

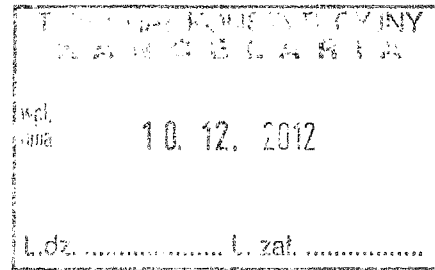


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 10 grudnia 2012 r.

Sygn. akt SK 9/12

BAS-WPTK-575/12



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skarg konstytucyjnych K N z 18 grudnia 2009 r. (sygn. akt SK 9/12), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i przedmiot kontroli

1. Dwie jednobrzmiące skargi konstytucyjne K N (dalej: skarżący) z 18 grudnia 2009 r. zostały sformułowane na tle następującego stanu faktycznego. Uchwałami z grudnia 2004 r. zgromadzenie wspólników spółki K spółka jawna” wyraziło zgodę na nieodpłatne przeniesienie ogółu praw i obowiązków (dalej także: udziałów) wspólników: T N oraz S N na rzecz ich syna, K N. Przeniesienie udziałów w spółce nastąpiło na podstawie umów darowizny zawartych stycznia 2005 r. Decyzjami z kwietnia 2001 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G ustalił skarżącemu oraz darczyńcom (solidarnie) podatek z tytułu dokonanych darowizn w wysokości po (odpowiednio) zł. Organ podatkowy uznał bowiem, że w wypadku tym nie ma zastosowanie zwolnienie podatkowe przewidziane w 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: u.p.s.d.). Decyzjami z czerwca 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P utrzymał w mocy decyzje organu podatkowego I instancji. Skargi wniesione przez skarżącego zostały oddalone wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z września 2006 r. (sygn. akt oraz). W toku rozpatrywania skargi kasacyjnej od pierwszego z ww. wyroków, w związku z pytaniem prawnym skierowanym przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, skład 7 sędziów NSA podjął uchwałę z marca 2009 r. (sygn. akt), w której stwierdził, że w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów spółki jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. W związku z treścią tej uchwały, wyrokami z czerwca 2009 r. (sygn. akt i) NSA oddalił skargi kasacyjne na wydane w sprawie skarżącego orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P

2. Zakwestionowany art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. obowiązywał od daty wejścia w życie tej ustawy, tj. od 11 sierpnia 1983 r. aż do 1 stycznia 2007 r., kiedy został

uchylony na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.). W dacie miarodajnej dla rozstrzygnięcia sprawy skarżącego, tj. 1 stycznia 2005 r., obowiązywał on w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428; dalej: ustawa zmieniająca z 1995 r.), stanowiąc: „Zwalnia się od podatku: [...] nabycie przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pod warunkiem, że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie nie pogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny; niedotrzymanie tych warunków powoduje utratę zwolnienia od podatku, z wyjątkiem niemożności dalszego prowadzenia tej działalności na skutek zdarzeń losowych; w wypadkach tych podatek obniża się proporcjonalnie do okresu prowadzenia działalności przez spadkobiercę lub obdarowanego”. Brzmienie zakwestionowanego przepisu nie zmieniło się aż do daty jego uchylecia.

3. W niniejszej sprawie ustalenia wymaga przede wszystkim przedmiot i zakres kontroli konstytucyjności. W *petitum* każdej z wniesionych skarg konstytucyjnych skarżący żądana zbadania zgodności:

- art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. „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;
- art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. „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, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej na mocy 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”

- z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 w związku z art. 20, art. 22 oraz art. 84 Konstytucji;
- 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 współników 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 ust. 3 Konstytucji.

W wykonaniu zarządzenia sędziego TK z 30 czerwca 2011 r. (sygn. akt Ts 307/09), w piśmie procesowym z 14 lipca 2011 r. skarżący wskazał – z jednej strony – że oba wskazane wyżej zakresy zaskarżenia konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. mają związek z wydanym w sprawie ostatecznym orzeczeniem. Z drugiej strony – skarżący uściślił, że wskazany przepis jest niekonstytucyjny „w zakresie, w jakim zwolnienie nabycia przez zstępnego, w drodze darowizny, zakładu nie znajdowało zastosowania w przypadku darowania udziałów (ogółu praw i obowiązków) w spółce jawnej, której majątek stanowił zakład, powstałej w wyniku obligatoryjnego zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki cywilnej”, na mocy art. 26 § 4 k.s.h., „pomimo spełnienia wszelkich innych warunków uzyskania zwolnienia”. Podkreślił również zasadność kontroli konstytucyjności art. 26 § 4 k.s.h., jako przepisu, który zdeterminował jego sytuację faktyczną i prawną.

Niezależnie od powyższej argumentacji, postanowieniem z 11 stycznia 2012 r. (sygn. akt Ts 307/09) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skargom konstytucyjnym K N w zakresie badania zgodności art. 26 § 4 k.s.h. z art. 2, art. 20, art. 22, art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Rozstrzygnięcia wymaga jednak w dalszym ciągu problem relacji wskazanych przez skarżącego „zakresów” kontroli konstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.

4. Sposób określenia zakresu zaskarżenia przyjęty przez skarżącego w odniesieniu do art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. należy uznać za nieprawidłowy. Brak w szczególności uzasadnienia dla wyodrębnienia dwóch „zakresów” zaskarżenia; analiza uzasadnienia skargi konstytucyjnej nie dostarcza też dostatecznych argumentów, aby określić zachodzące między nimi – w opinii skarżącego – relacje logiczne. Z kolei analiza zaskarżonego przepisu, w zestawieniu z podniesionymi wobec niego zarzutami, prowadzi do wniosku, że zakres zaskarżenia określony

w tiret pierwszym *petitum* skargi konstytucyjnej jest szerszy (obejmuje w całości) zakres zaskarżenia określony w tiret drugim. W pierwszym wypadku skarżący stawia wszak zarzut nieobjęcia kwestionowaną regulacją darowizny udziałów w spółce jawnej (niezależnie od sposobu powstania spółki), w drugim natomiast – identyczny zarzut odniesiony jedynie do spółki powstałej w drodze tzw. obligatoryjnego przekształcenia spółki cywilnej (tj. na podstawie art. 26 § 4 k.s.h.). Jak się wydaje, taki sposób sformułowania skargi konstytucyjnej wiąże się – po pierwsze – z faktem, że pierwotnie zakres zaskarżenia obejmował także przepis art. 26 § 4 k.s.h. W tej konfiguracji brzmienie tiret drugiego *petitum* skargi miało (być może) stanowić swoisty „łącznik” pomiędzy tiret pierwszym i drugim. Po drugie – może to być związane z prezentowanym przez skarżącego sposobem rozumienia „praw” do zwolnienia podatkowego „nabytych” przed przekształceniem przez wspólników spółki cywilnej (bo chyba nie przez przyszłych obdarowanych), które powinny być – w jego opinii – respektowane przez ustawodawcę niezależnie od dokonania tegoż. Optyka taka jest oczywiście błędna, w stanie faktycznym spraw stanowiących podłoże skargi konstytucyjnej brak bowiem jakiegokolwiek elementu wskazującego na nabycie ekspektatywy lub też ostatecznie ukształtowanego uprawnienia do przedmiotowego zwolnienia podatkowego (darowizna ogółu praw i obowiązków w spółce jawnej została dokonana cztery lata po jej powstaniu w trybie przekształcenia ze spółki cywilnej).

W aktualnym stanie rzeczy, ukształtowanym postanowieniem Trybunału Konstytucyjnego z 11 stycznia 2012 r. (sygn. akt Ts 307/09) wyodrębnianie, w ramach tego samego przepisu, dwóch pokrywających się „zakresów” zaskarżenia nie ma uzasadnienia. W opinii Sejmu, argumenty związane ze szczególnym trybem powstania spółki jawnej, przekształconej ze spółki cywilnej w trybie art. 26 § 4 k.s.h., mogą stanowić co najwyżej dodatkowe racje przemawiające za niekonstytucyjnością art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Zakres zaskarżenia wskazany w tiret pierwszym *petitum* skargi konstytucyjnej, jest bowiem szerszy i obejmuje także tę sytuację. Dodatkowym potwierdzeniem braku konieczności (a być może nawet dopuszczalności) odrębnego badania zakresu zaskarżenia zawartego w tiret drugim *petitum* skarg konstytucyjnych

K N jest fakt, iż na poparcie sformułowanego tam zarzutu niekonstytucyjności przywołuje on argumenty – w ocenie Sejmu – irrelewantne. Twierdzi bowiem w tym kontekście, że: „w związku z przymusowym przekształceniem spółki cywilnej w jawną pojawiają się trzy istotne kwestie:

pozbawienia 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 różnicowanie (pogorszenie) sytuacji wspólników spółki podlegającej przymusowemu przekształceniu w stosunku do podmiotów, które nadal mogły prowadzić swą działalność w formie spółki cywilnej” (skarga, s. 6). Pomijając ocenę merytoryczną tych argumentów, trzeba wskazać, że skarżący nie był wspólnikiem spółki cywilnej z udziałem jego rodziców, a do przekształcenia tej spółki doszło na 4 lata przed zawarciem umów darowizny, których kwalifikacja podatkowa stała się przedmiotem sporu w sprawie, na tle której wniesiono niniejszą skargę. Nawet zatem gdyby przyjąć, że przedmiotem kontroli Trybunału powinien być – odrębnie – każdy ze wskazanych powyżej „zakresów” art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., postępowanie w odniesieniu do zakresu wskazanego w tiret drugim *petitum* skarg konstytucyjnych musiałoby ulec umorzeniu ze względu na brak relewantnej argumentacji (na temat aspektów formalnych zob. niżej, pkt III stanowiska).

Stąd też problem ewentualnej niekonstytucyjności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. będzie rozważany wyłącznie w zakresie, w jakim przepis ten nie obejmował zwolnieniem od opodatkowania spadkiem od podatków i darowizn nabycia przez zstępnego, w drodze czynności prawnej dokonanej pod tytułem darmym, ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki jawnej, której majątek stanowił zakład wytwórczy, budowlany, handlowy lub usługowy.

5. Bezsporne jest natomiast to, że przedmiotem kontroli jest art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w brzmieniu – jak to określa sam skarżący – obowiązującym 1 stycznia 2005 r., czy też – ujmując rzecz bardziej precyzyjnie – nadanym ustawą zmieniającą 1995 r. i obowiązującym od 24 sierpnia 1995 r. do 31 grudnia 2006 r. W taki sposób, gwoli uproszczenia, sformułowano *petitum* niniejszego stanowiska; analogiczny pogląd formułuje również prokurator Generalny w piśmie z 9 października 2012 r. (znak PG VIII TK 33/12). Dla porządku należy jednak zaznaczyć, że skutki prawne, o których wzmiankuje skarżący zarzucając niekonstytucyjność art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., będące konsekwencją przyznania spółce jawnej (a szerzej – wszystkim handlowym spółkom osobowym) własnej podmiotowości prawnej (*scil.* zdolności prawnej i sądowej), powstały dopiero z datą wejścia w życie k.s.h., tj. 1 stycznia 2001 r.

II. Zarzuty skarżącego

Niewątpliwie, z punktu widzenia konstruowanej przez skarżącego argumentacji, zasadnicze znaczenie ma problem naruszenia przez ustawodawcę zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Inne zasady i wartości konstytucyjnie (wystawione w art. 2, art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i art. 84 Konstytucji) mają niewątpliwie charakter uzupełniający lub umożliwiający merytoryczne rozpatrzenie stawianego zarzutu. Skarżący wskazuje na wstępie, że na tle art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. grupa podmiotów, które powinny być traktowane jednakowo, obejmuje wszelkie osoby fizyczne, nabywające od małżonka lub wstępnego, w drodze spadku lub darowizny, zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część. Jego zdaniem, brak podstaw do przyjęcia, że forma prawna nabywanego zakładu odgrywa jakąkolwiek rolę przy wyodrębnieniu tej kategorii. Dotyczy to zwłaszcza osoby nabywającej część zakładu poprzez darowiznę udziałów w spółce jawnej. Wprowadzenie takiego wyjątku, który – zdaniem skarżącego – nie wynika wprost z ustawy, w drodze wykładni narusza w efekcie również swobodę działalności gospodarczej (skarga, s. 5). W zależności od formy zorganizowania majątku (odpowiednio – w spółce cywilnej i jawnej), dochodzi do istotnego zróżnicowania na tle prawa własności, które w związku z obowiązkiem poniesienia daniny publicznej ulega znacznemu ograniczeniu w przypadku wspólnika jawnego. W opinii skarżącego, ustawodawca umożliwia (*scil.* powinien umożliwić) neutralną podatkowo zmianę pokoleniową rodzinnych zakładów, a rozwiązania odmienne – rzekomo nieznajdujące uzasadnienia na gruncie prawa podatkowego – godzą w społeczne odczucie sprawiedliwości.

W kontekście drugiego ze wskazanych przez siebie „zakresów” zaskarżenia skarżący odnosi się do podnoszonych w toku postępowania sądowo-administracyjnego argumentów, dotyczących różnic istniejących między spółką cywilną a spółką jawną. Nie mogąc, jak się zdaje, zakwestionować ich oczywistej trafności, skarżący podnosi, że gdyby „otrzymał ten sam zakład, jednakże prowadzony w formie spółki cywilnej, nie jawnej, to brak byłoby podstaw dla odmowy zastosowania zwolnienia” z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. W konsekwencji, podnosi zarzut niedopuszczalnego zróżnicowania w obrębie kategorii spółek cywilnych: podlegających i niepodlegających obowiązkowi przekształcenia na podstawie art. 26 § 4 k.s.h. Twierdzi bowiem w tym kontekście, że: „w związku z przymusowym

przekształceniem spółki cywilnej w jawną pojawiają się trzy istotne kwestie: pozbawienia 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 różnicowanie (pogorszenie) sytuacji wspólników spółki podlegającej przymusowemu przekształceniu w stosunku do podmiotów, które nadal mogły prowadzić swą działalność w formie spółki cywilnej” (skarga, s. 6). W sposób niezwykle widoczny doszło tutaj – jego zdaniem – do różnicowania sytuacji prawnej wspólników spółek cywilnych, które w momencie wejścia w życie k.s.h. wpisywały się w hipotezę art. 26 § 4 k.s.h. w stosunku do wspólników pozostałych spółek. Ci pierwsi, utracili bowiem „prawo do obdarowania małżonków i zstępnych, będąc beneficjentami zwolnienia podatkowego” (skarga, s. 6-7).

III. Analiza formalnoprawna

a) Uwagi ogólne

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę konstytucyjną może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone ostatecznym rozstrzygnięciem sądu lub organu administracji publicznej. Z kolei w myśl art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.; dalej: u. TK), skarga może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile jest ona przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Złożenie skargi jest więc dopuszczalne tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (postanowienia TK z: 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06; 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06; 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01).

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że do zasadniczych przesłanek dopuszczalności skargi należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą

prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany nie tylko do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację, ale również do sprecyzowania konstytucyjnego wzorca ich kontroli, a więc wskazania, jakie konkretnie konstytucyjne wolności i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone przez zaskarżone unormowanie (art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 u. TK). Analizując problem podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające sytuację prawną skarżącego w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie związku między kwestionowanym unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem skarżący wiąże zarzut naruszenia jego praw (zob. przykładowo postanowienia TK z: 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02). Ponadto, wskazane przez skarżącego przepisy, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny stanowić jednocześnie bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć przy tym charakter osobisty i aktualny (rzeczywisty) a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (zob. przykładowo postanowienia TK z: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97; 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Innymi słowy, dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy – co do zasady – także od tego, czy w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście jego konstytucyjnych praw i wolności (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Formy naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw* [w:] *Skarga konstytucyjna*, red. J. Trzeciński, Warszawa 2000, s. 75; L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 192). Powinien on to wykazać w ramach spełnienia wymogu „uprawdopodobnienia naruszenia”, które uzasadnia udzielenie ochrony w trybie skargi konstytucyjnej.

2. Także przepisy u. TK nakładają na podmioty uprawnione do złożenia wniosku (pytania, skargi) do sądu konstytucyjnego szereg obowiązków, w tym także uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie

(art. 32 ust. 1 pkt 4 u. TK). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że: „[...] uzasadnienie zarzutów powinno opierać się na przedstawieniu we wniosku takiej argumentacji, która uprawdopodobni ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów. W szczególności argumentacja taka nie może opierać się jedynie na odczuciach czy wyobrażeniach wnioskodawcy, ale powinna być poparta merytorycznym uzasadnieniem, mogącą uwzględniać m.in. wcześniejsze orzecznictwo TK, praktykę stosowania prawa czy dorobek doktryny” (postanowienie TK z 6 listopada 2007 r., sygn. akt Tw 41/05; por. także postanowienia TK z: 12 sierpnia 2005 r., sygn. akt Tw 23/05 i 29 sierpnia 2006 r., sygn. akt Tw 14/06). Samo werbalne sformułowanie zarzutu czy też wskazanie, że kwestionowany przepis jest sprzeczny z innym przepisem aktu hierarchicznie wyższego nie może więc zostać uznane za uzasadnienie zarzutu w sensie procesowym. Zgodnie z art. 66 u. TK, Trybunał Konstytucyjny jest bowiem związany treścią oraz granicami rozpatrywanego wniosku lub pytania prawnego. Tym samym, nie może – wychodząc poza granice określone we wniosku czy pytaniu prawnym – wyręczać podmiotu inicjującego postępowanie w doborze argumentacji adekwatnej do podnoszonych wątpliwości. Brak odpowiedniego uzasadnienia zarzutu niezgodności danego przepisu z przywołanymi wzorcami kontroli stanowi o uchybieniu przez wnioskodawcę ustawowej powinności określonej w art. 32 ust. 1 pkt 4 u. TK (por. postanowienie TK z 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08), powoduje brak możliwości jego rozpatrzenia przez sąd konstytucyjny i konieczność umorzenia postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK).

3. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej nie kończy się na jej rozpoznaniu wstępnym i rozciąga się na całe postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Na każdym etapie postępowania niezbędna jest zatem kontrola, czy w danej sprawie nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania ze względu na jego zbędność albo niedopuszczalność (zob. postanowienia TK z: 10 stycznia 2005 r., sygn. akt SK 14/02; 6 lipca 2004 r., sygn. akt SK 47/03; 28 maja 2003 r., sygn. akt SK 33/02; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Na przeszkodzie badaniu dopuszczalności kontroli merytorycznej nie stoi w szczególności to, że skardze konstytucyjnej nadano bieg w trybie art. 49 w związku z art. 36 u. TK. Skład rozpoznający sprawę co do *meritum* nie jest związany

stanowiskiem zajęтым w zarządzeniu lub postanowieniu zamykającym rozpoznanie wstępne, gdyż zarządzenie wydane przez sędziego Trybunału w tej fazie nie jest „orzeczeniem Trybunału” w rozumieniu art. 190 Konstytucji (zob. postanowienia TK z: 21 marca 2007 r., sygn. SK 40/05; 23 stycznia 2008 r., sygn. SK 65/06; 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07).

4. W kontekście przywołanych regulacji konstytucyjnych i ustawowych skargi konstytucyjne K N nasuwają szereg zastrzeżeń i wątpliwości. Dotyczą one w przeważającej mierze adekwatności przywołanych wzorców kontroli (co przekłada się na ocenę spełnienia warunku bezpośredniego i rzeczywistego naruszenia określonych praw i wolności konstytucyjnych skarżącego), po części zaś – szczególności uzasadnienia zarzutów formułowanych pod adresem kwestionowanego przepisu.

b) Problem mocy obowiązującej art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.

Zastrzeżeń przeciwko dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skarg konstytucyjnych K N nie powinien nasuwać fakt, iż zakwestionowany przepis został uchylony z dniem 1 stycznia 2007 r. (zob. wyżej, pkt I stanowiska). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na tle art. 39 ust. 1 pkt 3 u. TK utrwaliło się bowiem stanowisko, według którego przepis prawa traci moc obowiązującą w rozumieniu przywołanej ustawy, o ile na jego podstawie nie mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, tj. jeżeli nie może być on stosowany do jakiegokolwiek sytuacji z przeszłości, przyszłości lub teraźniejszości (zob. przykładowo wyroki TK z: 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99; 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00). Ustawa zmieniająca z 2006 r. nie wprowadziła w tym zakresie szczególnej regulacji intertemporalnej, ustalając czasowy zakres zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. według ogólnej reguły *tempus regit actum*. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r.: „Do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art. 1 [j. ustawy o podatku od spadków i darowizn – uwaga własna], w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3”. Zakwestionowany

przepis może być zatem w dalszym ciągu stosowany do oceny (kwalifikacji) sytuacji i zdarzeń prawnych, które miały miejsce przed 1 stycznia 2007 r.

c) Problem dopuszczalności kontroli zgodności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji

1. Obowiązek poprawnego dookreślenia podstawy skargi konstytucyjnej nabiera szczególnego znaczenia, jeżeli skarżący odwołuje się do zarzutu naruszenia ogólnych zasad ustrojowych. Do kwestii tej wielokrotnie odnosił się sam Trybunał Konstytucyjny wskazując, że nie przepisy statuujące ogólne zasady ustrojowe czy też zasady polityki państwa nie mogą stanowić relewantnego wzorca kontroli w sprawach inicjowanych w tym trybie. Innymi słowy, uznanie przepisów Konstytucji wysławiających ogólne zasady ustrojowe lub zasady polityki państwa za adekwatny wzorzec kontroli przepisów kwestionowanych skargą konstytucyjną wymaga każdorazowego doprecyzowania, w zakresie jakiego prawa lub wolności, znajdujących samodzielną podstawę w przepisach Konstytucji, zasady te doznały niedozwolonego uszczerbku lub ograniczenia. Tego rodzaju zastrzeżenie poczynił Trybunał Konstytucyjny zarówno w odniesieniu do zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji (zob. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., sygn. akt Ts 105/00), jak i wobec zasady równości wobec prawa (zob. przykładowo postanowienia TK z: 27 kwietnia 1998 r., sygn. akt Ts 47/98; 17 czerwca 1998 r., sygn. akt Ts 48/98; 3 listopada 1998 r., sygn. akt Ts 116/98; 1 marca 2000 r., sygn. akt Ts 57/99; 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01; co do treści i wykładni przywołanych przepisów konstytucyjnych zob. niżej, pkt IV.2 stanowiska).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowany jest pogląd, że art. 2 Konstytucji i zawarta w nim zasada demokratycznego państwa prawa (oraz wynikające z niej zasady szczegółowe) nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną (zob. przykładowo wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; postanowienie TK z 16 lutego 2001 r., sygn. akt Ts 180/00). Jest ona jedynie zasadą przedmiotową, wyznaczającą granice ingerencji władzy publicznej w sferę praw podmiotowych (zob. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 28). Przepis art. 2 Konstytucyjny gwarantuje określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard

korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa. W konsekwencji, może stanowić wzorzec kontroli tylko w razie wskazania przez skarżącego, jaka jego wolność lub jakie prawo, wynikające z innych przepisów, są uregulowane wbrew zasadom demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Analogiczne stanowisko jest prezentowane w odniesieniu do art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jakkolwiek problem dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej opartej na zarzucie naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji był przedmiotem pewnych wątpliwości w orzecznictwie pod koniec lat 90-tych XX wieku (zob. przykładowo aprobowane taką praktykę postanowienia TK z: 1 września 1998 r., sygn. akt Ts 107/98; 16 stycznia 2001 r., sygn. akt Ts 84/00 oraz negatywne rozstrzygnięcia zawarte w postanowieniach TK z: 17 lutego 1999 r., sygn. akt Ts 154/98; 30 września 1999 r., sygn. akt Ts 97/99; 6 lutego 2001 r., sygn. akt Ts 188/00), został on – jak się wydaje – ostatecznie przesądzony w postanowieniu pełnego składu TK z 24 października 2001 r. (sygn. akt SK 10/01), w którym Trybunał dopuścił możliwość powoływania się w skardze konstytucyjnej na zasadę równości tylko w związku z innymi konkretnymi prawami i wolnościami wskazanymi w Konstytucji. Trybunał stwierdził m.in.: „Przyjmując, że art. 32 wyraża przede wszystkim zasadę ogólną, dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw jednostki, założyć można, że – będące jego pochodną – prawo do równego traktowania także odnosi się przede wszystkim do realizacji tych właśnie wolności i praw. Jak już wspomniano, Konstytucja nie formułuje założenia równości w rozumieniu uniwersalnego egalitaryzmu jednostek, ale jako równą możliwość realizacji wolności i praw. Oznacza to, że w pełni konstytucyjny wymiar prawo równego traktowania uzyskuje w przypadku «nierówności» dotyczącej określonych (unormowanych) w Konstytucji wolności i praw. [...] Uznając więc prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa «drugiego stopnia» («metaprawa»), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako «samoistnie»”. Od wydania cytowanego postanowienia orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tej kwestii jest wyjątkowo konsekwentne. Artykuł 32 ust. 1 Konstytucji jest przywoływany zawsze jako przepis związkowy w stosunku do innego postanowienia Konstytucji, normującego konkretną wolność lub prawo podmiotowe (zob. przykładowo ostatnie orzeczenia TK z: 18 lipca

2011 r., sygn. akt SK 10/10; 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10; 16 listopada 2011 r., sygn. akt SK 45/09; 13 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 44/09).

2. Podsumowując, na tle argumentacji przedstawionej przez skarżącego, gdzie zarzut naruszenia art. 2, a zwłaszcza art. 32 ust. 1 Konstytucji stanowi główną oś uzasadnienia, rysują się dwie możliwości. W razie uznania, że przywołane przepisy stanowią *de facto* samodzielne wzorce kontroli, postępowanie w tym zakresie, zgodnie z przywołanym wyżej orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK. Alternatywą jest przyjęcie, że art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji zostały przywołane wyłącznie w charakterze przepisów związkowych wobec tych postanowień ustawy zasadniczej, które statuują konkretne prawa lub wolności konstytucyjne i stanowią podstawowe wzorce kontroli (za czym przemawia *passus* uzasadnienia skargi ze strony 4). Oczywiście, nie oznacza to jeszcze *per se* uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej K N Ocena taka jest bowiem uzależniona od stwierdzenia adekwatności przepisów wskazanych w charakterze zasadniczych wzorców kontroli.

d) Problem dopuszczalności kontroli zgodności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z art. 84 Konstytucji

Wniosek o konsekwencjach niesamodzielnosci wzorca kontroli, sformulowany wobec art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji zachowuje aktualność także w odniesieniu do art. 84 Konstytucji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przeważa bowiem pogląd, że także w tym wypadku nie można mówić o odrębnym prawie konstytucyjnym „do sprawiedliwego traktowania” (tutaj – w sferze nakładania danin publicznych). Jego treścią jest ustanowienie powszechnego obowiązku ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (zob. przykładowo postanowienie pełnego składu TK 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06, a także postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 23 marca 2009 r., sygn. akt Ts 94/06; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; co do treści i wykładni tego przepisu konstytucyjnego zob. niżej, pkt IV.2 stanowiska). Myśl tę wyraził Trybunał m.in. w postanowieniu wydanym w sprawie o sygn. akt SK 23/06 stwierdzając, że: „powołany art. 84 Konstytucji, wbrew wywodom skarżącej,

nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia takiego prawa podmiotowego [...]. Tak samo art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy. Ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze”. Opinia ta była powtarzana w późniejszych orzeczeniach Trybunału (w szczególności w sprawie o sygn. akt SK 19/10). W rezultacie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, art. 84 Konstytucji może (powinien) być powoływany w procedurze skargi konstytucyjnej wyjątkowo, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych (zob. przykładowo postanowienie TK z 20 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 2/06 i cytowane tam orzeczenia).

2. Na marginesie można zauważyć, że sporadycznie Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał również merytorycznie podniesiony w skardze konstytucyjnej zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji – traktowanego nie tylko jako przepis związkowy (zob. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06), ale także jako wzorzec podstawowy (zob. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). Jest to jednak stanowisko wyraźnie odosobnione.

3. Podsumowując, ponieważ z art. 84 Konstytucji nie wynika konstytucyjnie gwarantowana wolność lub prawo podmiotowe, które mogłoby zostać naruszone przez zastosowanie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia, przepis ten – podobnie jak art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji – może być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo, w powiązaniu ze wskazanym przez skarżącego naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (zob. przykładowo wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). W razie uznania, że na tle wywodów skargi K N art. 84 Konstytucji stanowi *de facto* samodzielny wzorzec kontroli, postępowanie w tym zakresie, zgodnie z przywołanym wyżej orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, powinno zatem zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK. Alternatywą jest przyjęcie, że został on przywołany wyłącznie w charakterze przepisu związkowego wobec tych

postanowień ustawy zasadniczej, które statuują konkretne prawa lub wolności konstytucyjne i stanowią podstawowe wzorce kontroli – co nie przesądza jeszcze formalnoprawnych konsekwencji takiego doboru wzorów (zob. wyżej, pkt III.b.2 stanowiska).

e) Problem dopuszczalności kontroli zgodności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z art. 64 ust. 1 Konstytucji

1. Jak już wskazano (zob. wyżej, pkt II stanowiska), zarzuty skarżącego koncentrują się na naruszeniu konstytucyjnego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji) przez ukształtowanie zwolnienia od obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn odnoszącego się do darowizny rodzinnego zakładu (przedsiębiorstwa) w sposób sprzeczny m.in. z zasadami sprawiedliwości (art. 2 Konstytucji) i równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Wspólnym mianownikiem zaprezentowanej w skardze argumentacji jest więc konstytucyjny standard ograniczeń prawa własności oraz związane z tym „roszczenie” (oczekiwanie) takiego ukształtowania zwolnienia od podatku od podatku i darowizn ustanowionego w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., aby prawa majątkowe obdarowanego będącego zstępnym darczyńcy, który nabywa całość lub (jakkolwiek określoną) „część” zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego lub usługowego, niezależnie od formy prawnej, w której jest on prowadzony (a więc *de facto* niezależnie od przedmiotu darowizny), znajdowały „należyta” – w jego mniemaniu – ochronę prawną. W uproszczeniu, idzie więc o to, aby wspomniane prawa majątkowe darczyńcy nie były dotknięte niedozwoloną – w ocenie skarżącego – ingerencją w postaci konieczności zapłaty podatku. Rozstrzygnięcia wymaga więc to, czy w kontekście podniesionej przez skarżącego argumentacji wskazane przepisy Konstytucji stanowią dopuszczalny wzorzec kontroli w trybie postępowania skargowego.

2. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego panuje ustabilizowany pogląd, że wysunięcie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa własności i powołanie art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli przepisów prawa daninowego jest dopuszczalne tylko w ograniczonym zakresie.

Trybunał przyjmuje, że: „Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty, jest ingerencją w sferę chronioną

konstytucyjnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; zob. także wyroki TK z: 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/07; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08). Równocześnie sąd konstytucyjny zdecydowanie podkreśla, że bezpodstawne jest utożsamianie konieczności uiszczenia podatku i doznanego w ten sposób uszczerbku majątkowego z naruszeniem art. 64 Konstytucji. Nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być – z założenia – uznawane za niekonstytucyjną ingerencję w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy znajduje bezpośrednie „zakotwiczenie” w przepisach ustawy zasadniczej, posiada odrębną i własną podstawę, a zatem ustawodawca został konstytucyjnie upoważniony do stanowienia przepisów prawa daninowego, których istotą jest ograniczenie praw majątkowych. Wspomniany obowiązek wynika przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który nakłada powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej, ustanawiając władztwo podatkowe państwa (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 oraz wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00, a także A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 95-99 i cytowane tam orzecznictwo). Tym samym: „pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności” (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; zob. także wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02).

W rezultacie, sąd konstytucyjny, dokonując oceny dopuszczalności kontroli przepisu podatkowego z art. 64 Konstytucji, albo umarzał postępowanie w tym zakresie (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10), albo uznawał wskazany wzorzec za nieadekwatny (zob. wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Umorzenie postępowanie następowało także wówczas, gdy

zarzuty skarżących koncentrowały się na naruszeniu art. 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (zob. postanowienia TK z: 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07). Liczebnie zdecydowanie dominują więc w tej sytuacji orzeczenia o charakterze formalnym (o umorzeniu postępowania w sprawie).

3. W opinii Trybunału Konstytucyjnego, merytoryczna kontrola zgodności przepisów prawa daninowego z gwarancjami ochrony własności i innych praw majątkowych ustanowionymi w art. 64 Konstytucji jest uzasadniona wyjątkowo, jeżeli w skardze konstytucyjnej podniesiono zarzuty dotyczące nadmiernej ingerencji i naruszenia istoty prawa własności. W dotychczasowej praktyce orzeczniczej stanowisko takie przyjmowano w procesie oceny przepisów i instytucji prawa podatkowego stanowiących *de facto* formę konfiskaty mienia, bądź skutkujących nadmiernym ograniczeniem możliwości żądania zwrotu nadpłaty podatku, która nie korzysta ze wskazywanej wyżej szczególnej kwalifikacji konstytucyjnej. Sąd konstytucyjny podkreśla przy tym, że chociaż ciężary publiczne prawidłowo nałożone nie mogą zostać uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych, to granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności (zob. przykładowo wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06). Ponadto, zarzut niezgodnego z art. 64 Konstytucji naruszenia praw majątkowych może nastąpić także wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybienia w sposobie nałożenia podatku, np. wkroczenie przez przepis rozporządzenia w materię ustawową (zob. wyroki TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).

4. Przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w brzmieniu kwestionowanym przez skarżącego normował jeden z przypadków zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn, obejmujący nabycie w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego lub usługowego lub jego części przez małżonka lub zstępного i pod warunkiem, że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie niepogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Prawidłowe, a więc dokonane zgodnie z wymogami

ustawowymi, dokonanie tego rodzaju przysporzenia skutkuje po stronie podatnika (spadkobiercy, obdarowanego) dezaktualizacją obowiązku podatkowego i brakiem konieczności zapłaty podatku. Okoliczność ta uzasadnia odwołanie się do wyrażonych w dotychczasowej judykaturze sądu konstytucyjnego poglądów na temat charakteru prawnego przepisów, które tego rodzaju zwolnienia (lub ulgi) ustanawiają.

Po pierwsze – Trybunał Konstytucyjny podkreślał już w swoim orzecznictwie, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie stanowi prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami o charakterze ekonomicznym i społecznym (zob. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95 oraz wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). Trybunał wskazał również, że samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoistego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochrona gwarantowana jest przez zasadę demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, a także postanowienia TK z: 14 lipca 2004 r., sygn. akt Ts 21/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08).

Po drugie – skoro istota zarzutów skarżącego sprowadza się *de facto* do zakwestionowania zasadności obciążenia podatkiem od spadków i darowizn określonych czynności dokonanych pod tytułem darmym w kręgu członków najbliższej rodziny, aktualność zachowują w tej mierze przywoływane wyżej rozważania Trybunału Konstytucyjny dotyczące nieadekwatności powoływania się w kontekście przepisów normujących zwolnienia, ulgi lub odliczenia podatkowe na zarzut naruszenia konstytucyjnego prawa własności (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 30 listopada 2004, sygn. akt SK 31/04). Podobnie, jak w poprzednio rozważanych wypadkach, tak i tutaj mamy do czynienia z obowiązkiem

podatkowym, który znajduje swoje bezpośrednie zakotwiczenie w przepisach Konstytucji (przede wszystkim w art. 84), co czyni bezpodstawnym stanowisko uznające ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku (tutaj – niestosowaniem zwolnienia w odniesieniu do określonej grupy osób lub w określonych stanach faktycznych) jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności. Jak już podkreślał Trybunał Konstytucyjny, mogłoby ono prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06).

Po trzecie – treść zakwestionowanego przepisu, kontekst normatywny, w jakim on funkcjonuje, a także argumentacja skarżącego w żadnym stopniu nie uzasadniają analogii z przypadkami, w których Trybunał Konstytucyjny dopuszczał merytoryczną ocenę zgodności przepisów podatkowych z normami Konstytucji ustanawiającymi gwarancje ochrony własności i innych praw majątkowych (np. w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku lub jego nadmiernej wysokości, prowadzącej do skutków porównywalnych z konfiskatą mienia). Zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. jest instytucją prawa podatkowego *sensu stricto*, która wpływa bezpośrednio na konstrukcję normatywną wymiaru zobowiązania podatkowego, i – inaczej niż miało to miejsce w wypadku nadpłaty podatkowej i konfiskaty mienia przez nadmiernie wysokie opodatkowanie (rozmiar podatku) – powinny do niej odnosić się ustalenia Trybunału Konstytucyjnego o braku adekwatności art. 64 Konstytucji. Pośrednio potwierdza to zresztą fakt, że skarżący nie stawia, w odniesieniu do tego właśnie przepisu, zarzutu naruszenia istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

5. Zdaniem Sejmu, w niniejszej sprawie zasadne jest przyjęcie reprezentowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i przedstawionego wyżej stanowiska, według którego nałożenie podatku, a tym bardziej – określony sposób wyznaczenia przez ustawodawcę zakresu zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn, nie może być uznawany za niedopuszczalną ingerencję w sferę prawa własności (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07 oraz wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Ingerencja w prawa majątkowe skarżącego jest tutaj jedynie konsekwencją

konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatku ukształtowanego w odpowiedni sposób, co z kolei jest następstwem skorzystania przez państwo (ustawodawcę) z przysługującego mu władztwa daninowego. Sejm optuje również za przyjęciem dominującego liczebnie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego stanowiska o konieczności umorzenia postępowania w tym zakresie (zob. wyżej, pkt III.c.2 stanowiska). Analogiczne stanowisko zaprezentował zresztą Prokurator Generalny w piśmie z 9 października 2012 r. (znak: PG VIII TK 33/12).

Reasumując, postępowanie w sprawie zbadania zgodności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z art. 64 ust. 1 Konstytucji należy **umorzyć** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

f) Problem dopuszczalności kontroli zgodności art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z art. 20 i art. 22 Konstytucji

1. W opinii Sejmu, wnioski sformułowane wyżej wobec art. 64 ust. 1 Konstytucji zachowują aktualność także w odniesieniu do art. 20 i art. 22 Konstytucji (co do treści i wykładni tych przepisów konstytucyjnych zob. niżej, pkt IV.2 stanowiska). W tym miejscu wystarczy stwierdzić, że z analizy piśmiennictwa i orzecznictwa wynika, że art. 22 Konstytucji może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 22, s. 5-6 wraz ze wskazanym tam orzecznictwem). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 29 kwietnia 2003 r. (sygn. akt SK 24/02): „Użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu «wolność działalności gospodarczej» świadczy wyraźnie o tym, że przepisy te można uważać także za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa. Wolność działalności gospodarczej – choć niewątpliwie ma charakter szczególny, inny niż wolności i prawa wskazane w rozdziale II Konstytucji – może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej, które winny i mogą być chronione w trybie skargi konstytucyjnej”.

2. Przede wszystkim, należy zaoponować – z tych samych względów, o których była już mowa wyżej – przeciwko lansowanej przez skarżącego tezie o „oczywistym” i niewymagającym dalszego uzasadnienia charakterze naruszenia

przez określone rozwiązania prawa podatkowego, związane z przyjęciem przez ustawodawcę określonego sposobu wyznaczenia przedmiotowego i podmiotowego zakresu opodatkowania, a także konstrukcji zwolnień podatkowych, gwarantowanej przez art. 20 i art. 22 Konstytucji wolności działalności gospodarczej. Tego typu wnioskowanie jest nieuzasadnione zarówno od strony aksjologicznej, jak i systemowej.

Po pierwsze – trzeba podkreślić, że skoro art. 22 Konstytucji wyznacza warunki ograniczeń swobody działalności gospodarczej, to zgodnie z wynikającą z art. 66 u. TK zasadą skargowości, na skarżącym ciąży obowiązek precyzyjnego określenia, z którym z elementów normy konstytucyjnej zakwestionowany przepis pozostaje w sprzeczności (zob. przykładowo postanowienie TK z 19 października 2009 r., sygn. akt Ts 208/08 wraz ze wskazanym tam dalszym orzecnictwem). Analiza skargi konstytucyjnej nie ujawnia (w zasadzie) takiego elementu wnioskowania.

Po drugie – jak już wskazano, „prawo” do zwolnienia podatkowego nie ma wyraźnej konstytucyjnej legitymacji (nie jest prawem chronionym konstytucyjnie), zaś z drugiej strony – nakładanie podatków oraz określanie ich zakresu przedmiotowego i podmiotowego (na który wpływa również sposób unormowania katalogu zwolnień podatkowych) stanowi domenę ustawodawcy zagwarantowaną przez art. 84 i art. 217 Konstytucji. Abstrahując od ogólnej tendencji do szerokiego unormowania katalogu przyczyn (podstaw) uzasadniających ograniczenie wolności działalności gospodarczej, trzeba opowiedzieć się za stanowiskiem, według którego zarzut niezgodności przepisu prawa podatkowego (daninowego) z art. 20 i art. 22 Konstytucji nie może opierać się jedynie na ogólnym stwierdzeniu, że konieczność zapłaty podatku (niestosowanie zwolnienia w odniesieniu do określonej grupy osób) godzi w ww. wolność, i wymaga szczególnie przekonującego uzasadnienia.

Powyższa opinia znajduje potwierdzenie w dotychczasowym orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego. Przypominając istniejącą w tej mierze linię orzecniczą w postanowieniu z 9 lipca 2012 r. (sygn. akt SK 19/10) Trybunał wskazał, że: „Aby zakwestionować zgodność z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych, nie wystarczy powoływać się na samą ingerencję we własność (majątek) *sensu largo* czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić naruszenie tych praw (ich istoty) lub – co najmniej – utrudnienie ich urzeczywistniania (por. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr

5/1999, poz. 95). W szczególności mogłoby to polegać na uprawdopodobnieniu, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w taki sposób, iż prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącej spółki (por. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105) oraz do uniemożliwienia prowadzenia przez nią działalności gospodarczej (por. sygn. Ts 202/06)”.

3. Zdaniem Sejmu, przywołana skargach konstytucyjnych argumentacja, zasadzająca się na stwierdzeniu, że brak zwolnienia w podatku od spadku i darowizn wobec określonego kręgu podmiotów (nabywców pod tytułem darmym ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki jawnej), a zatem – konieczność wykonania obowiązku zapłaty tego podatku, ogranicza wolność działalności gospodarczej, bez pogłębionej argumentacji konstytucyjnej w tym zakresie, nie stanowi spełnienia wymogów wynikających z art. 47 ust. 1 pkt 2 u. TK. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że uprawdopodobnienie naruszenia konstytucyjnego prawa i wolności nie może sprowadzać się wyłącznie do wymienienia przepisów ustawy zasadniczej, z których one wynikają, bez przedstawienia argumentów świadczących o niedozwolonym ograniczeniu konstytucyjnych praw podmiotowych (zob. postanowienie TK z 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98), uznając za niewystarczające z punktu widzenia wymogu zawarcia w skardze konstytucyjnej stosownej argumentacji zamieszczenie jedynie ogólnych stwierdzeń tego typu (zob. postanowienie z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10).

Za niedostateczne należy w tej mierze uznać ogólne stwierdzenia skarżącego, iż: „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” (skarga, s. 5) oraz że „Po raz kolejny zauważamy kolizję z konstytucyjnie zagwarantowaną swobodą działalności gospodarczej i równością prowadzenia tej działalności” (skarga, s. 7). Część dalszych argumentów skarżącego, min. ten, że: „co prawda bezpośrednie skutki skarżonej regulacji odczuwalne są na płaszczyźnie prawa własności, które zostało uszczuplone przez 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. 265 § 4 KSH” (*ibidem*) ma natomiast charakter irrelewantny i odnosi, się gruncie rzeczy, do przedmiotu zaskarżenia, co do którego Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze biegu. Reasumując, skarżący nie uzasadnił zarzutu, że określony sposób ukształtowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego zwolnienia podatkowego (a tym samym – obowiązku uiszczenia podatku) stanowi ograniczenie prawa podmiotowego – wolności działalności gospodarczej (zob. „przedkonstytucyjne” orzeczenie TK z 17 grudnia 1991 r., sygn. akt U 2/91).

4. Nowym elementem, na który należy zwrócić uwagę w okolicznościach niniejszej sprawy, jest możliwość (dopuszczalność) podniesienia zarzutu naruszenia art. 20 i art. 22 Konstytucji. Uprzedzając nieco dalsze rozważania trzeba wskazać, że od 1 stycznia 2001 r., tj. od wejścia w życie k.s.h., podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą (przedsiębiorstwo) we własnym imieniu i pod własną firmą jest sama spółka jawna (zob. art. 8 i art. 22 § 1 k.s.h. oraz art. 33¹ § 1 k.c.). To spółce przysługuje zdolność prawna i sądowa; ona też posiada status przedsiębiorcy – zarówno na tle prawa prywatnego (art. 43¹ k.c.), jak i publicznego (art. 2 i art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej; Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.; dalej: us.d.g.). Z czysto jurydycznego punktu widzenia status ten nie przysługuje natomiast wspólnikom, którzy są wobec spółki osobami trzecimi i którym nie przysługują żadne prawa majątkowe do składników majątku spółki (wspólnicy nie są w szczególności współwłaścicielami tego majątku, jak nietrafnie twierdził skarżący w postępowaniu sądowo-administracyjnym). Jakkolwiek zatem w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmowany jest pogląd o konieczności autonomicznej wykładni pojęć konstytucyjnych (trudno byłoby zwłaszcza przyjmować, że podmiotem wolności działalności gospodarczej jest wyłącznie „przedsiębiorca” w rozumieniu k.c. lub u.s.d.g.), to zasadność optyki przyjętej przez skarżącego, według którego obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn przez wstępującego do spółki nowego uczestnika narusza swobodę działalności gospodarczej (której beneficjentem jest, co do zasady, sama spółka), nasuwa poważne zastrzeżenia. Zdaniem Sejmu, rodzi to obawę zbyt szerokiego ujęcia zakresu podmiotowego art. 20 i art. 22 Konstytucji oraz pytanie, czy

właściwym wzorcem kontroli nie powinny być – w tym aspekcie – przepisy określające konstytucyjne ramy wolności zrzeszania się.

5. Podsumowując, z uwagi na to, że skarżąca nie uzasadniła należycie zarzutu naruszenia wolności działalności gospodarczej, postępowanie w tym zakresie należy **umorzyć** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

h) Wniosek

Reasumując, trzeba uznać, że skarżący nie przywołał postanowień ustawy zasadniczej, które, zgodnie z poglądem dominującym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, mogłyby stanowić adekwatny przedmiot kontroli przepisów podatkowych. Oznacza to brak uprawdopodobnienia zarzutu naruszenia konkretnych praw lub wolności konstytucyjnych i uzasadnia wniosek o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz