



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 17 lutego 2021 roku (I SA/Sz 965/20)

Dopuszczalne jest zastosowanie konstrukcji zawieszenia biegu terminów – na podstawie art. 15 zzz ust. 1 pkt 2 i pkt 5 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych w kontekście terminu uprawniającego do zastosowania zwolnienia podatkowego, wynikającego z art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn.

Przewodniczący: Sędzia WSA Alicja Polańska
Sędziowie WSA: Jolanta Kwiecińska (spr.), Ewa Wojtysiak.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie po rozpoznaniu w Wydziale I na posiedzeniu niejawnym w dniu 17 lutego 2021 r. sprawy ze skargi K. W. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia (...) października 2020 r. nr (...) w przedmiocie podatku od spadków i darowizn:

- I. uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. z dnia 20 lipca 2020 r. nr (...),
- II. zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej na rzecz skarżącej K.W. kwotę (...) ((...)) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z [...] października 2020 r. znak [...] Dyrektor Izby Administracji Skarbowej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w G. z [...] lipca 2020 r. znak [...] ustalającą K.W. (dalej: „Strona” lub „Skarżąca”) zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w kwocie [...] zł z tytułu darowizny nabytej od M.G. w postaci udziałów w „D.” sp. z o.o. w O. (dalej: „D.”) w ilości 300 sztuk o wartości każdego jednego darowanego udziału wynoszącego [...] zł, o łącznej wartości przedmiotu darowizny [...] zł.

Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia Dyrektor Izby wskazał art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2020.1325 j.t. ze zm.; dalej: „O.p.”), art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 4a ust. 1 pkt 1, art. 4a ust. 3, art. 5, ust. 6 ust. 1 pkt 4, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 i ust. 3, art. 9 ust. 4 pkt 1, art. 14 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 1, art. 15 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U.2019.1813 j.t. ze zm.; dalej: „u.p.s.d.”).

Powyższe decyzje wydane zostały w następującym stanie faktycznym.

Dnia 26 czerwca 2020 r. Strona złożyła zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3 z tytułu nabycia darowizny, w którym wykazana została darowizna 300 sztuk udziałów w D. o łącznej wartości rynkowej [...] zł. Strona podała, że przedmiotową darowiznę otrzymała od ojca. Do zeznania dołączona została kopia (potwierdzona za zgodność z oryginałem) umowy darowizny nr [...] z 24 października 2019 r. zawarta pomiędzy M. G. (darczyńcą) a Stroną (obdarowaną), na mocy której Strona nabyła udziały w ilości 300 we wskazanej wyżej spółce, o wartości każdego udziału wynoszącego [...] zł.

Dnia 29 czerwca 2020 r. Strona złożyła do organu podatkowego I instancji:

- korektę zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3 z wykazanymi 300 udziałami w D. o łącznej wartości [...] zł;
- pisemne wyjaśnienie dotyczące okoliczności złożenia 26 czerwca 2020 r. zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3, z powołaniem się na informacje w powyższym zakresie uzyskane od pracownika/kierownika Urzędu Skarbowego w G. oraz wskazaniem na zasadność przyjęcia przez Naczelnika US korekty zeznania podatkowego SD-3 i zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-Z2;
- zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-Z2 z tytułu darowizny 300 udziałów D. o wartości rynkowej w łącznej kwocie [...]zł oraz kopię umowy darowizny z 24 października 2019 r.;
- pismo z 29 czerwca 2020 r. zatytułowane „PISMO PRZEWODNIE”, w którym Strona przedstawiła argumentację w zakresie złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-Z2 w związku

z nabyciem w drodze darowizny ww. udziałów w terminie przewidzianym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., z powołaniem się na przepisy art. 15 zzz ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U.2020.374 ze zm.; dalej: „ustawa o przeciwdziałaniu COVID”) i art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2020.568; dalej: „ustawa zmieniająca z 31 marca 2020 r.”).

Strona wskazała, że od 14 marca 2020 r. termin, o którym stanowi art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. uległ zawieszeniu, a ponownie rozpoczął swój bieg 24 maja 2020 r. – w związku z art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się SARS-CoV-2 (Dz.U.2020.875; dalej: „ustawa zmieniająca z 14 maja 2020 r.”).

Wymienioną decyzją z [...] lipca 2020 r. organ I instancji ustalił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w kwocie [...]zł z tytułu nabycia przedmiotowej darowizny.

Strona zaskarżyła ww. decyzję z dnia [...] lipca 2020 r. odwołaniem wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i umorzenie postępowania z uwagi na brak powstania obowiązku podatkowego w rozpoznawanej sprawie ewentualnie o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia. Zaskarżonej decyzji Strona zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 15 zzz ust. 1 pkt 2 i pkt 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID, art. 68 ust. 2 ustawy zmieniającej z 14 maja 2020 r., art. 4a ust. 1 pkt 1a i ust. 3 u.p.s.d.

Organ odwoławczy zaskarżoną do tutejszego Sądu decyzją z dnia [...] października 2020 r. znak jw. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W ocenie organu II instancji istota sporu sprowadza się do oceny dopuszczalności zastosowania konstrukcji zawieszenia biegu terminów – na podstawie art. 15 zzz ust. 1 pkt 2 i pkt 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID – w kontekście terminu uprawniającego do zastosowania zwolnienia podatkowego, wynikającego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Organ odwoławczy stwierdził, że 24 października 2019 r. Strona otrzymała darowiznę od ojca, a stosowną umowę zawarto w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi (Repertorium A Nr [...]). Dnia 26 czerwca 2020 r. Strona złożyła zeznanie podatkowe na formularzu SD-3, a 29 czerwca 2020 r. – zgłoszenie podatkowe na formularzu SD-Z2, ujawniając wartość rynkową przedmiotu darowizny w łącznej kwocie [...]zł. Jak wskazał organ odwoławczy, z materiału

dowodowego wyniku, że Strona nie dopełniła wymogu dokonania zgłoszenia podatkowego w terminie wynikającym z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., tj. nie dokonała zgłoszenia darowizny udziałów D. na formularzu SD-Z2 w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. do 24 kwietnia 2020 r.

Według Dyrektora Izby złożenie korekty zeznania podatkowego SD-3 oraz zgłoszenia podatkowego na formularzu SD-Z2 dnia 29 czerwca 2020 r. miało związek z tym, że Strona doszła do wniosku, iż termin na złożenie zgłoszenia podatkowego wynikający z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. uległ zawieszeniu od 14 marca 2020 r. i ponownie rozpoczął swój bieg 24 maja 2020 r. z uwagi na przepisy: art. 15zrz ust. 1 ustawy przeciwdziałaniu COVID-19 oraz art. 1 pkt 14 ustawy zmieniającej z 31 marca 2020 r. ze względu na art. 46 pkt 20 ustawy zmieniającej z 14 maja 2020 r.

Organ podatkowy II instancji podkreślił, że niedochowanie terminu prawa materialnego przewidzianego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. powoduje określone skutki, tj. utratę prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 4a u.p.s.d., bez względu na przyczynę niedochowania terminu. Terminy złożenia dokumentów, do których składania są obowiązani podatnicy na podstawie przepisów prawa podatkowego obliczane są zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 12 O.p. Ratio legis regulacji wynikającej z art. 4a u.p.s.d. nie pozwala na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego tym podatnikom, którzy są zaliczeni do I grupy podatkowej, ale nie dopełnili koniecznych warunków w ogóle albo dokonali czynności zgłoszenia po ustawowym terminie.

W ocenie Dyrektora Izby organ podatkowy I instancji prawidłowo wskazał datę powstania obowiązku podatkowego i konsekwencje niedotrzymania przez Stronę terminu do złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-Z2.

Organ odwoławczy ocenił, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, terminy wymienione w art. 15zrz ust. 1 pkt 1–6 ustawy o przeciwdziałaniu COVID, określone w przepisach ogólnego prawa administracyjnego, których bieg nie rozpoczął się przed ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, wstrzymują swój bieg, zaś pozostające w toku ulegają zawieszeniu. Ustawodawca wyraźnie posługuje się pojęciem „przepisy prawa administracyjnego”. Wskazany przepis nie dotyczy zatem terminów określonych w przepisach prawa podatkowego, co oznacza, że przepisy te nie mogą być interpretowane przez pryzmat regulacji przywołanych przez Stronę.

Dyrektor Izby podkreślił, że w doktrynie, piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądownoadministracyjnym dominuje pogląd, iż prawo podatkowe stanowi odrębną, autonomiczną gałąź prawa publicznego wywodzącą się z prawa administracyjnego oraz finansów publicznych. Przyjęcie poglądu o odrębności i autonomii prawa

podatkowego prowadzi do wniosku, że nie należy utożsamiać przepisów prawa podatkowego z szeroko rozumianym prawem administracyjnym. Organ podatkowy I instancji zasadnie zatem ustalił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia ww. udziałów w drodze darowizny.

Strona zaskarżyła ww. decyzję organu odwoławczego skargą wniesioną do tutejszego Sądu wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości wraz z poprzedzającą ją decyzją organu I instancji oraz umorzenie postępowania w całości jak i o zasądzenie od organu na rzecz Skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji Strona zarzuciła:

I. Naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 15 zzz ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID w zw. z art. 68 ust. 2 ustawy zmieniającej z 14 maja 2020 r. poprzez ich niezastosowanie, skutkiem czego organ nie uznał/nie ustalił, że sześciomiesięczny termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. uległ zawieszeniu 14 marca 2020 r. i kontynuował swój bieg od 24 maja 2020 r., a co za tym idzie zgłoszenie Skarżącej z 29 czerwca 2020 r. warunkujące zwolnienie z podatku zostało złożone w terminie;
- art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. poprzez jego niezastosowanie w związku z nieprawidłowym uznaniem, że upłynął określony w nim sześciomiesięczny termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych;
- art. 4a ust. 3 u.p.s.d. poprzez jego zastosowanie w związku z nieprawidłowym uznaniem przez organ, że Skarżąca nie spełnia warunku określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., tj. nie zgłosiła nabycia praw majątkowych w ustawowym terminie, o którym mowa we wskazanym przepisie, co skutkowało obowiązkiem opodatkowania na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

II. Naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 120 i 121 § 1 O.p. poprzez wydanie zaskarżonej decyzji z naruszeniem przepisów prawa oraz prowadzenie postępowania w sposób budzący nieufność do organów podatkowych, bez uwzględnienia obowiązujących przepisów;
- art. 233 § 1 pkt 1 O.p. poprzez utrzymanie w mocy wadliwej decyzji organu I instancji, w sytuacji gdy organ II instancji, na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 O.p., winien był uchylić zaskarżoną decyzję w całości, bowiem ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego i analizowanych przepisów wynika, że prawidłowe zgłoszenie otrzymanej przez Skarżącą darowizny nastąpiło w sześciomiesięcznym terminie określonym w u.p.s.d.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Na wstępie wyjaśnić należy, że sprawę rozpoznano na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 15zsz? ust. 3 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19. Zgodnie z tym przepisem przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a przeprowadzenie wymaganej przez ustawę rozprawy mogłoby wywołać nadmierne zagrożenie dla zdrowia osób w niej uczestniczących i nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach sąd orzeka w składzie trzech sędziów.

Niniejsza sprawa została przekazana do rozpoznania na posiedzeniu niejawnym na podstawie zarządzenia Przewodniczącej Wydziału I z 19 stycznia 2021 r. w oparciu o zarządzenie Prezesa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 26 października 2020 r. w sprawie odwołania rozpraw oraz wdrożenia w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Szczecinie działań profilaktycznych służących przeciwdziałaniu potencjalnemu zagrożeniu zakażeniem wirusem SARS-CoV-2 w związku z objęciem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obszarem, na którym wystąpił stan epidemii.

Informacja o powyższym zarządzeniu przekazana została do wiadomości Skarżącej i organowi pismami z 21 stycznia 2021 r. doręczonymi odpowiednio 22 stycznia 2021 r. i 21 stycznia 2021 r.

Skarga zasługiwała na uwzględnienie.

Spór w sprawie sprowadza się do oceny zasadności ustalenia Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w kwocie [...] zł z tytułu nabycia od ojca M. G. dnia 24 października 2019 r. w drodze darowizny 300 udziałów „D.” Sp. z o.o. o wartości rynkowej [...] zł każdy, tj. o łącznej wartości przedmiotu darowizny [...] zł.

W ocenie Skarżącej złożenie przez nią 29 czerwca 2020 r. zgłoszenia podatkowego na formularzu SD-Z2 obejmującego ww. darowiznę skutkowało zachowaniem terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. i spełnieniem przesłanek zwolnienia podatkowego, wynikającego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W ocenie bowiem Skarżącej 6-o miesięczny termin wynikający z ww. przepisu uległ zawieszeniu od 14 marca 2020 r. i ponownie rozpoczął swój bieg 24 maja 2020 r. z uwagi na przepisy: art. 15zszr ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 oraz art. 1 pkt 14 ustawy zmieniającej z 31 marca 2020 r. ze względu na art. 46 pkt 20 ustawy zmieniającej z 14 maja 2020 r., które mają zastosowanie do art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. także w drodze analogii koniecznej do zastosowania z uwagi na istnienie luki prawnej w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

W ocenie zaś organu terminy wymienione w art. 15zszr ust. 1 pkt 1–6 ustawy o przeciwdziałaniu COVID, określone w przepisach ogólnego prawa administracyjnego,

nie dotyczą terminów określonych w przepisach prawa podatkowego, co oznacza, że przepisy te nie mogą być interpretowane przez pryzmat regulacji przywołanych przez Skarżącą. A zatem złożenie przez Skarżącą 29 czerwca 2020 r. zgłoszenia podatkowego na formularzu SD-Z2 obejmującego ww. darowiznę z 24 października 2019 r. dokonane zostało z naruszeniem materialnego terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., co skutkowało utratą prawa Skarżącej do spornego zwolnienia podatkowego.

W powyższym sporze prawnym Sąd przyznał rację Skarżącej.

Mając na uwadze powyżej zarysowaną istotę sporu, Sąd podkreśla, że niesporne w sprawie są okoliczności stanu faktycznego przyjęte jako podstawa rozstrzygnięcia organów, które to okoliczności Sąd przyjął jako podstawę faktyczną wydanego rozstrzygnięcia, w tym w szczególności w zakresie przedmiotu opodatkowania (300 udziałów „D” Sp. z o.o.), jego wartości (wartość rynkowa jednego udziału [...] zł, tj. łączna wartości przedmiotu darowizny [...] zł), dat odnoszących się do zawarcia ww. umowy darowizny i jej wykonania (24 października 2019 r.) jak i złożenia przez Skarżącą zeznania podatkowego SD-3 i jego korekty (26 czerwca 2020 r. i 29 czerwca 2020 r.) oraz zgłoszenia podatkowego na formularzu SD-Z2 (29 czerwca 2020 r.).

Zasadniczą kwestią sporną pozostaje zatem, jak słusznie wskazywały strony, ocena dopuszczalności zastosowania konstrukcji zawieszenia biegu terminów – na podstawie art. 15 zzz ust. 1 pkt 2 i pkt 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 – w kontekście terminu uprawniającego do zastosowania zwolnienia podatkowego, wynikającego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Zakreślając ramy prawne rozpoznawanej sprawy Sąd wskazuje, że jak stanowi art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., podatkowi od spadków i darowizn, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem darowizny, polecenia darczyńcy. Stosownie zaś do art. 5 u.p.s.d. obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Przepis art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. stanowi co do zasady, że obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze darowizny – z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia; jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń. Z kolei w myśl art. 7 ust. 1 u.p.s.d. podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku

nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należne z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.s.d. wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych – w wysokości tych wkładów. Przepis art. 8 ust. 3 u.p.s.d. stanowi, że wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego.

Jak z kolei stanowi art. 9 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej 9637 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej. W myśl art. 14 ust. 1 u.p.s.d. wysokość podatku ustala się w zależności od grupy podatkowej, do której zaliczony jest nabywca. Przepis art. 14 ust. 2 ww. ustawy stanowi, że zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Do I grupy podatkowej zalicza się: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów (art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d.).

Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje jednak, wskazane w niej zwolnienia od tego podatku. I tak zgodnie z normą art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d., zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez zstępnych (...), jeżeli 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. 5. Zgodnie z kolei z art. 4a ust. 5 u.p.s.d. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych i zakres danych w nim zawartych, w tym w szczególności: 1) dane identyfikujące podatników obowiązanych do złożenia zgłoszenia oraz dane stanowiące podstawę zaliczenia do I grupy podatkowej; 2) dane identyfikujące oraz ostatni adres spadkodawcy, darczyńcy lub innej osoby, od której lub po której została nabyta własność rzeczy lub prawa majątkowe; 3) dane dotyczące nabytych rzeczy lub praw majątkowych, ich rodzaj, miejsce położenia rzeczy lub wykonywania praw majątkowych, wraz z ich wartością rynkową oraz wielkość nabytego udziału – uwzględniając konieczność potwierdzenia nabycia w celu skorzystania ze zwolnienia.

Sąd wskazuje zatem, że warunkiem ww. zwolnienia nabycia majątku w drodze darowizny od osób wstępnych (m.in. ojciec) jest obowiązek poinformowania właściwego organu podatkowego o okolicznościach nabycia poszczególnych składników majątkowych, wskazania zakresu danych niezbędnych do identyfikacji podatnika, darczyńcy oraz pozyskanych w drodze darowizny rzeczach lub prawach majątkowych - w terminie wskazanym w ustawie. Jak również zasadnie wskazały organy – termin ten stanowi termin prawa materialnego skutkiem czego brak jego zachowania powoduje utratę uprawnienia podatnika do zastosowania zwolnienia podatkowego z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Przy czym, co do zasady, bez znaczenia dla utraty ww. uprawnienia, pozostają przyczyny uchybienia tego terminu.

W związku z powyższym Sąd wskazuje, że słusznie uznały organy podatkowe, iż nabycie przez Skarżącą ww. udziałów w spółce kapitałowej w drodze darowizny od ojca, co do zasady, podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, chyba że Skarżąca skorzystałaby z uprawnienia do zwolnienia od opodatkowania przewidzianego w ww. art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d.

Sąd wskazuje ponadto, że Skarżąca 24 października 2019 r. otrzymała od ojca darowiznę, o której wyżej mowa; umowę darowizny zawarto w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi (Repertorium A Nr [...]). W zakresie ww. darowizny Skarżąca złożyła zeznanie podatkowe SD-3 i jego korektę (26 czerwca 2020 r. i 29 czerwca 2020 r.) oraz zgłoszenie podatkowe na formularzu SD-Z2 (29 czerwca 2020 r.).Bezspornie zatem, co do zasady, uchybiła terminowi z art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d.

W tym miejscu Sąd jednak wskazuje, że 2 marca 2020 r. uchwalona została ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, która weszła w życie 8 marca 2020 r.

W okresie od dnia 14 marca 2020 r., obowiązywał w Polsce stan zagrożenia epidemicznego (§ 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego), w dniu 31 marca 2020 r., ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw dodano do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. przepis art. 15 zwr. Zgodnie z art. 15 zwr ust. 1 – w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów:

1. od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,
2. do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki,

3. przedawnienia,
4. których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie,
5. zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,
6. do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju – nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Stan zagrożenia epidemicznego zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. obowiązywał w Polsce od dnia 14 marca 2020 r., zaś stan epidemii zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii od dnia 20 marca 2020 r.

Wskazać również należy, że jak trafnie zauważa się w orzecznictwie, wykładnia językowa przepisu (art. 15zrz, ale także 15zrs) prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było uregulowanie kwestii biegu terminu zarówno w odniesieniu do uchylonego już – wyraźnie wymienionego w treści przepisu – stanu zagrożenia epidemicznego, jak i trwającego w chwili wejścia w życie przepisu - stanu epidemii – obu ogłoszonych z powodu narastającego zagrożenia wywołanego niebezpieczeństwem zachorowania na COVID-19. Przyjęcie wykładni przeciwnej, tj. ograniczenie mocy obowiązującej przepisu art. 15zrz ust. 1 ww. ustawy do okresu od jego wejścia w życie do uchylecia, tzn. z wyłączeniem okresu stanu zagrożenia epidemicznego, stanowiłoby wyraz zaprzeczenia zasadzie racjonalności ustawodawcy. Wynik takiej wykładni prowadzi bowiem do sytuacji, w której uchwalony przepis w chwili jego wejścia w życie jest już częściowo niewykonalny i nie znajduje zastosowania. Racjonalność ustawodawcy, który w sposób jawny proceduje projekt ustawy zawierający w swej treści odniesienie do stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie uchwała ten projekt w niezmienionej wersji, mimo że stan ten został już zniesiony, przemawia za uznaniem że ustawodawca, który dał uprzednio obywatelom swego rodzaju promesę ochrony prawnej na czas stanu zagrożenia epidemicznego, mimo zniesienia tego stanu, ochronę tę wprowadza z mocą wsteczną. Przemawia to za przyjęciem, że intencją ustawodawcy było nadanie przepisowi art. 15zrz ust. 1 ustawy kryzysowej charakteru retroaktywnego (por. szerzej: postanowienie NSA z 18 grudnia 2020 r., II FZ 540/20; postanowienie NSA z 11 grudnia 2020 r., II GZ 360/20; wyroki: WSA w Łodzi z 25 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 319/20; WSA we Wrocławiu z 18 lutego 2021 r., I SAB/Wr 507/20, I SA/B 507/20; wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lipca 2020 r., I SA/Rz 372/20; wyrok WSA w Poznaniu z 29 stycznia 2021 r., III SA/Po 800/20; wyrok WSA w Gdańsku z 15 stycznia

2021 r., III SA/Gd 725/20; wyrok WSA w Szczecinie z 5 listopada 2020 r., I SA/Sz 576/20; w piśmiennictwie A. Dauter-Kozłowska, Uchylenie wstrzymania bądź zawieszenia biegu terminów w postępowaniu administracyjnym w trakcie stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, *lex/el*).

Przepis art. 15zzr został uchylony z dniem 16 maja 2020 r. na mocy art. 46 pkt 20, w związku z art. 76 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Zgodnie z art. 68 ust. 2 ww. ustawy z dnia 14 maja 2020 r. terminy, o których mowa w art. 15zzr ust. 1 ustawy zmienianej w art. 46, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zzr ust. 1 tej ustawy, biegną dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie tej ustawy. Ponieważ ustawa ta weszła w życie dnia 16 maja 2020 r., o czym stanowi jej art. 76, siódmy dzień od jej wejścia w życie to dzień 23 maja 2020 r. i dopiero dzień po nim, to jest dzień 24 maja 2020 r. jest pierwszym dniem po upływie siedmiu dni od wejścia w życie ustawy nowelizującej; wcześniej zatrzymane terminy rozpoczynają zatem bieg na nowo poczynając od dnia 24 maja 2020 r. (ten dzień jest ich dniem pierwszym).

Sąd zauważa, że pojęcie „prawa administracyjnego” użyte przez ustawodawcę w powyższym przepisie nie zostało zdefiniowane w żadnej regulacji. Dokonując zatem wykładni powyższej normy prawnej – art. 15zzr ustawy o przeciwdziałaniu COVID – Sąd podkreśla, że podstawową sprawą dla każdej koncepcji wykładni jest określenie przyjmowanego w niej celu. Generalnie określa się w polskiej, współczesnej kulturze prawnej cel wykładni jako „ustalenie rzeczywistego znaczenia norm prawnych zawartych w przepisach prawa” (M. Zieliński. Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki. Wydanie 4 uzupełnione, Warszawa 2008, s. 257).

Przy czym każdy przepis wymaga odpowiedniej, indywidualnej wykładni po to, by ustalić brzmienie zakodowanej w nim normy prawnej. Jakkolwiek pierwszorzędą jest wykładnia językowa, to jednak w procesie interpretacji prawa nie jest ona jedyna i rozstrzygająca. Prawidłowa interpretacja przepisu prawa wymaga sięgnięcia także do innych metod, które pozwolą przynajmniej na weryfikację skutków wykładni językowej, w szczególności w sytuacji gdy wykładnia językowa prowadzi do rezultatów niedających się pogodzić z celem racjonalnego ustawodawcy. Nauka prawa i orzecznictwo stoi na stanowisku, że przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej. Innymi słowy należy dać przewagę wynikowi wykładni językowej, ale pod warunkiem, że uprzednio przeprowadzono kompleksową wykładnię tekstu, to znaczy rozważono również aspekty systemowe i celowościowo-funkcjonalne (M. Zirk-Sadowski (w:) L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, System Prawa Administracyjnego pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, Tom 4. Wykładnia w prawie administracyjnym, Warszawa 2012, s. 205–206;

uchwała NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., I OPS 8/09, ONSAiWSA 2010, Nr 2, poz. 21). Zatem należy kontynuować wykładnię nawet po uzyskaniu jednoznaczności językowej.

Po drugie, w razie konfliktu należy dać pierwszeństwo rezultatowi otrzymanemu wedle dyrektyw celowościowych i funkcjonalnych, jeśli rezultat językowy burzy podstawowe założenia o racjonalności prawodawcy, zwłaszcza o jego spójnym systemie wartości. Według dyrektyw wykładni systemowej znaczenie interpretowanej normy należy ustalić w ten sposób, by było ono najbardziej harmonijne w stosunku do innych norm systemu prawa, do którego interpretowana norma należy. Natomiast dyrektywy wykładni celowościowo-funkcjonalnej przewidują, że jeżeli w procesie wykładni uwzględnia się cele prawa, to posługując się celem normy należy go ustalić w ten sposób, by był on zgodny, co najmniej z celem instytucji, do jakiej interpretowana norma należy. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu postanowienia z dnia 5 listopada 2001 r., T 33/01 (OTK-B 2002, Nr 1, poz. 47), wyraził pogląd, że w sytuacji, w której wykładnia ustawy nie daje jednoznacznego rezultatu, należy wybrać taką wykładnię, która w najpełniejszy sposób umożliwi realizację norm i wartości konstytucyjnych (por. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 r., I GSK 2094/18).

Mając na uwadze powyższe reguły wykładni odwołać należy się zatem do celu wprowadzenia przez ustawodawcę powyższej regulacji. Sąd nie ma w tym zakresie wątpliwości, że celem art. 15zrr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 była ochrona obywateli RP przed negatywnymi skutkami uchybienia terminom w czasie pandemii koronawirusa, w tym terminom o charakterze materialnym. Skoro ze względu na epidemię, ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są ograniczenia ich aktywności oraz ograniczenia w działaniu instytucji publicznych, a zamiarem ustawodawcy było przyjęcie regulacji zapewniających skuteczną ochronę prawną, to tym bardziej nie można regulacji art. 15zrr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 w spornym zakresie wyklądać zawężająco. Oznaczałoby to, że mimo niebezpieczeństwa dla życia i zdrowia stron wszystko odbywałoby się na zasadach ogólnych sprzed stanu epidemii, co nie jest do przyjęcia. Skoro bowiem ustawodawca wprowadził przepis szczególny, dający obywatelom ochronę przed skutkami ograniczeń związanych z epidemią w postaci zawieszenia biegu terminów prawa materialnego/zawitych przewidzianych przepisami prawa administracyjnego na czas stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, rolą organu jest dokonanie wykładni tego przepisu z uwzględnieniem jego celu. Takie zaś działanie w zakresie dyrektyw wykładni celowościowej art. 4a ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 prowadzi do przyjęcia, że ma on zastosowanie do regulacji zawartych w prawie administracyjnym w szerokim znaczeniu a zatem i do prawa podatkowego, w tym do art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Przyjąc zatem należy, w ocenie Sądu, w toku celowościowej wykładni omawianego przepisu, szerokie rozumienie użytego w nim pojęcia „prawa administracyjnego” a więc i to, że przepis ten reguluje bieg terminów do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki oraz zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony przewidzianych w regulacjach prawnych, które zaliczyć można do szeroko rozumianego prawa administracyjnego – w tym i prawa podatkowego. Niewątpliwie termin, o którym stanowi art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zalicza się do terminów powyżej wskazanych, skoro od jego zachowania/braku zachowania uzależnione zostało bądź prawo Skarżącej do zwolnienia podatkowego bądź pozbawienie jej takiego prawa.

Wskazać bowiem należy, że jednym z podstawowych podziałów prawa, już od czasów rzymskich, był podział na prawo prywatne i prawo publiczne. Mimo upływu setek lat podział ten zachowuje w dalszym ciągu aktualność. Co więcej ma on znaczenie dla stanowienia, a następnie stosowania (w tym także wykładni) przepisów należących do tych dwóch części prawa, również prawa podatkowego. Prawo publiczne odnosi się do interesu państwa (*publicum ius est quod ad statum rei Romanae spectat*), a prawo prywatne dotyczy korzyści poszczególnych jednostek (*ius privatum est quod ad singulorum utilitatem spectat*). Do tego pierwszego można zatem zaliczyć prawo: konstytucyjne, administracyjne, finansowe, podatkowe, a do drugiego: prawo cywilne, handlowe, rodzinne, wekslowe. Wyróżnia się także trzy wielkie działy prawa: prawo cywilne, karne i administracyjne (S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997 r., s. 192; A. Kucharski, *Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, nr 3, s. 12; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, 2 wydanie, Warszawa 2011, s. 13).

Sąd wskazuje również, że prawo pozytywne dzieli się na gałęzie. Nie jest to jednak dzieło ustawodawcy, lecz wynik ustaleń dokonywanych w doktrynie prawa. Konieczności dokonania takiej klasyfikacji należy upatrywać nie tylko w potrzebach praktyki, ale decydują o tym również względy teoretyczne (T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1996, s. 90; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s. 14). Nie budzi przy tym wątpliwości Sądu, że o ile prawo podatkowe traktowane było przez wiele lat jako jeden z działów prawa finansowego, to obecnie powszechnie przyjmuje się, że jest ono odrębną gałęzią prawa. Prawo podatkowe jako gałąź prawa, wywodzące się z prawa administracyjnego – pozostaje w dalszym ciągu silnie z nim związane.

Sąd podkreśla bowiem, że stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym wykazuje się brakiem równorzędności, a tym samym podległością jednego podmiotu stosunku – drugiemu, co wynika z władztwa podatkowego. Taki element

dominacji organów administracji nad pozostałymi uczestnikami stosunku powołuje, że prawo administracyjne oraz prawo podatkowe nadal mają wiele zbieżnych, zasadniczych cech (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 20; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, 2 wydanie, Warszawa 2011, s. 19).

Mając na uwadze powyższe rozważania prawne, przez pryzmat dyrektyw wykładni historycznej i celowościowej przepisu art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d., w ocenie Sądu, nie sposób uznać zatem, że celem wprowadzenia spornego przepisu art. 15z zr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 było objęcie ochroną prawną jedynie niektórych uczestników obrotu prawnego w zakresie prawa publicznego a pozbawienie takiej ochrony pozostałych. Nie ma przy tym wątpliwości, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego i choć preferuje interes ogółu to z drugiej strony powinno to skutkować zwiększoną ochroną podatnika. Takie działanie ustawodawcy, w ocenie Sądu, byłoby nie do pogodzenia również z zasadą racjonalnego działania ustawodawcy. Zasadnie w tym zakresie wykazywała Skarżąca, że racjonalny ustawodawca – konstruując treść ww. przepisów – miał w szczególności na uwadze pojawienie się okoliczności (pandemia Covid 19) utrudniających realizację wymaganych czynności, w określonych terminach – z czego mogą wynikać negatywne skutki. Jak również zasadnie wskazywała Skarżąca w powyższym kontekście odczytywać należy działania racjonalnego prawodawcy przyjmując, że w omawianych przepisach nie chodziło jedynie o przepisy prawa administracyjnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale także o przepisy prawa podatkowego. W art. 15z zr ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 poszczególne regulacje prawa publicznego, w tym przepisy u.p.s.d., nie zostały z reguły uwzględnione wprost czego przyczyn, w ocenie Sądu zbieżnej w tym zakresie z oceną Skarżącej, nie sposób tłumaczyć inaczej, jak oczywistością przyjęcia przez racjonalnego ustawodawcę, że bieg terminów materialnych przewidzianych w tych regulacjach „nie rozpoczął się, a rozpoczęty uległ zawieszeniu”.

Sąd wskazuje również, że zbieżny z wynikiem ww. celowościowej i historycznej wykładni przepisu art. 15z zr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 jest również wyniki jego wykładni systemowej zewnętrznej. Sąd zauważa bowiem, że przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz.U.2019.2325 j.t. ze zm.; dalej: „P.p.s.a”) nie różnicują spraw ogólnoadministracyjnych od spraw podatkowych. Norma art. 1 P.p.s.a. normuje postępowanie w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy sądoadministracyjne). Także wyniki wykładni funkcjonalnej ww. przepisu pokrywają się z wynikiem wykładni celowościowej i systemowej zewnętrznej. Sąd zauważa ponadto, że również prokonstytucyjna wykładnia ww.

przepisu wskazuje na zasadność stanowiska Skarżącej. Przepis art. 184 Konstytucji RP stanowi, że Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2021 r., I SA/Łd 574/20).

Sąd wskazuje również, że w ocenie Sądu, przyjęcie stanowiska organów podatkowych w spornym zakresie stanowiłoby ponadto naruszenie podstawowych norm Konstytucyjnych, w tym art. 2 Konstytucji RP. Odnosząc się bowiem do wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa wskazać należy, że jest ona zasadą o stosunkowo ogólnej treści, spajającą szereg innych zasad, w tym zasady pewności i określoności prawa czy też ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku. Poszanowanie zasady zaufania oznacza w szczególności obowiązek kształtowania prawa w sposób nie ograniczający praw obywateli w ramach jasnego, spójnego, stabilnego i zrozumiałego dla obywateli systemu prawa. Prawo powinno być stanowione i stosowane tak, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny. W prawie podatkowym, ze względu na wysoki stopień jego ingerencji w sferę wolności i własności obywatela, zasada ta nabiera szczególnego znaczenia (wyrok NSA z 9 marca 1995 r., I SA/Po 3015/94 wraz z aprobującą glosą Ł. Karczyńskiego, „Edukacja Prawnicza” nr 10/2005).

W ocenie Sądu przyjęcie wykładni spornego art. 15zwr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 w zw. z art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d., prezentowanej w rozpoznawanej sprawie przez organy podatkowe stanowiłoby naruszenie ww. zasady określonej w art. 2 Konstytucji RP.

Odnosząc się z kolei do twierdzeń Skarżącej w zakresie luki w prawie w spornym zakresie, Sąd wskazuje, że analogia jest stosowana do wypełniania luk w prawie, których nie można zapełnić za pomocą podstawowych reguł wykładni prawa. W tym miejscu Sąd podkreśla, odnosząc się do powyżej przedstawionych rozważań prawnych, że w ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie, taka sytuacja nie występuje, skoro wyniki wykładni językowej, historycznej, celowościowej, funkcjonalnej i prokonstytucyjnej pozwoliły na odkodowanie znaczenia normy prawnej spornego przepisu.

Mając na uwadze powyższe okoliczności prawne Sąd uznał, że zarzuty skargi w zakresie naruszenia przepisów art. 15 zwr ust. 1 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 okazały się zasadne. Sąd podkreśla jednocześnie, że organy odmówił Skarżącej ww. zwolnienia podatkowego wyłącznie z uwagi na odmienną od powyżej wskazanej wykładnię art. art. 15 zwr ust. 1 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19. Sąd nie jest przy tym władny do zastępowania organów podatkowych, bowiem jego kompetencje sprowadzają się kontroli zgodności z prawem zaskarżonych aktów.

Z uwagi na powyższe, w rozpoznawanej sprawie, zasadne okazały się tym samym zarzuty skargi w zakresie naruszenia art. 120 i art. 121 § 1 O.p. i art. 233 § 1 pkt 1 O.p., skoro ich treść determinowana była uwzględnionymi przez Sąd zarzutami w zakresie naruszenia art. 15 zwr ust. 1 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19.

W tym stanie sprawy Sąd, działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) oraz art. 135 P.p.s.a., uwzględnił skargę i orzekł o uchyleniu zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji.

O kosztach postępowania sądowego orzeczono w pkt 2. wyroku na podstawie art. 200 P.p.s.a. Na zasądzoną kwotę 2000 zł składa się równowartość wpisu sądowego od skargi. Rozpoznając sprawę ponownie, Organ uwzględni powyżej przedstawioną ocenę prawną w zakresie art. 15 zwr ust. 1 i 5 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19.