warunków formalnych w art. 4a ust. 1 pkt 2, które w projekcie zmiany tej ustawy było uzasadniane tym, że "wprowadzenie tych warunków ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego" (zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – V kadencja, druk sejmowy nr 736).

W uzasadnieniach niektórych orzeczeń, jak również Rzecznik Praw Obywatelskich w swoim wniosku wyraźnie próbuje osłabić – wręcz zbagatelizować – treść art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., oceniając przesłankę udokumentowania przekazania środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy jako niezręczne sformułowanie wymogu technicznego. Tymczasem taka wykładnia nie jest uprawniona ani w świetle dyrektyw wykładni językowej, ani dyrektyw wykładni celowościowej, na której Rzecznik Praw Obywatelskich w kluczowy sposób oparł swoje stanowisko zaprezentowane we wniosku.

Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia przez skład siedmiu sędziów NSA nie jest znalezienie optymalnego rozwiązania normatywnego, ale rozstrzygnięcie, czy rozwiązanie ustalone w oparciu o brzmienie nadane ustawie przez prawodawcę jest względem standardów konstytucyjnych przeciwnie skuteczne, rażąco i w sposób oczywisty je naruszające. Podkreślenia wymaga, że rozbieżność w orzecznictwie i wątpliwości interpretacyjne nie dotyczą rozumienia tekstu prawnego, spowodowanego jego niejednoznacznością, ale kwestii odstąpienia od jednoznacznego brzmienia przepisów i stosowania ich z pominięciem warunków wprost w nim wyrażonych, czyli z pominięciem fragmentu przepisu, który musiałby zostać uznany nie tyle za zbędny, co za niedopuszczalny, rażąco naruszający Konstytucję RP, prowadzący do sprzeczności z chronionymi przez nią wartościami. W pozostałych przypadkach zastrzeżenia co do rozwiązań ustawowych mogą nosić jedynie charakter postulatów *de lege ferenda* pod adresem ustawodawcy, ewentualnie realizowanych na drodze inicjatywy ustawodawczej za pośrednictwem uprawnionych podmiotów.

W ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, taka sytuacja w przypadku przepisów objętych wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich nie ma miejsca. Zgodnie z dyrektywą wykładni językowej, określaną jako zakaz wykładni *per non est*, nie można tak interpretować danego przepisu prawa, aby jakiś jego fragment okazał się być zbędny. Odczytując art. 4a ust. 1 u.p.s.d., narusza się zatem ww. dyrektywę wykładni językowej, oceniając przesłankę wyrażoną w pkt 2 ww. przepisu prawa jako zbędne sformułowanie wymogu technicznego. Doprowadziło to do dalszego błędu w rekonstrukcji *ratio legis* ww. przepisu na potrzeby wykładni celowościowej.



Rzecznik Praw Obywatelskich sformułował swoje stanowisko powołując się na cel prorodzinny art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Wprowadzone art. 4a u.p.s.d. zwolnienie podatkowe rzeczywiście stanowi realizację w sferze przepisów regulujących obowiązki podatkowe konstytucyjnej zasady uwzględniania dobra rodziny. Zasada ta znajduje wyraz w art. 18 Konstytucji RP, gwarantującym rodzinie ochronę i opiekę państwa oraz w art. 71 ust. 1 Konstytucji RP, nakazującym państwu prowadzenie polityki społecznej i gospodarczej uwzględniającej dobro rodziny. Narzuca to obowiązek wyboru takiego kierunku wykładni, który jest zgodny z konstytucyjnymi normami i wartościami. Konstatacji tej nie sposób zakwestionować.

Naczelny Sąd Administracyjny aprobeuje prokonstytucyjną wykładnię art. 4a u.p.s.d. wskazaną przez Rzecznika Praw Obywatelskich oraz składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego w uzasadnieniach niektórych wyroków. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że wprowadzenie do art. 4a ust. 1 ww. ustawy punktu 2 także było celowym działaniem prawodawcy. Rekonstrukcja ratio legis art. 4a u.p.s.d. nie może od tej okoliczności abstrahować. Wprowadzenie między innymi warunku udokumentowania otrzymania środków pieniężnych dowodem ich przekazania na rachunek bankowy obdarowanego ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego i uniemożliwienie działań zmierzających do wprowadzenia do obiegu środków pieniężnych o nieustalonym pochodzeniu (do takiej konkluzji prowadzi analiza ww. druku sejmowego nr 736). Konstruując zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d., prawodawca kierował się więc złożonym celem: z jednej strony dążył do wprowadzenia prorodzinnego rozwiązania podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn, a z drugiej strony narzucił takie warunki korzystania z analizowanego zwolnienia, aby zapewnić bezpieczeństwo obrotu prawnego i systemu podatkowego, który służy państwu, a więc dobru wspólnemu wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji RP). Oba ww. aspekty ratio legis art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. powinny być wzięte pod uwagę.

Nie sposób odgadnąć, w jaki sposób dokonana przez obdarowanego wpłata środków na własne konto miałyby dowodzić, a takie stanowiska są formułowane, że służy ona wykonaniu umowy darowizny. Jeśli celem analizowanej regulacji jest potwierdzenie faktu dokonania darowizny, to tym bardziej nieodzowne staje się ustalenie, że wpłaty na konto obdarowanego dokonał darczyńca. Jak jednak tego dokonać, jeśli odstąpimy od weryfikacji osoby dokonującej tej wpłaty? Nie sposób w tej sytuacji odgadnąć, jak wpłatę zrealizowaną przez obdarowanego na własne konto można uznać za darowiznę. Z tego względu należy stwierdzić, że "w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.", warunkiem zwolnienia na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.s.d. jest udokumentowanie nabycia środków pieniężnych dowodem przekazania "na rachunek



płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym" w sposób zapewniający identyfikację stron umowy. Tylko wtedy można mieć pewność, że korzystniejszy model opodatkowania na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. znalazł zastosowanie w sytuacji odpowiadającej intencjom prawodawcy. Analizowany warunek nie został *expressis verbis* wyrażony w treści art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., należy zatem wyinterpretować konieczność udowodnienia dokonania wpłaty przez darczyńcę z wykorzystaniem wykładni funkcjonalnej oraz systemowej (zob. A. Goettel, Obowiązek udokumentowania nabycia środków pieniężnych jako warunek zwolnienia z podatku od spadków i darowizn, "Glosa" 2014, nr 3, s. 124-125).

Przyjęcie wykładni celowościowej nakierowanej na pełny cel ww. regulacji prowadzi do konkluzji, że należy zaaprobować takie rozumienie art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., które służy celom prorodzinnym, ale także zapewnia bezpieczeństwo obrotu prawnego i systemu podatkowego. Tym samym użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. wyrażenie "udokumentowanie – w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym" należy rozumieć w ten sposób, że dowód ten dokumentuje dokonanie wpłaty lub przelewu środków pieniężnych, będących przedmiotem czynności prawnej darowizny (art. 888 § 1 k.c.), przez darczyńcę na konto obdarowanego, a nie wpłatę lub przelew obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy.

Konkluzja ta znajduje potwierdzenie nie tylko w wykładni językowej i kompleksowej wykładni celowościowej, ale także wykładni systemowej. W myśl art. 888 § 1 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego, uregulowanego w art. 4a u.p.s.d., kluczowe jest natomiast wykonanie umowy darowizny. Udokumentowanie czynności przekazania przedmiotu darowizny pieniężnej na konto obdarowanego ma służyć właśnie wykazaniu, że w stanie faktycznym danej sprawy doszło rzeczywiście do wykonania umowy, o której mowa w art. 888 § 1 k.c. Innymi słowy, kluczowe jest udokumentowanie transferu pieniężnego składnika majątku darczyńcy do majątku obdarowanego. Tylko w ten sposób zapewni się bowiem bezpieczeństwo obrotu, przez wyeliminowanie prób dokonania wpłaty na rzecz samego siebie środków niewiadomego pochodzenia i nadania tej czynności pozoru wykonania umowy darowizny. Z tego względu w art. 4a ust. 3 u.p.s.d. prawodawca postanowił, że w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.



W świetle przedstawionej powyżej argumentacji skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że wyrażenie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. "w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym", **należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w tym przepisie jest udokumentowanie dokonania przekazania środków pieniężnych we wskazany w tym przepisie sposób przez darczyńcę na rzecz obdarowanego. Tym samym uznaje, że podejmowane inne czynności w celu dokumentowania otrzymania środków pieniężnych tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są niewystarczające albo zbędne.**

CZY PRACA ZDALNA MUSI BYĆ OKREŚLONA W REGULAMINIE?

W dniu 7 kwietnia 2023 wejdzie w życie ustawa z dnia 1 grudnia 2022 o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw w zakresie wprowadzenia pracy zdalnej jako rozwiązania stałego.

Praca zdalna to praca wykonywana całkowicie lub częściowo w miejscu wskazanym przez pracownika i każdorazowo uzgodnionym z pracodawcą (nie musi to być, ale może, miejsce zamieszkania pracownika), w szczególności z wykorzystaniem środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość. Uzgodnienie dotyczące wykonywania pracy zdalnej przez pracownika może nastąpić przy zawieraniu umowy o pracę, jak i już w trakcie zatrudnienia.

Poza wykonywaniem pracy zdalnej wskutek uzgodnienia dokonanego pomiędzy pracodawcą a pracownikiem, w ustawie przewidziano możliwość polecenia pracownikowi wykonywania pracy zdalnej przez pracodawcę w szczególnych przypadkach, tj. w okresie obowiązywania stanu nadzwyczajnego, stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii oraz w okresie 3 miesięcy po ich odwołaniu, lub gdy zapewnienie przez pracodawcę pracownikowi bezpiecznych i higienicznych warunków pracy w dotychczasowym miejscu pracy pracownika z powodu działania siły wyższej nie jest czasowo możliwe. Polecenie pracy zdalnej w takim wypadku będzie możliwe pod warunkiem złożenia przez pracownika oświadczenia o posiadaniu warunków lokalowych i technicznych do wykonywania pracy w takiej formie.

Pracodawca będzie zobowiązany, co do zasady, uwzględnić wnioski o wykonywanie pracy zdalnej złożony m.in. przez pracownicę w ciąży oraz przez pracownika wychowującego dziecko do ukończenia przez nie 4. roku życia, pracownika, który sprawuje opiekę nad innym członkiem najbliższej rodziny lub inną osobą pozostającą we wspólnym gospodarstwie domowym, posiadających orzeczenie o niepełnosprawności albo orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności.



Wykonywanie pracy zdalnej przez pracownika będzie możliwe:

- po uregulowaniu warunków wykonywania pracy w takiej formie w porozumieniu zawierającym między pracodawcą i zakładową organizacją związkową albo
- w regulaminie ustalonym przez pracodawcę, po konsultacji z przedstawicielami pracowników wyłonionymi w trybie przyjętym u danego pracodawcy – jeżeli nie dojdzie do zawarcia porozumienia z zakładową organizacją związkową albo gdy u pracodawcy nie działa żadna zakładowa organizacja związkowa,
- na wniosek pracownika – także w przypadku, gdy nie zostało zawarte porozumienie albo ustalony regulamin, o których mowa powyżej, po zawarciu porozumienia indywidualnego z tym pracownikiem,
- na skutek wydania przez pracodawcę polecenia wykonywania pracy zdalnej, jak wskazano powyżej.

Co istotne, w przypadku uzgodnienia wykonywania pracy zdalnej w trakcie zatrudnienia każda ze stron umowy o pracę może wystąpić z wiążącym wnioskiem o zaprzestanie wykonywania pracy zdalnej i przywrócenie poprzednich warunków wykonywania pracy.

Pracodawca będzie miał obowiązek:

- zapewnić pracownikowi wykonującemu pracę zdalną materiały i narzędzia pracy, w tym urządzenia techniczne, niezbędne do wykonywania pracy zdalnej,
- zapewnić pracownikowi wykonującemu pracę zdalną instalację, serwis, konserwację narzędzi pracy, w tym urządzeń technicznych, niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej lub pokryć niezbędne koszty związane z instalacją, serwisem, eksploatacją i konserwacją narzędzi pracy, w tym urządzeń technicznych, niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej,
- pokryć koszty energii elektrycznej oraz usług telekomunikacyjnych niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej,
- pokryć inne koszty niż koszty określone powyżej bezpośrednio związane z wykonywaniem pracy zdalnej, jeżeli zwrot takich kosztów został określony w porozumieniu/regulaminie/poleceniu (ewentualnie wypłacić pracownikowi ustalony ryczałt),
- zapewnić pracownikowi wykonującemu pracę zdalną szkolenia i pomoc techniczną niezbędne do wykonywania tej pracy.

Strony stosunku pracy będą mogły także ustalić zasady wykorzystywania w pracy zdalnej prywatnych narzędzi pracy i materiałów pracownika. Ustawodawca wprost przesądził, że w takim przypadku pracownikowi wykonującemu pracę zdalną przysługuje ekwiwalent pieniężny w wysokości ustalonej z pracodawcą.

Zapewnienie pracownikowi wykonującemu pracę zdalną przez pracodawcę materiałów i narzędzi pracy, w tym urządzeń technicznych, niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej, pokrycie kosztów związanych z wykonywaniem pracy zdalnej przez pracownika i wypłata ekwiwalentu pieniężnego lub ryczałtu nie będą stanowiły przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o PIT.



Pracodawcy będzie przysługiwać prawo kontroli wykonywania pracy zdalnej przez pracownika, kontroli w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, a także przestrzegania wymogów w zakresie bezpieczeństwa i ochrony informacji. Kontrola odbywać się będzie jednak w porozumieniu z pracownikiem, w miejscu wykonywania pracy zdalnej, w godzinach pracy pracownika.

Pracownik wykonujący pracę zdalną nie będzie mógł być z tego powodu dyskryminowany, tj. gorzej traktowany w zakresie m.in. warunków zatrudnienia czy awansowania. Pracownik wykonujący pracę zdalną będzie miał prawo do przebywania na terenie zakładu pracy na zasadach przyjętych dla ogółu pracowników.

Praca zdalna będzie mogła być wykonywana także okazjonalnie, na wniosek pracownika, w wymiarze nieprzekraczającym 24 dni w roku kalendarzowym.

APLIKACJA mOBYWATEL BĘDZIE TOŻSAMA Z DOWODEM OSOBISTYM – SEJM UCHWALIŁ USTAWĘ

Sejm uchwalił 9 marca 2023 r. ustawę o aplikacji mObywatel, która umożliwi posługiwanie się dokumentami w aplikacji, w tym dowodem osobistym na równi z dokumentami tradycyjnymi. Jedynym wyjątkiem będzie przekraczanie granicy i wnioskowanie o nowy dowód osobisty.

Rządowy projekt ustawy o aplikacji mObywatel zakłada m.in., że wszystkie dokumenty tradycyjne, takie jak dowody osobiste, prawa jazdy, legitymacje szkolne oraz studenckie, będą respektowane w Polsce na równi z dokumentami w aplikacji. Wyjątkiem będzie potwierdzenie tożsamości podczas wnioskowania o nowy dowód osobisty. Cyfrowym dokumentem tożsamości nie będzie można się posłużyć także przekraczając granicę kraju. W tym wypadku wciąż wymagane będzie okazanie dowodu osobistego w formie tradycyjnej lub paszportu.

Adam Andruszkiewicz, sekretarz stanu w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów poinformował, że nie ma zamiarów likwidacji tradycyjnych dokumentów. **Sejmowa komisja cyfryzacji, innowacyjności i nowoczesnych technologii podkreśla też, że cyfrowy dokument tożsamości to nie jest dowód osobisty w formie elektronicznej – to zupełnie nowy dokument (funkcjonujący niezależnie od dowodu osobistego), którym będzie można posługiwać się w kraju.** Elektroniczny dokument będzie powszechnie respektowany – w urzędach, bankach i w każdym miejscu, gdzie załatwiamy nasze sprawy i musimy okazać dokument tożsamości.

Dokument mObywatel:

- 1) nie uprawnia do przekraczania granicy państwowej;
- 2) nie może być wykorzystywany do stwierdzenia tożsamości lub obywatelstwa polskiego



w przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia okoliczności,
w których wykorzystanie tego dokumentu nie zapewni niezbędnego poziomu pewności
i bezpieczeństwa stwierdzenia tożsamości lub obywatelstwa polskiego, albo nie może być przeprowadzone w warunkach zapewniających taki poziom.

Od kiedy mObywatel będzie honorowany tak samo jak dowód osobisty?

Według wcześniejszych zapowiedzi, mObywatel zostanie formalnie zrównany z dowodem osobistym jeszcze przed tegorocznymi wakacjami. Obowiązek respektowania dowodu osobistego w aplikacji mObywatel przez banki zostanie wprowadzony 1 września 2023 roku. Podczas prac nad ustawą wprowadzono okres przejściowy dla instytucji finansowych, dzięki któremu będą mogły dostosować procedury wewnętrzne do wejścia w życie nowych przepisów.

Jak założyć aplikację mObywatel?

Rejestracja konta w mObywatel jest możliwa, jeśli posiadamy Profil Zaufany. Po założeniu Profilu Zaufanego, pozostaje nam instalacja aplikacji mObywatel na telefon. Aplikację mObywatel można pobrać i zainstalować na smartfony z systemem Android z Google Play lub systemy iOS z App Store. Dokument mObywatel będzie wydawany automatycznie, na okres 5 lat, osobie, która stała się użytkownikiem aplikacji mObywatel.

Użytkownik aplikacji mObywatel może pobrać za pośrednictwem aplikacji mObywatel oraz systemu mObywatel, na potrzeby usługi, z której korzysta - aktualne dane, przetwarzane w rejestrach publicznych lub systemach teleinformatycznych podmiotów publicznych. Korzystanie z aplikacji mObywatel jest bezpłatne i dobrowolne.

Według najnowszych danych, aplikację mObywatel pobrało już prawie 10 mln osób.

Ustawa została skierowana do prac w Senacie.

Z kraju – na razie za nami 2 mecze reprezentacji Polski w eliminacjach Euro 2024 w piłce nożnej. Mecz z Czechami zakończył się przegraną: 3:1, natomiast mecz z Albanią zwycięstwem Polaków: 1:0.

Ze świata – największą oczekiwaną średnią długość życia, wg ostatnich badań, odnotowano w Liechtensteinie, drugie miejsce przypadło Szwajcarii, a trzecie Hiszpanii. Dalsze miejsca zajęły: Islandia, Norwegia i Szwecja.

Newsletter przygotowany jest przez zespół Kancelarii Grabowski i Wspólnicy Kancelaria Radców Prawnych sp.k. z siedzibą w Warszawie, ul. Bagno 2 lok. 71, 00-112 Warszawa. Firma wpisana jest do rejestru przedsiębiorców KRS przez Sąd Rejonowy dla m. st. Warszawy w Warszawie, XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod



GWLAW

Atelier Residence
ul. Bagno 2 lok. 71
00-112 Warszawa
tel. +48 22 416 05 56
www.gwlaw.pl

numerem 0000467341, REGON: 146768660, NIP: 5252558402 i nie stanowi oferty w rozumieniu kodeksu cywilnego, informacji handlowej ani doradztwa prawnego. Jeżeli nie chcesz otrzymywać Newslettera [możesz się wypisać](#).

Redaktor prowadząca: *Radca Prawny Luiza Kwaśnicka*, Redaktor graficzna: *Ewelina Sobolewska*.