MUSIAŁ i PARTNERZY

Doradcy Podatkowi

oderint dum probent

Sygn. Akt DPP#0018.2006
Repertorium Wr#1004.12.09.00194

50-138 Wrocław, ul. Kuźnicza 59/60 lok. 2

Trybunał Konstytucyjny

Skarżący: K N zam. ul. , zastępowany przez radcę prawnego Łukasza Dziewońskiego (nr wpisu na listę radców prawnych: 1409) z „CWW S. Cetera, M. Węgrzyn-Wysocka i Wspólnicy Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów" spółka komandytowa Ul. Włodkowica 10/11, 50-072 Wrocław. **Adres do korespondencji: Musiał i Partnerzy – Doradcy Podatkowi, ul. Kuźnicza 59/60 lok. 2, 50 138 Wrocław.**

Wrocław, piątek, 18 grudnia 2009 r.

Skarga konstytucyjna

Działając w imieniu mojego mandanta, którego pełnomocnictwo załączam do niniejszej skargi,

wnoszę o stwierdzenie, że:

(I) Art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz. U. 2004 r. Nr 142 poz. 1514) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 roku, 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, **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 Rzeczypospolitej Polskiej;

(II) Art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz. U. 2004 r. Nr 142, poz. 1514) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 roku, 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, na mocy art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037) , pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia, **jest niezgodny** z art. 2 oraz art.

50-138 Wrocław ul. Kuźnicza 59/60 lok.2
NIP
REGON 020078089

e-mail:
krzysztof.musial@taxadvisormusial.pl
sekretariat@taxadvisormusial.pl

☎ + 48 (71) 344.20.49
+48 (71) 344.20.57
fax +48 (71) 342.01.71

32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

(III) Art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2001 roku 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 **jest niezgodny** z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

Uzasadnienie

W wyniku zawartej umowy darowizny, stycznia 2005 roku S N przeniósła na swojego syna – K N , ogół przysługujących jej praw i obowiązków w K s.j. w K . Decyzją z dnia kwietnia 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G ustalił obdarowanemu K N oraz darczyńcy S N solidarnie, z tytułu dokonanej darowizny, podatek w wysokości zł. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w P decyzją z dnia czerwca 2005 roku. Przedmiotem sporu z organami podatkowymi była wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od spadków i darowizn (dalej: PSDU). Zdaniem Skarżącego przedmiotowa darowizna mieściła się w hipotezie powyższego przepisu gdyż faktycznie przedmiotem darowizny była część zakładu, prowadzonego w formie spółki jawnej, a zatem przysługiwało mu zwolnienie w przedmiotowym podatku. Od ostatecznej decyzji organu podatkowego Strona wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , który ją oddalił wyrokiem z dnia września 2006 r. o sygn. akt Od powyższego wyroku Skarżący wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd zawiesił postępowanie w sprawie do czasu udzielania odpowiedzi przez skład poszerzony NSA, na pytanie dotyczące zagadnienia prawnego, które wyłoniło się w toku sprawy. W dniu marca 2009 roku skład siedmiu sędziów NSA podjął uchwałę ( ) o treści: „W stanie prawym obowiązującym w 2004 r. 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 z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.)". **W efekcie związania wykładnią zaprezentowaną w tejże uchwale Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z dnia czerwca 2009 r. o sygn akt skargę kasacyjną Skarżącego**. W związku z brakiem przysługujących środków odwoławczych i innych środków zaskarżenia spełniona została przesłanka dopuszczalności niniejszej skargi konstytucyjnej. **Wyrok został doręczony pełnomocnikowi Strony w dniu 21 września 2009 roku.**

Mając na uwadze, iż oba zaskarżone przepisy utraciły już moc obowiązującą, Skarżący pragnie podnieść, iż zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiejkolwiek

sytuacji faktycznej (zob. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r. P. 4/99 OTK ZU 2001/1 poz. 5 ; z dnia 11 grudnia 2001 r. SK 16/2000 OTK ZU 2002/8 poz. 257). Nie może zatem budzić wątpliwości dopuszczalność orzekania w przedmiocie konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU, gdyż z przebiegu postępowania administracyjnego i sądowoadministracyjnego wprost wynika, że kwestia jego zastosowania stanowiła główny przedmiot sporu – przepis ten obowiązywał w chwili dokonania darowizny, zatem nadal może stanowić podstawę dla aktu stosowania prawa w tym zakresie. Zaskarżony art. 26 § 4 Kodeksu spółek handlowych (dalej: KSH) w swej pierwotnej wersji brzmiał następująco: *Przepisy § 1-3 stosuje się również do spółki, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółki cywilnej), jeżeli jej przychody netto ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług w każdym z dwóch kolejnych lat obrotowych osiągnęły równowartość w walucie polskiej co najmniej 400 000 EURO (przedsiębiorstwo większych rozmiarów). Z chwilą wpisu do rejestru spółka ta staje się spółką jawną.* O ile więc przepis ten nie był *expressis verbis* podstawą z żadnej decyzji ani wyroków zapadłych w sprawie, o tyle jego wcześniejsze zastosowanie stanowi źródło obecnej sytuacji, prowadzącej do naruszenia konstytucyjnych praw i wolności Skarżącego. Trybunał w swym orzecznictwie (wyrok z dnia 27 marca 2007 r. SK 3/2005) wskazał również, iż „podstawową przesłanką zastosowania art. 39 ust. 3, a więc podjęcia kontroli konstytucyjności przepisu już nieobowiązującego, jest stwierdzenie konieczności takiej kontroli dla ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie, że zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;

- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;

- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej (zob. wyrok TK z dnia 21 maja 2001 r. SK 15/2000 OTK ZU 2001/4 poz. 85)."

W dalszej części uzasadnienia Skarżący wykaże, iż zastosowanie obu zaskarżonych przepisów miało bezpośredni wpływ na konstytucyjnie chronione prawa, które zostały w efekcie naruszone. Jak już wskazano wcześniej, w sprawie niniejszej orzekł w sposób ostateczny Naczelny Sąd Administracyjny, a co więcej, wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU prowadząca do naruszenia praw skarżącego, została utrwalona powołaną uchwałą siedmiu sędziów NSA. Zatem jedynie uznanie niekonstytucyjności owego przepisu może doprowadzić do zmiany sytuacji prawnej Skarżącego. Skuteczność korzystnego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dla przywrócenie ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji byłaby niewątpliwa, gdyż umożliwiłaby wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego, a w efekcie usunięcie z obrotu prawnego decyzji organów skarbowych w przedmiocie ustalenia Skarżącemu zobowiązania w podatku od spadków i darowizn.

Przechodząc do uzasadnienia wniosków o stwierdzenie niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów, Skarżący pragnie podnieść, iż kwestionuje zgodność z ustawą zasadniczą powołanych przepisów jedynie we wskazanych zakresach. Nawiązać w tym miejscu należy do rozważań Trybunału, zawartych w uzasadnieniu wyroku z dnia 9 maja 2005 r. sygn. akt SK 14/04:

Trybunał Konstytucyjny podkreślał już w swoim orzecznictwie, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga konstytucja (zob. wyroki: z 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3, s. 47; z 3 października 2000 r., K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W pewnych sytuacjach Trybunał Konstytucyjny może to naprawiać, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom ją stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza, jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii.

Z analogiczną sytuacją jak w rozpoznawanej w przywołanym wyroku sprawie mamy do czynienia w niniejszym przypadku. Treść art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU została ustalona w drodze uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, a w ocenie Skarżącego tak rozumiany przepis stoi w sprzeczności z uregulowaniami konstytucyjnymi, co przesądza o niezbędności interwencji Trybunału.

Rozpatrując zagadnienie prawne przedstawione składowi poszerzonemu NSA, dokonał on wykładni omawianego przepisu, zgodnie z którą: „W stanie prawym obowiązującym w 2004 r. 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 z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn". Zdaniem Skarżącego wykładnia ta prowadzi do nieznajdującej podstaw w ustawie dyskryminacji osób prowadzących działalność gospodarczą w innej formie niż jednoosobowo lub w spółce cywilnej. Strona argumentowała w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, iż brak jest podstaw do przyjęcia tak rygorystycznej wykładni, jak zaprezentowana ostatecznie w uchwale. Sąd nie wziął pod uwagę, iż *ratio legis* omawianego przepisu było umożliwienie wolnego od podatku przekazania „rodzinnych przedsiębiorstw" i ich dalszego prowadzenia przez zstępnych lub małżonków. Kwestia nieuregulowana tym przepisem, dotycząca formy prawnej, w jakiej prowadzony był zakład, miała charakter wtórny, co tym bardziej przemawia przeciwko wykładni zaprezentowanej w uchwale NSA i w wyroku z dnia czerwca 2009 roku. Należy jednakże mieć na uwadze, iż obecnie przedmiotem dyskursu nie jest już wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU, lecz ocena zgodności z Konstytucją przepisu w takim brzmieniu, jakie nadał mu Naczelny Sąd Administracyjny. W związku z tym Skarżący podnosi, iż godzi on w jego prawa i wolności o randze konstytucyjnej.

W pierwszej kolejności należy wskazać na niezgodność z wyrażoną w art. 32 ust 1 Konstytucji zasadą równości: *Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.* Mając na względzie orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, nakazujące powiązanie naruszenia zasady równości z naruszeniem innego prawa zagwarantowanego w konstytucji, celem stworzenia pełnego wzorca kontroli konstytucyjności przepisu, Skarżący pragnie przywołać prawo własności (art. 64), prawo dziedziczenia oraz wolność działalności gospodarczej (art. 20 i art. 22). Jako wzorzec zgodności z Konstytucją zaskarżonego przepisu w brzmieniu Skarżący pragnie powołać również art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, zarzucając niezachowanie równości w zakresie ponoszonego ciężaru podatkowego.

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału, rozważając naruszenie zasady równości niezbędne jest ustalenie tak zwanej cechy relewantnej, gdyż treścią tej zasady jest nakaz traktowania według równej miary podmiotów, wyróżniających się wspólną cechą. W ramach tej grupy niedopuszczalne jest zarówno zróżnicowanie dyskryminacyjne jak i faworyzujące. Zdaniem Skarżącego grupą podmiotów, które winny być traktowane w sposób jednakowy, są wszelkie osoby fizyczne, nabywające od małżonka lub wstępnych w drodze spadku lub darowizny zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowego lub jego część. Brak jest ustawowych podstaw do przyjęcia, iż forma prawna nabywanego zakładu odgrywa rolę przy wyodrębnieniu podmiotów, które powinny być traktowane równo. Ustawodawca ma pełną swobodę w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, przy zachowaniu ich zgodności z normami o randze ponadustawowej. Przyjmując zatem, iż w treści przepisu nie odnajdujemy innego niż więzy pokrewieństwa i sposób nabycia zakładu, kryterium wyodrębnienia adresatów normy w nim wyrażonej, należy skonstatować, iż brak jest podstaw do odmiennego traktowania osoby nabywającej część zakładu poprzez darowiznę udziałów w spółce jawnej. Ustawodawca nie wprowadził *expressis verbis* takiego ograniczenia, a jego ustanowienie w drodze wykładni przepisu narusza konstytucyjną zasadę równości, prowadząc do dyskryminacji zarówno osób prowadzących działalność w formie spółki jawnej, jak i osób przez nie obdarowanych / ich spadkobierców. Jest to ponadto sprzeczne z *ratio legis* zwolnienia ustanowionego w art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy. W efekcie nierównego traktowania, doszło do naruszenia zasady swobody działalności gospodarczej – swoboda wyboru formy prowadzonej działalności przemawia przeciwko zróżnicowanemu traktowaniu osób prowadzących działalność gospodarczą w szerszym zakresie, niż wynika to bezpośrednio z regulacji ustawowych. Brak jest podstaw do zwolnienia z konieczności zapłaty podatku od spadków i darowizn spadkobiercę/obdarowanego przez uczestnika spółki cywilnej przy jednoczesnym obciążeniu spadkobiercy/obdarowanego przez wspólnika spółki jawnej. W zależności od formy zorganizowania majątku do prowadzenia działalności gospodarczej: w spółce cywilnej lub w spółce jawnej, dochodzi również do istotnego zróżnicowania na tle prawa własności, które w związku z obowiązkiem poniesienia daniny publicznej ulega znacznemu ograniczeniu w przypadku wspólnika jawnego. Podkreślenia wymaga, iż nie chodzi o zróżnicowanie podatkowe czy własnościowe wynikające z prowadzenia działalności gospodarczej i uzyskanych jej efektów, lecz do dyskryminacji przy przekazywaniu rodzinnych zakładów w kręgu osób najbliższych. Ustawodawca umożliwia neutralną podatkowo zamianę pokoleniową rodzinnych zakładów, co znajduje pełne oparcie aksjologiczne, w przeciwieństwie do wprowadzenia kolejnego kryterium zwolnienia. Takie rozumienie rozpatrywanego przepisu prowadzi w efekcie do naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego, ale w szczególności w zakresie, w jakim winno ono urzeczywistniać zasady sprawiedliwości społecznej. Nieznajdująca swojego uzasadnienie na gruncie prawa podatkowego, dyskryminacja obdarowanego udziałem w spółce jawnej, godzi w sposób otwarty w społeczne odczucie sprawiedliwości.

Dlatego też skarżący wnosi o uznanie, że art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz. U. 2004 r. Nr 142 poz. 1514) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 roku, 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 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 Rzeczypospolitej Polskiej

W toku postępowania administracyjnego jak i sądowoadministracyjnego, wielokrotnie jako argument służący do odmowy zastosowania w stosunku do K N , zwolnienia przewidzianego w art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU, powoływano różnicę pomiędzy spółką jawną a spółką cywilną. Również Naczelny Sąd Administracyjny w przywoływanej uchwale z dnia marca 2009 r. podnosił, iż formalnoprawne wyodrębnienie spółki jawnej, jako podmiotu odrębnego od wspólników, stało na przeszkodzie zastosowaniu omawianego zwolnienia. Przeszkoda ta nie istnieje w przypadku prowadzenia zakładu w formie spółki cywilnej, gdyż jej uczestnicy zachowują własność majątku spółki, w formie współwłasności łącznej. Z kolei majątek spółki jawnej należy do tej spółki, a jej wspólnicy nie mają prawa swobodnego dysponowania tym majątkiem. Ich prawa sprowadzają się do możliwości dysponowania tzw. udziałem spółkowym, a ten już zgodnie z uchwałą nie podlega zwolnieniu w podatku od spadków i darowizn. Pomijając, iż wykładnia ta prowadzi do zarzuconej już powyżej dyskryminacji wspólników jawnych, w przedmiotowej sprawie istnieje jeszcze inna przesłanka, prowadząca do konstatacji o naruszeniu konstytucyjnych praw skarżącego.

Punktem wyjścia dla dalszych rozważań jest wskazane i niebudzące wątpliwości w sprawie stwierdzenie, iż gdyby K N otrzymał tan sam zakład, jednakże prowadzony w formie spółki cywilnej a nie jawnej, to brak byłoby podstaw dla odmowy zastosowania zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU. Należy zatem zauważyć, iż pierwotnie Zakład prowadzony przez rodzinę N miał w istocie formę spółki cywilnej. W takiej formie rodzina N postanowiła zorganizować swój majątek, celem prowadzenia działalności gospodarczej. Jednakże z dniem 1 stycznia 2001 roku, wraz wejściem w życie KSH, na wspólników został nałożony obowiązek wskazany w art. 26 § 4 KSH w pierwotnym brzmieniu:

Przepisy § 1-3 stosuje się również do spółki, o której mowa w art. 860 Kodeksu cywilnego (spółki cywilnej), jeżeli jej przychody netto ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług w każdym z dwóch kolejnych lat obrotowych osiągnęły równowartość w walucie polskiej co najmniej 400 000 EURO (przedsiębiorstwo większych rozmiarów). Z chwilą wpisu do rejestru spółka ta staje się spółką jawną.

Konsekwencją tej regulacji było obligatoryjne przekształcenie spółki cywilnej w spółkę jawną i zgłoszenie jej do sądu rejestrowego, co w przedmiotowej sprawie miało miejsce w kwietniu 2001 roku (wpis do KRS .04.2001).

W związku z przymusowym przekształceniem spółki cywilnej w jawną pojawiają się trzy istotne kwestie: pozbawiania wspólników prawa do swobodnego dysponowania ich majątkiem, który zgromadzili pierwotnie w formie spółki cywilnej, ochrona praw nabytych przez wspólników spółki cywilnej przed jej obligatoryjnym przekształceniem oraz zróżnicowanie (pogorszenie) sytuacji wspólników spółki podlegającej przymusowemu przekształceniu w stosunku do podmiotów, które nadal mogły prowadzić swą działalność w formie spółki cywilnej.

Rozpatrując ostatni ze wskazanych problemów, należy podnieść, iż w sposób niezwykle widoczny doszło do zróżnicowania prawnej sytuacji wspólników spółek cywilnych, które w momencie wejścia w życie KSH wpisywały się w hipotezę normy art. 26 § 4 KSH w stosunku do wspólników pozostałych spółek. Należy podnieść, iż zestawienie tego przepisu z art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU w brzmieniu nadanym przez NSA, prowadzi do wyodrębnienia kolejnego kryterium zastosowania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn. Jeżeli bowiem spółka nie uzyskała określonych przychodów i nie została zmuszona do przekształcenia się, jej wspólnicy zachowali prawo do obdarowania małżonków i zstępnych, będąc beneficjentami zwolnienia podatkowego. Wspólnicy spółek cywilnych o przychodach

zmuszających ich do przekształcenia formy, w jakiej prowadzą swój zakład, prawo to utracili. Należy wyraźnie podkreślić, iż nie mamy do czynienia z sytuacją w której ustawodawca jednej kategorii podmiotów przyznaje zwolnienie, nie rozciągając tego przywileju na inne podmioty. Przedmiotowe zwolnienie ustanowione zostało bowiem przed uchwaleniem KSH i obejmowało wspólników wszystkich spółek cywilnych. Dopiero ingerencja ustawodawcy poprzez art. 26 § 4 KSH, przy utrwalonej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU, prowadzi do dyskryminacji wspólników takich spółek, jak K .
Dlatego też ponownie w tym miejscu Skarżący podnosi, iż zaskarżony przepis PSDU narusza jego konstytucyjne prawa w świetle zasady równości. Zobowiązania ustalone decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego, jak każda inna forma opodatkowania, stanowi bezpośrednie ograniczenie prawa własności. Ograniczenia te dopuszczalne są jednakże przy zachowaniu określonych zasad – w tym wyłączności ustawowej. Należy do nich również konstytucyjna zasada równości, która w tym przypadku powinna mieć zastosowanie również do sposobu określenia podmiotów wyłączonych z konieczności ponoszenia ciężaru podatkowego. Ustawodawca zachowując szeroką swobodę sposobu ukształtowania przedmiotowego zwolnienia, nie zdecydował się na uwarunkowanie skorzystania zeń od rozmiarów czy efektów finansowych osiąganych przez zakład. W szczególności brak jest podstaw do ustalenia kolejnego kryterium zwolnienia, w postaci wysokości przychodów netto zakładu. Jednakże w przedmiotowej sprawie Skarżącemu odmówiono zwolnienia z podatku od darowizny tylko i wyłącznie z tego powodu, że spółka cywilna, w formie której prowadzony był zakład rodziny N , zmuszona została do przekształcenia w spółkę jawną, ze względu na wysokość osiąganych przychodów. Po raz kolejny zauważamy kolizję z konstytucyjnie zagwarantowaną swobodą działalności gospodarczej i równością prowadzenia tej działalności. Co prawda bezpośrednie skutki skarżonej regulacji, odczuwalne są na płaszczyźnie prawa własności, które zostało uszczuplone poprzez opodatkowanie, ale w efekcie dochodzi do dyskryminacji, na płaszczyźnie swobody działalności gospodarczej, podmiotów zmuszonych do przekształcenia, w stosunku do tych, których nie objęła swym zakresem regulacja art. 26 § 4 KSH. Obserwowane efekty tego bezpodstawnego zróżnicowania podmiotów na płaszczyźnie podatkowej, ponownie prowadzą do konstatacji o naruszeniu wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Sytuacja prawna w jakiej znalazł się Skarżący nie ma nic wspólnego ze sprawiedliwością społeczną i stanowi jej bezpośrednie zaprzeczenie.

Mając na względzie powyższe argumenty, wnoszę o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, iż art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz. U. 2004 r. Nr 142, poz. 1514) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2005 roku, 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, na mocy art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037) , pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia jest niezgodny z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Jak wskazano powyżej, zaskarżone przepisy postawiły pod znakiem zapytania prawo wspólników do swobodnego dysponowania ich majątkiem, który zgromadzili pierwotnie w formie spółki cywilnej oraz ochronę praw nabytych przez wspólników przed obligatoryjnym przekształceniem spółki. Należy bowiem zauważyć, iż ze względu na dużo wcześniejsze obowiązywanie art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU, gwarantującego zwolnienie od podatku zarówno w razie darowizny jak i dziedziczenia przez zstępnych, K N miał prawnie chronioną ekspektatywę nabycia od swoich rodziców prowadzonego przez nich zakładu, pod tytułem darmym lub w drodze spadkobrania, w sposób wolny od opodatkowania. Oceniając konstytucyjność określonego rozwiązania prawnego z punktu widzenia zasady ochrony praw nabytych należy (zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego) zwrócić uwagę na trzy kwestie. Po pierwsze - przedmiotem oceny przewidzianej w omawianej zasadzie jest przysługujące już określonej osobie prawo podmiotowe. Nie ma przy tym znaczenia czy prawo to zostało nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy, czy wprost na podstawie ustawy z chwilą spełnienia określonych w niej przesłanek. Zasadą ochrony praw nabytych objęte są zarówno prawa nabyte w drodze skonkretyzowanych decyzji przyznających świadczenia, jak i prawa nabyte *in abstracto* zgodnie z ustawą przed zgłoszeniem wniosku o ich przyznanie. Po drugie - z zasady ochrony praw nabytych nie wynika (adresowany do ustawodawcy) zakaz zmiany przepisów określających sytuację prawną osoby w zakresie, w którym sytuacja ta nie wyraża się w przysługującym tej osobie prawie podmiotowym. Po trzecie - ochrona praw nabytych nie ma charakteru absolutnego. Możliwe są zatem odstępstwa od niej, przy czym ocena dopuszczalności odstępstwa może być dokonana na tle konkretnej sytuacji przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności. Uzasadnieniem naruszenia zasady ochrony praw nabytych może być w szczególności potrzeba zapewnienia realizacji innej wartości istotnej dla systemu prawnego, choćby nie była ona wprost wyrażona w tekście przepisów konstytucyjnych. Ochroną nie są też objęte prawa nabyte niesłusznie lub niegodziwie, a także prawa nie mające oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego. Ingerując w prawa nabyte, prawodawca powinien umożliwić zainteresowanym dostosowanie się do nowej sytuacji, w szczególności poprzez wprowadzenie odpowiedniego *vacatio legis*. Ocena dopuszczalności ograniczeń praw podmiotowych wymaga zatem rozważenia: 1) czy wprowadzone ograniczenia znajdują podstawę w innych normach, zasadach lub wartościach konstytucyjnych, 2) czy nie istnieje możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszania praw nabytych, 3) czy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych, 4) czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej reguły[1].

Zdaniem Skarżącego, wprowadzenie do polskiego porządku prawnego art. 26 § 4 KSH doprowadziło do naruszenie jego praw podmiotowych. Należy zwrócić uwagę, iż intencją ustawodawcy było zachowanie przez spółkę jawną, powstałą w wyniku przekształcenia spółki cywilnej wszelkich praw nabytych przez jej poprzedniczkę. Zagwarantował to art. 553 § 1 i 2 KSH. Jednakże ustawodawca pominął konieczność zapewnienia ochrony praw nabytych nie przez spółkę cywilną, lecz przez jej wspólników. Nie jest to bowiem przypadek klasycznego przekształcenia spółek. Przed przekształceniem nie mamy bowiem do czynienia z jednym podmiotem prawnym, gdyż spółka cywilna co do zasady podmiotem takim nie jest. Trudno zatem zachować ciągłość prawną gwarantując nowopowstałej spółce jedynie te prawa, które wcześniej przysługiwały spółce cywilnej. Pominięte zostały w ten sposób prawa przysługujące

[1] Por. M. Jackowski, Ochrona praw nabytych w polskim systemie konstytucyjnym.

indywidualnie uczestnikom spółki cywilnej w stosunku do przedmiotów i praw, stanowiących ich współwłasność łączną. Do praw tych należy zaliczyć m.in. możliwość wolnego od podatku przekazania swojej własności zstępnym lub małżonkom. Przy braku stosownego przepisu gwarantującego zachowanie tych praw nabytych dochodzimy do wniosku, iż art. 26 § 4 prowadzi w istocie do przymusowego wywłaszczenia uczestników spółki cywilnej, nie gwarantując im pełnego ekwiwalentu posiadanych do tej pory praw. Uczestnik spółki cywilnej jest bowiem współwłaścicielem określonych składników majątkowych, wraz ze wszelkimi prawami z tym związanymi, a w wyniku przekształcenia zostaje pozbawiony prawa własności. W zamian otrzymuje jedynie „udział" w spółce jawnej, tracąc zarówno własność wkładów jak i przywileje związane z wykonywaniem prawa własności.

Mając na uwadze powyższe, Skarżący stoi na stanowisku, iż przyjęcie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU w brzmieniu nadanym uchwałą NSA oraz przyjęcie konstytucyjności tego rozwiązania, prowadzi do przekonania, iż przymusowe przekształcenie spółki cywilnej w spółkę jawną na mocy art. 26 § 4 KSH, w zakresie w jakim nie gwarantowało ono wspólnikom ochrony praw nabytych, stoi w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Pozbawienie wspomnianych praw w drodze autorytatywnego przekształcenia formy prowadzonej działalności stoi również w sprzeczności z zasadą równości wobec prawa, która ponownie ulega naruszeniu zarówno na płaszczyźnie prawa własności (w tym możliwości swobodnego i wolnego od podatku dysponowania nim w ustawowych granicach), prawa dziedziczenia, jak i swobody działalności gospodarczej.

Dlatego podkreślania wymaga, iż ostatni z wniosków Skarżący podnosi tylko w przypadku uznania konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 PSDU w brzmieniu nadanym uchwałą NSA z dnia marca 2009 roku. W wypadku takim, mając na uwadze powyższe argumenty, jawi się jako niezbędne uznanie, iż art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037) w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2001 roku 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, jest niezgodny z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Łukasz Dziewoński

Radca prawny

MB - http://companyweb/repertorium/wr 1004.12.09.00194.doc

W załączeniu:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej.
2. Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w G numer z dnia kwietnia 2005 r.

3. Odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w G z dnia kwietnia 2005 r.
4. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w P numer z dnia czerwca 2005 r.
5. Skarga na Decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z dnia czerwca 2005 r.
6. Odpowiedź organu na skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z dnia czerwca 2005 r.
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , z dnia września 2006 r. o sygn. akt
8. Skarga kasacyjna od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P o sygn. akt
9. Odpowiedź organu na skargę kasacyjną od wyroku WSA o sygn.akt
10. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia czerwca 2008 r. o sygn. akt
11. Stanowisko prokuratora w sprawie o sygn. akt z dnia marca 2009 r.
12. Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia marca 2009 sygn. akt
13. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia czerwca 2009 r. sygn. akt
14. Cztery odpisy skargi konstytucyjnej oraz załączników 1-13.