

Sygn. akt

-WYCIĄG-  
**PROTOKÓŁ POSIEDZENIA**

Dnia września 2018 r.

Sąd Rejonowy Lublin-Zachód w Lublinie III Wydział Karny w składzie:

<b>Przewodniczący</b>	<b>SSR Bernard Domaradzki</b>
Protokolant	Agnieszka Mazurek
Prokurator	-nie stawił się – brak wymogu zawiadamiania

rozpoznał sprawę **A** **B**  
w przedmiocie rozważenia umorzenia postępowania.

Posiedzenie rozpoczęło o godz. **15:00**

**Na posiedzenie stawili się:**

Nikt się nie stawił – brak wymogu zawiadamiania.

**POSTANOWIENIE**

Sąd postanowił:

1. Na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawić pytanie prawne „ Czy art. 10 ust. 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4 a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej”;
2. Na podstawie art. 98 § 2 kpk odroczyć sporządzenie uzasadnienia postanowienia na czas do 7 dni z uwagi na zawłość sprawy.



Podpis z sygnałem  
świadczą

sekretarz

## Uzasadnienie

Pytanie prawne:

„ Czy art. 10 ust.1 pkt 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4 a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej?”

### 1. Stan faktyczny sprawy

1.1 W dniu lipca 2018 roku do Sądu Rejonowego w L. wpłynął akt oskarżenia przeciwko A B .

A. B. został oskarżony o to, że będąc podatnikiem pomimo obowiązku w okresie od .01.2015 r. do .04 2015 r. uchylił się od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przez to, że nie złożył do dnia .04.2015 r. organowi podatkowemu tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w L. korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2012 PIT za 2012 rok z odpłatnego zbycia w dniu .11.2012 r. aktem notarialnym tj. przed upływem pięciu lat od daty nabycia – zabudowanej nieruchomości stanowiącej działkę gruntów ornych i terenów mieszkaniowych oznaczoną nr o obszarze ha położoną we wsi M czym naraził podatek dochodowy od osób fizycznych za 2012 r. na uszczuplenie małej wartości w wysokości , tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 2 k.k.s.

Akt oskarżenia nie zawiera uzasadnienia.

Ustalenia faktyczne objęte zarzutem aktu oskarżenia mają charakter bezsporny i znalazły potwierdzenie w dokumentach przedstawionych przez oskarżyciela publicznego.

W toku postępowania Sąd z urzędu uzupełnił dowody poprzez dołączenie treści wpisu w księdze wieczystej dla w/w nieruchomości w zakresie działu II własność, z którego wynika, że poprzedniczka prawna A. B. – jego matka L. B przedmiotową nieruchomość uzyskała na skutek umowy darowizny z dnia marca 1991 roku.

1.2 Rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie nie zapadło, albowiem postanowieniem wydanym na posiedzeniu w dniu września 2018 roku Sąd Rejonowy Lublin – Zachód w Lublinie na podstawie 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawił pytanie prawne Trybunałowi

Konstytucyjnemu, a nadto na podstawie art. 22 § 1 kpk Sąd zawiesił postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia pytania prawnego w przedmiotowej sprawie przez Trybunał Konstytucyjny.

1.3 Zgodnie z art. 193 Konstytucji RP oraz art. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym każdy sąd może przedstawić Trybunałowi pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Powołany przepis, jak wynika z orzecznictwa i poglądów doktryny, formułuje trzy przesłanki, które warunkują dopuszczalność wystąpienia z pytaniem prawnym. Pierwsza – podmiotowa, według której z pytaniem prawnym może wystąpić tylko sąd rozumiany jako organ władzy sądowniczej. Druga – przedmiotowa, w myśl której przedmiotem pytania może być wyłącznie ocena aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą. Trzecia – funkcjonalna, gdy od odpowiedzi na pytanie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem.

Wszystkie powyższe przesłanki występują w sprawie toczącej się przed Sądem Rejonowym w L , który wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego będzie miało istotne znaczenie dla orzeczenia wydanego w niniejszej sprawie, gdyż od rozstrzygnięcia przedstawionego pytania prawnego zależy dopuszczalność prowadzenia postępowania karnego, jak i istnienia podstawy prawnej oskarżenia znajdującej swoje uzasadnienie w treści kwestionowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Gdyby zaś Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisów objętych tym pytaniem, to unormowania te nie mogłyby stanowić podstawy prawnej oskarżenia z art. 54 § 2 k.k.s.

## 2. Przedmiot zaskarżenia.

Przedmiotem zaskarżenia w niniejszym pytaniu prawnym jest objęcie obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych czynności prawnej w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, w sytuacji gdy podatnik zbywaną nieruchomość uzyskał w drodze umowy darowizny z osobą najbliższą bądź w drodze spadkobrania po takiej osobie najbliższej, do których zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyrna i macochę.

Normę prawną wyrażającą powyższy obowiązek podatkowy zdekodować można na podstawie treści art. 10 ust.1 pkt 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 3

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisów przedmiotowej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 10 ust.1 8 litery od a do d źródłem przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpłatne zbycie

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Powyższa norma prawna nie ma zastosowania do odpłatnego zbycia:

- 1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu - do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;
- 2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy, z zastrzeżeniem ust. 3, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat (art. 10 ust. 2 ustawy).

Jedyną możliwością uniknięcia opodatkowania przedmiotowych środków finansowych jest skorzystanie z wyłączenia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Powyższa norma wskazuje, że dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Jednocześnie, o ile treść wyżej wymienionych przepisów sama w sobie wydawać może się obojętna z punktu widzenia kontroli konstytucyjnej, jako przejaw decyzji ustawodawcy określający jedynie zakres obowiązku podatkowego poprzez wskazanie źródeł przychodów podlegających

opodatkowaniu w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych, to jej konfrontacja z innymi przepisami prawa podatkowego sprawia, że przedmiotowa regulacja już *prima facie* jest wątpliwa pod względem jej konstytucyjności. Normy tej nie można odczytywać w oderwaniu od przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Otóż ustawa o podatku od spadków i darowizn w sposób odmienny ocenia czynności prawne między osobami najbliższymi, których sens ekonomiczny jak i konsekwencje społeczne są analogiczne, jak w przypadku czynności prawnych, których dokonanie powoduje powstanie obowiązku podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zgodnie z normą art. 4 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn „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 powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia - w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4,

oraz

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 ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 - 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.

Powyższe oznacza, że w przypadku uzyskania w drodze czynności prawnej darowizny przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, której przedmiotem są środki pieniężne nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków i darowizn. Powyższe dotyczy również sytuacji, gdy środki pieniężne darczyńca uzyskał z tytułu sprzedaży nieruchomości.

Sąd Rejonowy nie traci również z pola widzenia, iż w części kwestionowana przez Sąd norma prawna, jest przedmiotem procesu legislacyjnego. Jakkolwiek zmiana treści przepisów dotyczy jedynie w części sytuacji oskarżonego A. B. , to niemniej jednak w ocenie Sądu proponowana zmiana treści przepisów wskazuje na przynajmniej częściowy proces uświadamiania sobie niesprawiedliwości przyjętych rozwiązań w zakresie opodatkowania zbywania nieruchomości.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2854) z dnia 25 września 2018 roku proponuje zmianę treści przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie między innymi art. 10 ustawy poprzez nadanie następującego brzmienia ustępowi 5 i 6 i 7

„5. W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a–c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub prawa majątkowego przez spadkodawcę.

6. W przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a–c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

7. Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a–c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a–c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.”;

Nowelizacja normy artykuł 21 ust. 1 pkt 28 wskazuje, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomościach, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia gruntów, które w związku z tym odpłatnym zbyciem utraciły charakter rolny;”;

Dodatkowo zmianie ma ulec przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 poprzez wskazanie, że okres rozliczenia przychodów ze zbycia nieruchomości na tzw. cele budowlane ulegnie wydłużeniu z okresu dwóch lat do lat trzech.

### 3. Przesłanka funkcjonalna pytania prawnego.

3.1 Przedmiotem zaskarżenia w niniejszym pytaniu prawnym są przepisy prawne – prawa podatkowego, w których naruszeniu finansowy organ postępowania przygotowawczego upatrywał wyczerpania przez sprawcę znamion przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 kks.

W orzecznictwie TK akcentuje się, że w postępowaniu sądowym, którego przedmiotem jest wymierzenie kary za naruszenie zakazu prawnego/ obowiązku prawnego, dopuszczalne jest pytanie prawne co do treści przepisów wyznaczających zakres obowiązku podatkowego, którego niezrealizowanie prowadzi do przyjęcia, iż podatnik dopuszcza się przestępstwa skarbowego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w realiach niniejszej sprawy.

W art. 54 § 1 kks ustawodawca spenalizował zachowanie polegające na uchylaniu się przez podatnika od opodatkowania poprzez nieujawnienie organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub poprzez nie złożenie deklaracji i przez to narażenie podatku na uszczuplenie (art. 54 § 2 k.k.s. odnosi się do skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie małej wartości).

Typizacja i określoność znamion czynu zabronionego wymaga odwołania się do treści przepisów ustawy z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych.

3.2 Sąd Rejonowy opowiada się za stanowiskiem, że 10 ust.1 pkt 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 121 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych są sprzeczne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej.

Sąd nie kwestionuje prawa władzy ustawodawczej do kształtowania przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, które odpowiadać będą założeniom i celom społecznym, politycznym i ekonomicznym, jakie zamierza realizować ustawodawca. Niemniej jednak w ocenie Sądu w kwestionowanych normach prawnych w sposób wyraźny przedmiotowe prawo zostało nadużyte ze szkodą dla praw obywateli zagwarantowanych Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Arbitralność różnicowania poprzez normy prawa podatkowego analogicznych pod względem społecznym jak i ekonomicznym sytuacji prawnych wymaga ingerencji Trybunału Konstytucyjnego i kontroli powyższych norm prawnych z treścią przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3.3. Sprzeczność normy z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa i zakazu dyskryminacji

Artykuł 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że wszyscy są wobec prawa równi oraz, że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne, a nadto, że nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.

Sąd nie kwestionuje nakładania przez ustawodawcę określonych obowiązków podatkowych, skoro obowiązek uiszczania podatków jest obowiązkiem konstytucyjnym określonym w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Nie kwestionuje również prawa ustawodawcy do kształtowania systemu podatkowego poprzez wprowadzanie różnego rodzaju podatków i regulowania wzajemnych stosunków pomiędzy obowiązkami podatkowymi wynikającymi z różnych ustaw tak jak ma to miejsce w normie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazującej, że opodatkowanie przychodów w ramach podatku od spadków i darowizn wyłącza stosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Niemniej jednak ustawodawca nakładając określone ciężary publicznoprawne na obywateli winien pamiętać, że zgodnie z preambułą do Konstytucji obywatele są „równi w prawach i powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski”. Skoro, zatem ustawodawca decyduje się na opodatkowanie określonych przychodów/dochodów winien czynić to w sposób, który obciążania podatkowe rozłoży na obywateli w sposób równy i sprawiedliwy. Konsekwentnie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że równych

należy traktować równo, a podobnych - podobnie (wyrok z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 3, z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70).

Decyzja ustawodawcy o opodatkowaniu przychodów ze zbycia nieruchomości w okresie pięciu lat od końca roku kalendarzowego wpływu przedmiotowej nieruchomości do majątku podatnika nie może być oceniana jako neutralna z punktu widzenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wedle Trybunału Konstytucyjnego, aby ustalić, czy różnicowanie podatkowe jest zgodne z Konstytucją należy poddać analizie kryterium, na podstawie którego dokonano różnicowania. Trzeba stwierdzić, czy wprowadzone kryterium różnicowania jest merytorycznie usprawiedliwione, ostatecznie - czy jest także sprawiedliwe (tak w orzeczeniu z dnia 13 lipca 1993 roku, sygn. P 7/92, OTK ZU 1986 - 1995, tom 4, 1993, cz. 2, poz. 27).

W ocenie Sądu zastosowane kryterium podziału jednolitej grupy podatników na dwie, traktowane odmiennie grupy podatników, nie jest usprawiedliwione merytorycznie, ani tym bardziej sprawiedliwe. Porównanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z ustawą o podatku od spadków i darowizn prowadzi do wniosku, że podatnicy w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej traktowani są w sposób odmienny jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Przedmiot czynności prawnej tj. nieruchomość nie jest cechą istotną, która pozwala na różnicowanie podatników dysponujących tą samą cechą istotną i dyskryminowanie podatników, dla których obowiązek podatkowy znajduje uzasadnienie w treści przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powszechnie przyjmuje się, iż celem opodatkowania zbycia nieruchomości w ciągu okresu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło wybudowanie/ nabycie nieruchomości było ograniczenie spekulacji na rynku nieruchomości. W dacie wejścia w życie przedmiotowej regulacji niedobór lokali mieszkalnych na rynku pierwotnym jak i wtórnym był olbrzymim problemem społecznym, stąd też przedmiotowa norma mogła znaleźć uzasadnienie. Systematyczny wzrost cen nieruchomości w przypadku braku opodatkowania przychodu tego rodzaju mógłby sprzyjać zachowaniom spekulacyjnym i prowadzić do dalszego, nieuzasadnionego realiami rynkowymi wzrostu cen nieruchomości. Przyjęte wyłączenie z opodatkowania poprzez przeznaczenie środków uzyskanych ze zbycia na tzw. cel mieszkaniowy tym bardziej uzasadnia powyższą ocenę przyczyn wprowadzenia przedmiotowej regulacji.

Rzecz w tym, iż przedmiotowa norma utraciła charakter normy sprawiedliwej na skutek nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn. Z dniem 1 stycznia 2007 roku w ustawie o podatku od spadków i darowizn wprowadzono normę art. 4 a ust. 1 i 2 pozwalającą na zwolnienie od podatku nabycia w ramach czynności prawnych lub spadkobrania pomiędzy osobami najbliższymi (ustawa wskazuje na małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyzna i macochę) o ile zadośćuczynią obowiązkowi zgłoszenia nabycia praw majątkowych, a w przypadku środków pieniężnych o ile wykonanie darowizny następuje poprzez przekazanie środków pieniężnych przy użyciu rachunku bankowego, rachunku w SKOK lub przekazem pocztowym. Podkreślić należy, iż



ustawa o podatku od spadków i darowizn nie nakłada na obdarowanych oraz spadkobierców obowiązku wykorzystanie uzyskanych środków na określony cel i nie ogranicza wykonania tego obowiązku terminem.

Nie znajduje Sąd żadnego uzasadnienia dla różnicowanie sytuacji podatników należących do kręgu osób wskazanych w art. 4 a ustawy o podatku od spadków i darowizn w zależności od przedmiotu czynności prawnej darowizny. Zastosowane kryterium różnicowania nie jest ani merytorycznie uzasadnione ani sprawiedliwe. Trudno znaleźć uzasadnienie w różnicowaniu sytuacji podatnika np. dziecka, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, które uzyskuje darowiznę od matki (wstępnego) w zależności od tego, co jest przedmiotem darowizny i dalszej decyzji obdarowanego co uczyni z przedmiotem darowizny. Sprzedaż nieruchomości rodzowego uzyskanego w ramach darowizny nie powinna być przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, albowiem gdyby sprzedaży dokonał darczyńca i następnie po zbyciu nieruchomości kwotę uzyskaną jako cena sprzedaży przekazał przy użyciu rachunku bankowego w ramach umowy darowizny osobie najbliższej nie doszłoby do powstania obowiązku podatkowego w ramach podatku od spadków i darowizn. Irrelevantna dla zaistnienia obowiązku podatkowego w niniejszej sprawie powinna być decyzji matki oskarżonego o darowaniu mu nieruchomości w miejsce dokonania zbycia nieruchomości w imieniu własnym i następnie darowania oskarżonemu środków pieniężnych uzyskanych w ramach ceny sprzedaży.

Nie tracąc z pola widzenia jednego z celów opodatkowania zbywania nieruchomości tj. zapobieganie spekulacji i w konsekwencji nieuzasadnionego wzrostu cen na rynku nieruchomości ustawodawca winien w inny sposób ukształtować normy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tak, aby nie naruszały zasady równości.

W ocenie Sąd w cytowanym wyżej rządowym projekcie zmian m.in. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych można zauważyć, iż przynajmniej częściowo niesprawiedliwość przyjętych rozwiązań została zauważona. Rząd jak i procedujący nad ustawą Sejm Rzeczypospolitej Polskiej w ramach dostępnych dla ogółu materiałów nie wskazują uzasadnienia szczegółowego zmiany treści normy art. 10 ust. 5 -7 . Niemniej jednak należy przyjąć, iż rząd jak i ustawodawca dostrzegają oczywistą niesprawiedliwość rozwiązania, w którym zbycie nieruchomości przez spadkobiercę/zapisobiercę w ciągu okresu pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do nabycia nieruchomości spadkowej powoduje powstanie obowiązku podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Aktualnie proponowane rozwiązanie nakazuje liczenie okresu pięciu lat od daty nabycia nieruchomości przez spadkodawcę. O ile przedmiotowa nowelizacja ustawy stanie się prawem istotnie zmniejszy się zakres opodatkowania, albowiem w większości przypadków, gdy dochodzić będzie do zbywania spadkowego majątku rodzowego okres pięciu lat już upłynie w dacie nabycia spadku.

Projekt i uzasadnienie ustawy milczą natomiast nad sytuacją osób obdarowanych, które zbywają nieruchomość uzyskaną od darczyńcy, a zbycie nieruchomości następuje przed upływem

okresu pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym darczyńca nabył nieruchomości. W ocenie Sądu racjonalnym i sprawiedliwym kryterium nie może być jedynie okoliczność niezależności od woli spadkobiercy zdarzenia prawnego powodującego przesunięcie majątkowe tj. zgonu spadkodawcy. Nie ma żadnego uzasadnienia merytorycznego dla dalszego dyskryminowania osób, które nieruchomości uzyskały w ramach darowizny już na gruncie samych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Proponowane rozwiązanie również w sposób oczywisty jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości, skoro czyni koncesję jedynie dla osób, które zbywają nieruchomości uzyskane w drodze spadkobrania/zapisu. Wprowadzenie zasady, iż dla ustalenia istnienia obowiązku podatkowego obdarowanego zbywcy nieruchomości koniecznym jest uwzględnienie jako daty początku biegu terminu 5 lat daty nabycia nieruchomości przez darczyńcę spowodowałoby, że przedmiotowa nowelizacja nie prowadziłaby do dalszej dyskryminacji takich podatników jak oskarżonych. Należy zauważyć, iż przy takim rozwiązaniu dla A. B. obowiązek podatkowy w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych w ogóle by nie powstał.

Reasumując, skoro ustawodawca podjął decyzję o tym, iż wykorzystanie składników majątkowych w postaci środków pieniężnych uzyskanych w drodze darowizny po spełnieniu obowiązków informacyjnych i obowiązku co do formy wykonania darowizny jest obojętne z punktu widzenia prawa podatkowego to nie może bez pogwałcenia zasady równości nakładać na obywatela ograniczeń związanych z dysponowaniem przedmiotem darowizny, której przedmiotem jest nieruchomości. Ograniczeń co do dysponowania przedmiotową nieruchomości przez okres pięciu lat, tak aby uniknąć w ogóle powstania obowiązku podatkowego bądź wymagając wykorzystanie środków finansowych wynikających ze sprzedaży na cel mieszkaniowy, o ile podatnik postanowi nie dostosować się do sioście określonej przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych pięcioletniej karencji.

Uwzględnienie argumentacji Sądu w odniesieniu do osób najbliższych ostatnią uwagę, którą w Sąd w tym miejscu uczyni, sprawiłoby, że stałaby się bezprzedmiotową. Niemniej jednak nie można nie zauważyć że dla osób spoza kręgu osób najbliższych bądź w przypadku nieprzyjęcia przez Trybunał powyższych argumentów istnieje również regulacja, która prowadzi do złamania zasady równości i dyskryminuje podatników względem państwa. Określenie w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej dwuletniego okresu na wykorzystanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości uzyskanej w ramach darowizny/ spadkobrania w sytuacji, gdy zastrzeżony został okres pięciu lat i to od końca roku kalendarzowego w którym doszło do nabycia następnie darowanej nieruchomości, kiedy to rozporządzenie nieruchomości powoduje powstanie obowiązku podatkowego jest niesprawiedliwe. Nie znajduje Sąd uzasadnienia dla takiego uprzywilejowania interesów fiskalnych Skarbu Państwa i ograniczenia wykorzystania środków podlegających opodatkowaniu jedynie przez okres dwóch lat (ewentualnie po zmianie treści przepisów trzech lat). Pamiętać należy, że znaczna część inwestycji budowlanych w budownictwie jednorodzinnym jest w Polsce prowadzona w systemie gospodarczym, którego tempo zależy od wielu czynników, w tym

napływu środków finansowych. W świetle realiów procesu budowlanego okres dwóch lat od nabycia nieruchomości do zakończenia procesu budowy domu i jego wykończenia jest często okresem, który uniemożliwia skorzystanie w pełni z możliwości legalnego uniknięcia opodatkowania. Stąd też art. 121 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi być oceniany jako sprzeczny z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

#### 3.4. Sprzeczność normy z konstytucyjną zasadą ochrony własności i prawa dziedziczenia.

Artykuł 21 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. Natomiast norma art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

oraz, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Normy artykułu 21 ust. 1 i 64 Konstytucji nie definiują znaczenia słowa własność, niemniej jednak w realiach niniejszej sprawy jest oczywiste, że prawo własności nieruchomości podlega ochronie konstytucyjnej. Chroniona konstytucją własność jest elementem niezbędnym samodzielności oraz wolności majątkowej jednostki będącej gwarancją jej samostanowienia i praktycznej realizacji innych praw podmiotowych gwarantowanych Konstytucją. Gwarantuje również niezależność jednostki od państwa.

Na treść prawa własności składa się szereg uprawnień właściciela określonych przepisami przede wszystkim prawa cywilnego materialnego, a z drugiej strony granice własności określają obowiązki i zakazy formułowane wobec właściciela przez liczne normy prawa cywilnego jak i administracyjnego. Jednym z niezwykłych elementów prawa własności jest prawo właściciela do wyzbycia się własności między innymi poprzez sprzedaż/ darowiznę elementów majątku. Realizacja tego prawa nie powinna być zakłócona poprzez normy prawne. Normy prawne nie powinny również bez uzasadnienia wpływać na wybór rodzaju i charakter czynności władczych jakich dokonuje obywatel.

W realiach przepisów prawa podatkowego ustawodawca w sposób nieuprawniony ingeruje w sposób dysponowania własności i poprzez dyskryminacyjne normy prawne zaburza rozporządzanie w realiach niniejszej sprawy nieruchomościami. Różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamych pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych ustawodawca nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy. W sposób jednoznaczny ustawodawca promuje zbywanie nieruchomości poprzez potencjalnych darczyńców i następnie przekazywanie przez nich w ramach darowizny środków pieniężnych uzyskanych z tytułu sprzedaży nieruchomości. Brak jest podstaw, dla przyjęcia takich preferencji. Nie znajdują one uzasadnienia merytorycznego jak i nie są sprawiedliwe. Decyzje o przedmiocie darowizny są wypadkową różnych czynników, w tym czynników, które zniechęcają darczyńców do uczestniczenia w obrocie

nieruchomościami. Zwłaszcza w przypadkach rodzinnych, gdy to zstępni zostają obdarowani, darczyńcy z uwagi na brak doświadczenia i kompetencji w ramach obrotu nieruchomościami, braku woli zapoznania się z nowymi formami obrotu jak i nowymi formami procesu poszukiwania nabywcy właściwych dla społeczeństwa elektronicznego wolą zwolnić się z tego obowiązku i przekazać nieruchomość do dysponowania młodszemu pokoleniu, które jest w stanie sprostać wyzwaniom jak i zagrożeniom współczesnego obrotu nieruchomościami.

#### 4. Konkluzja

Mając powyższe na względzie Sąd wnosi o uznanie, iż normy artykułu 10 ust.1 pkt 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4 a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn są sprzeczne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej

Wypełniając obowiązek określony w art. 32 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Sąd pytający występuje o rozpoznanie sprawy w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym z udziałem przedstawiciela Sejmu i Prokuratora Generalnego.



za zgodność z oryginałem  
świadoczy  
sekretarz