



**spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, ze zm.) z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

## UZASADNIENIE:

W skardze konstytucyjnej z 18 grudnia 2009 r. K N (dalej: skarżący) zakwestionował zgodność art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia, z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji. Jednocześnie, w ocenie skarżącego, przepis ten w zakresie, w jakim zwolnienie nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej, zgodnie z dyspozycją art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, ze zm.; dalej: k.s.h.), pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji. Ponadto, skarżący zakwestionował zgodność art. 26 § 4 k.s.h. w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2001 r., w zakresie, w jakim przenosząc przymusowo własność składników majątkowych wchodzących w skład spółki cywilnej na rzecz spółki jawnej, pozbawił jej wspólników prawa do skorzystania z przysługujących im zwolnień w podatku od spadków i darowizn, z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została skierowana w związku z następującym stanem faktycznym. W wyniku umowy darowizny zawartej stycznia 2005 r.

S N przeniosła na swojego syna (skarżącego) ogół przysługujących jej praw i obowiązków w Zakładzie

K Spółka jawna w K (dalej: spółka). Spółka ta powstała w wyniku obligatoryjnego przekształcenia ze spółki cywilnej, zgodnie z dyspozycją art. 26 § 4 k.s.h. Zgłoszenie przekształcenia do sądu i wpis do rejestru miały miejsce kwietnia 2001 r. Decyzją z dnia kwietnia 2005 r. w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn (nr

), Naczelnik Urzędu Skarbowego z G ustalił skarżącemu podatek z tytułu nieodpłatnego przekazania ogółu praw i obowiązków współnika spółki. Jednocześnie organ podatkowy uznał, że w analizowanej sprawie nie znajduje zastosowania zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej, gdyż nabycie udziałów w spółce jawnej nie stanowi nabycia zakładu lub jego części, lecz jest nabyciem wszelkich praw i obowiązków wynikających z bycia udziałowcem spółki. Dyrektor Izby Skarbowej w P decyzją z czerwca 2005 r. (nr ) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P wyrokiem z dnia września 2006 r. (sygn. akt ) oddalił skargę skarżącego. W uchwale siedmiu sędziów, jaka została podjęta w związku z rozpatrywaniem skargi kasacyjnej skarżącego przez Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzono, że nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej (uchwała z dnia marca 2009 r., sygn. akt ). W związku z powyższym, wyrokiem z dnia czerwca 2009 r. (sygn. akt ) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

Zdaniem skarżącego zaskarżony przepis ustawy podatkowej narusza konstytucyjną zasadę równości, prawo własności, prawo dziedziczenia oraz wolność działalności gospodarczej przez to, że różnicuje sytuację prawną nabywców zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub

jego części ze względu na formę prawną nabywanego zakładu. Jednocześnie w treści przepisu nie odnajdujemy innego, niż więzy pokrewieństwa i sposób nabycia zakładu, kryterium wyodrębnienia adresatów normy prawnej.

W ocenie skarżącego obligatoryjne przekształcenie spółki cywilnej w spółkę jawną, zgodnie z dyspozycją art. 26 § 4 k.s.h., w zakresie, w jakim nie gwarantowało wspólnikom ochrony praw nabytych, w tym w szczególności prawa do wolnego od podatku przekazania swojej własności zstępnym lub małżonkom, jest sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, zasadą równości wobec prawa, narusza prawo własności (w tym możliwość swobodnego i wolnego od podatku dysponowania majątkiem), prawa dziedziczenia, jak i swobody działalności gospodarczej.

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 czerwca 2011 r. skarżący został wezwany do uzupełnienia braków formalnych skargi konstytucyjnej, tj.: dokładnego określenia przedmiotu skargi przez wykazanie, że art. 26 § 4 k.s.h., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2001 r., stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia o przysługujących skarżącemu prawach lub wolnościach konstytucyjnych oraz wyjaśnienie, który ze wskazanych w skardze zakresów zaskarżenia konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2005 r., ma związek z wydanym w sprawie skarżącego ostatecznym orzeczeniem o przysługujących mu prawach lub wolnościach konstytucyjnych. Dodatkowo skarżący został wezwany do wskazania, jakie konstytucyjne prawa lub wolności skarżącego wynikające z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 1 w zw. z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji i w jaki sposób zostały naruszone przez przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego, tj. art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia przez małżonka lub zstępnym w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego,

handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziału w spółce jawnej, mimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia, a także wskazanie, jakie konstytucyjne prawa lub wolności skarżącego wynikające z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 1 w zw. z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji i w jaki sposób zostały naruszone przez przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego, tj. art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2005 r., w zakresie, w jakim zwolnienie w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziału w spółce jawnej, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej, na mocy art. 26 § 4 k.s.h., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2001 r., mimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia. Jednocześnie, usunięcie braków formalnych skargi miało także polegać na wskazaniu, jakie konstytucyjne prawa lub wolności skarżącego wynikające z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji i w jaki sposób zostały naruszone przez przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącego, tj. art. 26 § 4 k.s.h., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2001 r., w zakresie, w jakim przenosząc przymusowo własność składników majątkowych wchodzących w skład spółki cywilnej na rzecz spółki jawnej, pozbawił jej wspólników prawa do skorzystania z przysługujących im zwolnień w podatku od spadków i darowizn.

Pismem nadanym 15 lipca 2011 r. pełnomocnik skarżącego odniósł się do wskazanego wyżej zarządzenia, stwierdzając, że art. 26 § 4 k.s.h., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2001 r., pomimo, iż nie został wprost powołany w ostatecznym orzeczeniu o przysługujących skarżącemu prawach i wolnościach, to stanowił jego podstawę. W ocenie skarżącego wynika

to z faktu ukształtowania przez ten przepis sytuacji, jaka była przedmiotem postępowania podatkowego oraz sądownoadministracyjnego. Pełnomocnik skarżącego sprecyzował także przedmiot skargi konstytucyjnej, wskazując, że oba przytoczone w skardze zakresy zaskarżenia art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej mają związek z wydanym w sprawie ostatecznym orzeczeniem.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Skarga konstytucyjna jest środkiem ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Przesłanki jej dopuszczalności wynikają z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z przepisów ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm; dalej: ustawa o TK). Przyjęta w prawie polskim konstrukcja skargi konstytucyjnej odwołuje się do złożonej zależności zachodzącej między zakwestionowanym przepisem, ostatecznym orzeczeniem wydanym na jego podstawie oraz zaistniałym naruszeniem konstytucyjnych praw skarżącego. Zgodnie bowiem z art. 79 ust. 1 Konstytucji przedmiotem skargi może być zarzut niezgodności z Konstytucją tylko takiego przepisu, na podstawie którego ostatecznie rozstrzygnięto o przysługujących skarżącemu konstytucyjnych prawach i wolnościach. Oznacza to *de facto*, że kwestionowany w skardze przepis ustawy lub innego aktu normatywnego pozostawać powinien w dwojakiej zależności w stosunku do wydanego w sprawie skarżącego rozstrzygnięcia: po pierwsze, musi on stanowić jego podstawę normatywną, po drugie zaś, treść tego przepisu, wobec której skarżący wysuwa zarzut niekonstytucyjności, winna determinować rozstrzygnięcie w tym kierunku, iż prowadzi ono do naruszenia przysługujących skarżącemu konstytucyjnych wolności lub praw o charakterze podmiotowym. W związku z powyższym, konsekwencją zastosowania zaskarżonej regulacji ma być taka konkretyzacja sytuacji prawnej skarżącego, która skutkuje naruszeniem określonych w Konstytucji wolności lub praw.

Nie budzi wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego, że art. 26 § 4 k.s.h. nie spełnia wskazanej powyżej przesłanki dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego nie stanowią podstawy rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji, przepisy, które ukształtowały wcześniej określoną sytuację prawną skarżącego, nawet jeżeli ta sytuacja wyznacza niejako stan faktyczny (stanowi element stanu faktycznego), w odniesieniu do którego wydane zostaje rozstrzygnięcie dotyczące konstytucyjnych praw i wolności skarżącego (por. postanowienia TK z dnia: 25 kwietnia 2007 r., Ts 81/06, OTK ZU nr 2/B/2007, poz. 93; 21 lipca 2009 r., Ts 184/07, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 238; 10 października 2006 r., Ts 44/06, OTK ZU nr 6/B/2007, poz. 267).

Kwestionowana regulacja przesądziła o przekształceniu formy prawnej przedsiębiorstwa prowadzonego przez rodziców skarżącego ze spółki cywilnej w spółkę jawną. Dodatkowo, przekształcenie miało miejsce 5 lat przed wszczęciem postępowania podatkowego, które doprowadziło w sprawie skarżącego do wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Zakwestionowany art. 26 § 4 k.s.h. nie był i nie mógł być zatem podstawą rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego.

Wobec powyższego, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, art. 26 § 4 k.s.h. nie był podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie, w związku z którą wniesiono skargę konstytucyjną. Podstawą tego orzeczenia były przepisy ustawy podatkowej. Zakwestionowane unormowanie k.s.h. może być jedynie uznane za element kształtujący stan faktyczny, podlegający ocenie w świetle przepisów ustawy podatkowej. Jako taki nie stanowił on jednak normatywnej podstawy orzeczenia wydanego po przeprowadzeniu tej oceny.



Mając na względzie powyższe okoliczności, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.



Wojciech Hermeliński