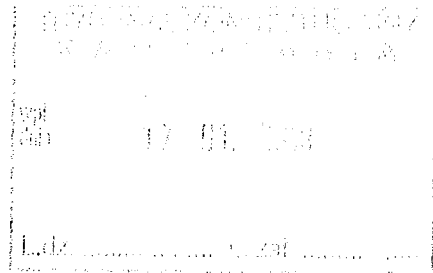




SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 3/18
BAS-WAKiU-841/18

Warszawa, 17 stycznia 2019 r.



Trybunał Konstytucyjny

I. Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki „R sp. z o.o. z siedzibą w K z 18 kwietnia 2017 r. (sygn. akt SK 3/18), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II. W razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania w całości wnoszę o stwierdzenie, że:

1) art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 141, poz. 1179), w zakresie, w jakim uznaje za przychód wartość nominalną udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji;

2) art. 15 ust. 1j pkt 3 w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700) oraz art. 15 ust. 1o ustawy powołanej w pkt 1, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957 ze zm.),

w zakresie w jakim nie uznają za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, **są zgodne** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji

Ponadto, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny

1. Niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Spółka „R sp. z o.o. z siedzibą w K (dalej: skarżąca albo spółka) zwróciła się o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. Do wniosku załączona została korekta zeznania CIT-8, w której pomniejszono przychód i koszty uzyskania przychodu o kwotę zł. Kwota ta stanowiła nominalną wartość udziałów, które spółka objęła w spółce zależnej, w zamian za wkład w postaci własnej wierzytelności. Podwyższenie kapitału zakładowego zostało wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego. Uzasadniając wniosek skarżąca podniosła, że norma art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p. albo ustawa o CIT) stanowi *lex specialis* w stosunku do normy *lex generalis*, którą zawiera art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. W jej ocenie skoro sprzedała gotowe wyroby z odroczonym terminem płatności, a następnie wierzytelności z tego tytułu wniosła jako wkład niepieniężny, to przychodem zgodnie z wyrażoną w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. normą kolizyjną (określenie „z zastrzeżeniem ust. 3”) jest kwota należnych przychodów (wierzytelności), a nie nominalna wartość udziałów w spółce kapitałowej.

Decyzją z marca 2015 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w K (pismo) odmówił spółce stwierdzenia nadpłaty. Kolejno – po rozpoznaniu odwołania skarżącej – decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w K z czerwca 2015 r. (pismo), rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji zostało utrzymane w mocy. Organ odwoławczy podkreślił, że wkład skarżącej miał charakter niepieniężny. Przyjął, że nie można utożsamiać umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności (spółki i jej wspólnika) związanego z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki kapitałowej z fizycznym uregulowaniem przez wspólnika istniejącej wierzytelności spółki wobec tego wspólnika z tytułu roszczenia o wniesienie przez niego wkładu pieniężnego na podwyższony kapitał zakładowy. Za właściwe organ uznał stanowisko, zgodnie z którym przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. nie

należy interpretować w ten sposób, że przepis art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. jest przepisem szczególnym i wyklucza w zaistniałym stanie faktycznym stosowanie przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Ten ostatni przepis dotyczy skutków podatkowych zdarzenia polegającego na wniesieniu wkładu niepieniężnego, w tym także w postaci wierzytelności własnej, odrębnego i odmiennego od czynności sprzedaży towarów, czy usług generujących powstanie przychodu na zasadach określonych w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. (przychód należny, a nie faktycznie otrzymany). Na podstawie art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. powstał więc przychód po stronie skarżącej z tytułu sprzedaży towarów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast wniesienie aportu przez stronę skarżącą w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, spowodowało powstanie przychodu na podstawie art. 12 ust. 7 u.p.d.o.p. Przy czym, przychód na tej podstawie powstaje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej i stanowi wartość nominalną objętych w spółce kapitałowej udziałów. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej skarżąca nie poniosła przy tym wydatków na nabycie udziałów, o jakich mowa w art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., gdyż wniesiono w formie aportu należności (wierzytelności), które są przychodem. Nie są więc wydatkiem i nie mogą ze swej istoty być kosztem uzyskania przychodu. Wykluczona jest bowiem możliwość rozpoznania wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością jako kosztu uzyskania przychodów.

2. W dniu lipca 2015 r. spółka wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K (dalej także: WSA lub sąd pierwszej instancji) skargę na powyższą decyzję, wnosząc o jej uchylenie, jak również uchylenie poprzedzającej ją decyzji z powodu naruszenia prawa materialnego tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. poprzez błędną wykładnię, co miało wpływ na wynik sprawy. Wyrokiem z listopada 2015 r. (sygn. akt) WSA oddalił skargę spółki i uznał, że wniesienie do spółki kapitałowej tytułem wkładu niepieniężnego wierzytelności przysługującej w zamian za udziały stanowi przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. W ocenie WSA konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy stanowi wkład niepieniężny, jest to bowiem zmiana wierzytelności na inne prawo majątkowe, czyli udziały, nie zaś forma regulowania należności za zbycie towaru. Jak wskazano w uzasadnieniu wyroku, w sprawie nie doszło do sytuacji opisanej w art. 12 ust. 3

u.p.d.o.p. Dyspozycja tego przepisu dotyczy bowiem sytuacji, gdy przychody są należne, lecz nie zostały jeszcze otrzymane. Pomiędzy ust. 1 pkt 7 oraz ust. 3 art. 12 u.p.d.o.p. nie dochodzi do żadnej kolizji, która mogłaby zostać rozstrzygnięta na zasadzie, że przepis szczególny wyłącza zastosowanie przepisu ogólnego. Przepis ust. 3 ma zastosowanie wówczas, gdy doszło do sytuacji powodującej powstanie przychodu, lecz nie został on jeszcze faktycznie otrzymany. Ustawodawca nakazuje zatem w takiej sytuacji rozpoznać przychód. Przepis ten nie wyłącza wobec powyższego możliwości opodatkowania zdarzeń wskazanych między innymi w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., lecz nakazuje opodatkować przychód, choć zobowiązanie nie zostało jeszcze wykonane (przychód nie został jeszcze faktycznie osiągnięty). Są to jednak dwa odmienne zdarzenia.

Zdaniem sądu pierwszej instancji, wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., powoduje powstanie przychodu w postaci nominalnej wartości udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny, inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. wyklucza natomiast możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały. Art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. pozwala bowiem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu. Jak wskazał WSA „niezadowolenie podatnika z treści tej regulacji nie może stanowić uzasadnienia dla wykładni *per analogiam*, prowadzącej w istocie do prawotwórczej ingerencji sądu administracyjnego w materię ustawodawczą”. W ocenie sądu pierwszej instancji, do aportów obejmujących wierzytelności tego rodzaju, jakie przysługują skarżącej, nie można wprost stosować klauzuli generalnej zawartej w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. i uznawać za koszty uzyskania przychodów wartości nominalnej wierzytelności. Taka wykładnia wykracza poza literalne brzmienie art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. i jest nieuprawniona. Odwołując się do orzecznictwa Naczelnego Sadu Administracyjnego (dalej: NSA) sąd pierwszej instancji podkreślił, że wniesienie aportem należności, które są w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. przychodem spółki, nie rodzi uprawnienia do uznania ich za koszt uzyskania przychodów, gdyż w takiej sytuacji

podatnik nie poniósł jakichkolwiek wydatków związanych z nabyciem przedmiotu wkładu.

3. Od powyższego orzeczenia skarżąca wniosła skargę kasacyjną, zarzucając m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.: art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z ust. 3 u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię prowadzącą do przyjęcia, że konwersja wierzytelności własnych na kapitał powoduje powstanie przychodu w wysokości wartości nominalnej objętych udziałów oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię prowadzącą do przyjęcia, że zawiera on regulację zupełną.

Wyrokiem z listopada 2016 r. (sygn. akt) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną spółki dzieląc ocenę sądu pierwszej instancji. Zdaniem NSA sąd pierwszej instancji trafnie wywiódł, że z treści art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., wynika, że przychodem jest nominalna wartość udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. W ocenie NSA, wbrew zarzutom skargi kasacyjnej, sąd pierwszej instancji dokonał także prawidłowej wykładni art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.

II. Przedmiot kontroli

1. Jako przedmiot kontroli konstytucyjności skarżąca wskazała art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz (*scil.* lub) art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. (w okresie powstania zobowiązania podatkowego). Ponadto, skarżąca inicjuje kontrolę konstytucyjności zaskarżonych przepisów ograniczoną do określonego zakresu ich normowania, tj.:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. „w zakresie w jakim przepis ten uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne”;

– art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p. „w zakresie jakim przepisy te nie uznają za koszty uzyskania przychodu, o który mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawych wartości nominalnej własnych

wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy”.

2. Zakwestionowane przepisy ustawy o CIT, w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., tj. w dacie relewantnej dla niniejszej sprawy, stanowiły odpowiednio:

- art. 12 ust. 1 pkt 7: „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są w szczególności: [...] nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio”;

- 15 ust. 1j: „W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 w wysokości:

1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,

2) wartości:

a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni,

3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki”;

- art. 15 ust. 1o: „Jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j”.

Do kompletności rozważań należy przywołać również treść art. 12 ust. 3 ustawy o CIT, do którego odwołuje się skarżąca, a zgodnie z którym: „Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont”.

3. Kwestionowane przepisy (art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy o CIT) zostały wprowadzone ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700; dalej: ustawa z 2000 r.), z dniem 1 stycznia 2001 r. Od momentu wejścia w życie (tj. 1 stycznia 2001 r.) były wielokrotnie nowelizowane. Także aktualne ich brzmienie różni się od pierwotnego:

- ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 141, poz. 1179; wejście w życie: 1 stycznia 2003 r.), w art. 12 w pkt 7 po wyrazie „spółce” dodano wyraz „kapitałowej”;

- ustawą z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 226, poz. 1478; wejście w życie: 1 stycznia 2011 r.) dodano w art. 15 ust. 1j pkt 4 w brzmieniu: „wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych - jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki”;

- ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387; wejście w życie: 1 stycznia 2014 r.):

a) art. 12 pkt 7 otrzymuje brzmienie: „nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce albo wartość wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio”;

b) art. 15 w ust. 1j wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a, w wysokości”, a w pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie: „a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a - jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”;

- ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm.; wejście w życie: 1 stycznia 2015 r.) art. 15 w ust. 1j pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki”;

- ustawą z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1550; wejście w życie: 1 stycznia 2017 r.):

a) art. 12 ust. 1 pkt 7 otrzymuje brzmienie: „wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego

wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio”;

b) art. 15 w ust. 1j wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości”, natomiast pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie: „a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 - jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”;

- ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 2175; wejście w życie: 1 stycznia 2018 r.) w pkt 7 skreśla się: „- w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”;

- ustawą z dnia z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz.U. poz. 2201; wejście w życie: 1 stycznia 2018 r.) w art. 15 w ust. 1j pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1, 2 i 2a składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki”;

- ustawą z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 1291; wejście w życie: 19 lipca 2018 r.) art. 12 ust. 1 pkt 7 otrzymuje brzmienie: „wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego

wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio”;

- ustawą z dnia 3 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159; wejście w życie: 1 stycznia 2019 r.) w art. 15 w ust. 1j w pkt 3 wyrazy „1, 2 i 2a” zastępuje się wyrazami "1-2b".

Z kolei art. 15 ust. 1o ustawy o CIT został dodany ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957; wejście w życie: 1 stycznia 2004 r.). Przepis ten nie uległ zmianie.

4. W kontekście niniejszej sprawy należy zaznaczyć, iż ostateczne orzeczenie w sprawie skarżącej (wyrok NSA z listopada 2016 r.) dotyczy stanu prawnego obowiązującego w 2008 r. (w okresie powstania zobowiązania podatkowego). Za relewantne tym samym należy uznać brzmienie przepisów obowiązujących w 2008 r. i takie podlegać będzie dalszej analizie; tj. w odniesieniu do:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 141, poz. 1179), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.;

– art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 60, poz. 700), obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r.;

– art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957 ze zm.), aktualnie nadal obowiązującym.

Na marginesie należy dodać, iż zmiany treści kwestionowanych przepisów nie miały wpływu na sytuację skarżącej. Nie dotyczyły one kwestii uznania za przychód wartości udziałów objętych przez podatnika w spółce z o.o. w zamian za wniesiony wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługujących podatnikowi wobec tej spółki, jak również na niedopuszczalność uznania tychże wierzytelności jako kosztów uzyskania przychodu. Zmiany te nie wpłynęły więc na modyfikację położenia skarżącej, w zakresie, w jakim upatruje ona naruszenia swoich konstytucyjnych praw.

III. Zarzuty skarżące

1. Zdaniem skarżącej kwestionowane przepisy są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji „ze względu na to, że wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej *sensu largo* istotnie ingerują w konstytucyjne chronione prawo własności podatnika bez istotnych racji o charakterze publicznym przemawiających za tym, przez co uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów” (skarga konstytucyjna, *petitum*). Jak następnie podnosi skarżąca: „[R]egulacja prawna, na którą składa się art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j i 1o narusza istotę chronionego konstytucyjnie prawa własności podatnika przez nadmierną ingerencję w to prawo i to bez istotnych racji o charakterze publicznym które przemawiałyby za tym. Regulacja ta jest więc nieproporcjonalna [...] dyskryminuje również podatników dokonujących konwersji wierzytelności własnych (uprzednio zarachowanych jako przychody należne) na kapitał w porównaniu z podatnikami dokonujących odpłatnego zbycia tych wierzytelności, w inny sposób niż przez ich wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej bądź spółdzielni. Konwersja ta jest również formą równoważną do spłaty wierzytelności. Z tego też względu jej dyskryminacja jest niezrozumiała dla adresatów kwestionowanej regulacji prawnej” (skarga konstytucyjna, s. 13).

Z kolei w odpowiedzi na zarządzenie sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 12 lipca 2017 r. wzywające do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej (dalej: pismo z 4 sierpnia 2017 r.) spółka wskazała: „[P]rawo własności skarżącej zostało naruszone w sposób istotny na skutek obciążenia po raz drugi podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu z jej działalności gospodarczej” (pismo z 4 sierpnia 2017 r., s. 1). Zdaniem skarżącej została ona „«wywłaszczona» z dochodu” (pismo z 4 sierpnia 2017 r., s. 2). W jej ocenie: „Takiego skutku nie byłoby gdyby zakresem art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zostały objęte wkłady niepieniężne w postaci wierzytelności uprzednio zarachowane na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne” (*ibidem*).

2. Natomiast w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 15 ust. 1j i 1o u.p.d.o.p., skarżąca podkreśla, że został on podniesiony „na wypadek”, gdyby zarzut dotyczący art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT „okazał się nieuzasadniony” i „sprowadza się do braku określenia kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego są wierzytelności uprzednio zarachowane na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne” (pismo skarżącej z 4 sierpnia 2017 r., s. 2). W ocenie spółki kosztem uzyskania przychodu faktycznie otrzymanego w postaci udziałów powinna być ich wartość nominalna.

IV. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone, może wnieść skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna może zostać złożona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia (art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; Dz. U. 2016, poz. 2072; dalej: u.o.t.p.TK).

2. Akcentowana w art. 79 ust. 1 Konstytucji zależność między przedmiotem skargi konstytucyjnej a jednostkowym orzeczeniem wydanym wobec skarżącego przesądza o jego legitymacji do wystąpienia z tym środkiem ochrony praw i wolności, a jednocześnie nadaje skardze konstytucyjnej niezbędny – w świetle założeń wyrażonych przywołanym przepisem – charakter środka inicjowania tzw. konkretnej kontroli prawa przed Trybunałem Konstytucyjnym. Analizując problem podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę na to, 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, przepisy wskazane przez inicjatora postępowania, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny jednocześnie stanowić bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć 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. akt Ts 11/97; 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10).

Powyższy związek bywa wyjaśniany w nieco bardziej rozwiniętej formule w ten sposób, iż: „Po pierwsze, przepisy kwestionowane za pomocą skargi konstytucyjnej stanowić winny normatywną podstawę ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego w sprawie, w związku z którą wniesiona została skarga konstytucyjna do Trybunału. Po drugie, to w treści tych przepisów tkwić winna bezpośrednia przyczyna zaistniałego naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności skarżącego. Po trzecie wreszcie, naruszenie to wywołane być winno wydaniem przez sąd lub organ administracji publicznej orzeczenia opartego na przepisach stanowiących przedmiot skargi konstytucyjnej” (zob. postanowienie TK z 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Ts 84/09; zob. także wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. akt SK 39/09). 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. Trzciniński, 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.

3. Przepisy ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym nakładają ponadto na podmioty uprawnione do złożenia wniosku (pytania, skargi) do sądu konstytucyjnego szereg obowiązków, w tym wymóg uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK). W swoim wcześniejszym orzecznictwie, które

zachowuje pełną aktualność na tle obowiązującego stanu prawnego, 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, mogącym uwzględniać m.in. wcześniejsze orzecznictwo TK, praktykę stosowania prawa czy dorobek doktryny” (zob. postanowienie TK z 6 listopada 2007 r., sygn. akt Tw 41/05; zob. 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. 67 u.o.t.p.TK, Trybunał Konstytucyjny jest bowiem związany treścią oraz granicami rozpatrywanego wniosku, pytania prawnego lub skargi. Tym samym, nie może on – wychodząc poza granice określone w piśmie inicjującym postępowanie – wyręczać inicjatora tego postępowania 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. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK (na tle poprzednio obowiązującego art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK z 1997 r. por. przykładowo 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. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

4. W orzecznictwie Trybunału ugruntowany jest pogląd, że pozytywnie zakończone wstępne badanie skargi konstytucyjnej i przekazanie jej do merytorycznego rozpoznania nie zwalnia składu orzekającego od badania – na każdym etapie postępowania – czy w sprawie nie zachodzi ujemna przesłanka procesowa, pociągająca za sobą konieczność umorzenia postępowania (zob. postanowienia TK z: 21 listopada 2001 r., sygn. akt K 31/01; 20 marca 2002 r., sygn. akt K 42/01; 27 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 50/03; 16 marca 2005 r., sygn. akt SK 41/03; 12 października 2011 r., sygn. akt SK 22/10; 11 września 2012 r., sygn. SK 19/12; 10 marca 2015 r., sygn. akt SK 65/13; 13 grudnia 2016 r., sygn. akt

SK 16/15). Dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, prowadzona na etapie merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, pozwala ostatecznie ustalić, czy skarga spełnia wymogi wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 53 ust. 1 ustawy o TK. Trybunał na obecnym etapie postępowania nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania (zob. postanowienie TK z 22 marca 2016 r., sygn. akt SK 6/15). Mając powyższe na uwadze, w pierwszej kolejności Sejm odniesie się do formalnoprawnych przesłanek merytorycznego rozpoznania skargi.

5. Przed przystąpieniem do dalszych rozważań warto także zauważyć, że wskazane przez skarżącego przepisy ustawy o CIT były już przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego. Postanowieniem z 18 listopada 2008 r. (sygn. akt SK 23/06) TK umorzył postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Trybunał uznał wówczas, że skarżąca nie spełniła „koniecznego wymogu merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, nie wskazała bowiem w odniesieniu do zaskarżonego przepisu, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – jej zdaniem – zostały naruszone”.

6. Biorąc pod uwagę przytoczone orzecznictwo TK należy uznać, że również w analizowanej sprawie zachodzą wątpliwości odnośnie do możliwości merytorycznego rozpoznania skargi.

Skarżąca jako przedmiot kontroli wskazuje art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz (*scil.* lub – jak wynika zarówno z *petitum* jak i uzasadnienia skargi) art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. Przy czym skarżąca formułuje zakres kontroli konstytucyjności tych unormowań w sposób alternatywny. Wobec tak sformułowanego żądania, *prima facie* mogą pojawić się pewne wątpliwości co do rzeczywistego przedmiotu kontroli.

Jak podkreśla sama skarżąca, pomimo, iż w *petitum* skargi zostały wskazane zarówno art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jak i art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p., to przepisy art. 15 ustawy o CIT zostały powołane „na wypadek, gdyby zarzut poprzedni [dotyczący art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. – uwaga własna] okazał się nieuzasadniony” (pismo z 4 sierpnia 2017 r., s. 2). W uzasadnieniu skargi

jakiegokolwiek podnoszone zarzuty dotyczą wyłącznie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT. Również zawarte w piśmie z 4 sierpnia 2017 r. lakoniczne twierdzenia odnoszące się do art. 15 ustawy o CIT (zob. pkt II.2 stanowiska) trudno uznać za wykonanie obowiązku wskazania, które z określonych w Konstytucji wolności lub praw zostały naruszone, oraz określenia sposobu tego naruszenia. Należy przypomnieć, że art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK wymaga, aby wszelkie zarzuty dotyczące niekonstytucyjności określonych regulacji poparte były szczegółowym i pełnym uzasadnieniem. Skarżąca nie wskazała sposobu, w jakim – jej zdaniem – zaskarżony art. 15 ust. 1 pkt 3 i 10 ustawy o CIT narusza jej konstytucyjne wolności lub prawa. Tym samym rozpoznanie merytoryczne skargi konstytucyjnej w powyższym zakresie jest niemożliwe, a wydanie w tym zakresie wyroku przez Trybunał Konstytucyjny niedopuszczalne (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

7. W dalszym ciągu rozważań należy ocenić, czy w pozostałym zakresie, a więc w odniesieniu do zaskarżonego art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT, skarżąca spełniła warunek merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej poprzez sprecyzowanie zarzutu niekonstytucyjności oraz przedstawieniu takiej argumentacji, która uprawdopodobni ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanego przepisu.

Zarzuty skarżącej skupiają się na twierdzeniu, że kwestionowane regulacje są niekonstytucyjne „ze względu na to, że wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej istotnie ingerują w konstytucyjne chronione prawa własności bez istotnych racji o charakterze publicznym przemawiających za tym, przez co uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów” (*petitum* skargi, s. 2).

Zadeklarowana na wstępie perspektywa oceny zakwestionowanych przepisów w znacznej mierze zdeterminowała sposób ujęcia zarzutów w dalszej części skargi, które jednak w większości sprowadzają się bądź do postulatów uzupełnienia obowiązujących przepisów o konkretne rozwiązania normatywne, bądź do krytyki orzecznictwa sądów administracyjnych. Ciężar argumentów spółki koncentruje się wokół polemiki z ustaleniami sądów administracyjnych, w tym rozstrzygających w jej sprawie: „W ocenie skarżącej prawidłowym jest stanowisko, że odpłatne zbycie wierzytelności własnych (zarachowanych uprzednio jako przychody należne) jest rozliczane wynikowo” (skarga, s. 11-12). Analiza treści pism skarżącej wskazuje

jednoznacznie, że podstawą skargi jest dezaprobata dla określonej interpretacji przepisów: „podwójnego opodatkowania w działalności gospodarczej nie byłoby, gdyby ustawodawca postąpił tak jak uczynił to NSA w powołany wyżej wyrok, tj. za koszt uzyskania przychodu, o który mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 zd. pierwsze uznał wartość nominalną wierzytelności własnej (uprzednio zarachowanej jako przychód należny), tak się jednak nie stało” (skarga, s. 11-12). Gros zawartych w skardze, a także piśmie z 4 sierpnia 2017 r. twierdzeń, to uwagi *de lege lata* czy też postulaty *de lege ferenda*: „Takiego skutku nie byłoby gdyby zakresem art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zostały objęte wkłady niepieniężne w postaci wierzytelności uprzednio zarachowane na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne” (pismo skarżącej z 4 sierpnia 2017 r., s. 1 i 2).

Odnosząc się do przyjętej w skardze perspektywy, należy zwrócić uwagę, że balansowanie wartości i zasad konstytucyjnych należy do kompetencji ustawodawcy, który – będąc zobowiązany do zgodnej realizacji na poziomie ustawodawstwa zwykłego konstytucyjnych praw i wolności – dysponuje w tej mierze swobodą legislacyjną, ograniczoną, rzecz jasna, koniecznością respektowania standardów konstytucyjnych. Kwestionowanie w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym konkretnych regulacji, objętych domniemaniem konstytucyjności, musi zatem opierać się na precyzyjnie sformułowanych zarzutach potwierdzających naruszenie powołanych podstaw kontroli. Nie może natomiast sprowadzać się do oceny celowości przyjętych rozwiązań lub formułowania postulatów *de lege ferenda*. Ponadto, zważywszy na fakt, że przedmiotem kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym są jedynie przepisy prawa, formułowane w jego ramach argumenty nie mogą także ograniczać się do polemiki z konkretnymi rozstrzygnięciami sądowymi.

W związku z tego rodzaju argumentacją, należy przypomnieć utrwalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, iż: „Nie można uznać, że skarżąca określa, w jaki sposób doszło do naruszenia jej konstytucyjnych wolności i praw, skoro ograniczyła się do polemiki z ocenami prawnymi organów i sądów administracyjnych. Trybunał Konstytucyjny, działając w ramach konkretnej kontroli konstytucyjności, a więc w ramach skargi konstytucyjnej, nie dokonuje weryfikacji rozstrzygnięć sądowych” (postanowienie TK z 14 lutego 2011 r., sygn. akt Ts 238/10; por. także

postanowienia TK z: 2 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 11/10; 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; 16 lipca 2012 r., sygn. akt SK 13/10).

8. Podkreślić ponownie należy, że kontrola zakwestionowanego przepisu może być dokonywana wyłącznie z punktu widzenia wskazanego przez skarżącą wzorca konstytucyjnego, którym może być wyłącznie taki przepis Konstytucji, który normuje wolność lub prawo podmiotowe. Jako wzorce kontroli konstytucyjności skarżąca wskazuje art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Co prawda, przepisy te zostały wskazane w *petitum* skargi, a część z nich także w ich uzasadnieniu, jednak trudno uznać lakoniczne twierdzenia o istniejącej rzekomo sprzeczności czy też czysto deskryptywny opis wzorca za odpowiednią – w rozumieniu ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – argumentację. Pomijając kwestie związane z możliwością powoływania niektórych z nich (np. art. 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 Konstytucji) jako wzorców kontroli w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną, należy ponownie podkreślić, że skarżąca nie przedstawiła takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej między normami wynikającymi z zakwestionowanych przepisów oraz normami konstytucyjnymi. Tego rodzaju braki uniemożliwiają rozpoznanie skargi konstytucyjnej w zakresie dotkniętym uchybieniami (np. wyrok TK z 23 września 2014 r., sygn. akt SK 7/13).

W tym świetle zasadnicze znaczenie dla oceny dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej ma powołanie przez skarżącą jako wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że przepis ten stanowi źródło praw podmiotowych, które podlegają ochronie w trybie skargi konstytucyjnej. Zgodnie z poglądami Trybunału wymóg odpowiedniego uargumentowania naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji przez regulację nakładającą na skarżącą obowiązek uiszczenia podatku ma zasadnicze znaczenie ze względu na ugruntowany w orzecznictwie pogląd, że niedopuszczalne jest utożsamianie ustanowienia obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą wprawdzie kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia, jednak sama ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku. Przepisy prawa podatkowego mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną

(art. 84 Konstytucji), wyraźnie upoważniającą ustawodawcę do stanowienia ograniczeń praw majątkowych (zob. wyroki z: 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; oraz postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 52/12). Jakkolwiek skarżąca wymienia w skardze wzorzec kontroli zawierający konstytucyjne prawo podmiotowe, to nie można uznać, iż realizuje obowiązek wyjaśnienia sposobu naruszenia tego prawa. Tym samym skarżąca nie uprawdopodobniła zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z wzorcami, z których wynikałyby konstytucyjnie chronione prawa i wolności. W związku z powyższym jedynie na marginesie można wskazać, że uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji opiera się na błędnym założeniu, że podatnicy dokonujący konwersji wierzytelności własnych na kapitał i podatnicy dokonujący zbycia wierzytelności winny sposób niż przez wniesienie ich tytułem wkładu niepieniężnego powinni podlegać takim samym zasadom wyliczania podatku. Tymczasem, zgodnie z dotychczasową linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego, zasada równości oznacza nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy (kategorii). Inaczej mówiąc, wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. W świetle zasady równości jest zatem dopuszczalne różnicowanie odmiennych podmiotów w zakresie przysługujących im praw czy też nakładanych na nich obowiązków. Naruszenie zasady równości ma miejsce dopiero wówczas, gdy różnicowanie to nabiera charakteru dyskryminującego, a więc oparte jest na nieobiektywnych, nieracjonalnych i niesprawiedliwych społecznie kryteriach. W tym kontekście podkreślenia wymaga, że zgodnie z przyjętą przez Trybunał Konstytucyjny linią orzeczniczą ocena zasadności i celowości przyjmowanego modelu dotyczącego obowiązków podatkowych pozostaje zasadniczo poza zakresem kompetencji Trybunału, a jedynie niebudzące wątpliwości przekroczenie przez ustawodawcę granic swobody, jeśli chodzi o różnicowanie sytuacji podatników, może być przedmiotem kontroli konstytucyjnej (por. wyroki TK z: 18 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 17/99; 11 lipca 2000 r., sygn. akt K. 30/99; postanowienie TK z 18 listopada 2008 r. (sygn. akt SK 23/06). W postanowieniu z 18 listopada 2008 r. (sygn. akt SK 23/06), odwołując się do swojego wcześniejszego orzecznictwa, Trybunał przypomniał, że o naruszeniu praw lub

wolności konstytucyjnych danego podmiotu można mówić dopiero wówczas, gdy organ władzy publicznej poprzez wydanie konkretnego orzeczenia w sposób nieusprawiedliwiony wkroczył w sferę przysługujących temu podmiotowi praw i wolności konstytucyjnych. Jak podkreślił „nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być uznawane z założenia za nieusprawiedliwioną ingerencję”.

8. Biorąc pod uwagę powyższe należy zatem uznać, że skarżąca nie spełniła koniecznego wymogu merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, nie wskazała bowiem w odniesieniu do zaskarżonego art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT, w jaki sposób jej konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone. Dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest uzależniona, jak omówiono wyżej, od wskazania przez inicjatora postępowania nie tylko naruszonego prawa o charakterze podmiotowym ale także sposobu tego naruszenia (zob. postanowienia TK: z 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01; 26 czerwca 2002 r., sygn. akt SK 1/02; 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06). Zarówno wskazanie, jak i określenie sposobu naruszenia konstytucyjnego prawa podmiotowego, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jest koniecznym warunkiem dopuszczenia skargi konstytucyjnej do merytorycznego rozpoznania.

Powyższe ustalenia uzasadniają wniosek, że niniejsza skarga konstytucyjna nie spełnia wynikającego z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunku. W rezultacie, niniejsze postępowanie powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 59 ust. 1 ust. 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

9. Na wypadek, gdyby Trybunał Konstytucyjny nie podzielił stanowiska Sejmu odnośnie do braku wystarczającego uzasadnienia przedstawionych zarzutów i nie uwzględnił wniosku o umorzenie postępowania w całości, w toku dalszych rozważań przedstawiono merytoryczną ocenę zgodności. Dalsze uwagi – prowadzone z ostrożności procesowej – dotyczą konfrontacji zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Odrębnym zagadnieniem pozostaje nadal dopuszczalność analizy zaskarżonych regulacji z niektórymi przywołanymi w skardze wzorcami kontroli, a mianowicie art. 2 (*scil.* zasada poprawnej legislacji), art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. W tym zakresie Sejm podtrzymuje wniosek o umorzenie postępowania.

V. Analiza merytoryczna

1. Wzorce kontroli

a) Zasada demokratycznego państwa prawnego

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego pozwala na rekonstrukcję tzw. zasad pochodnych, które mogą stanowić samodzielne wzorce abstrakcyjnej kontroli konstytucyjności prawa, względnie mogą być przywoływane jako związkowe wobec przepisów wyrażających prawa i wolności konstytucyjne w sprawach inicjowanych skargami konstytucyjnymi. W niniejszej sprawie skarżąca powołuje się na wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (zwaną dalej również zasadą lojalności; zob. przykładowo wyrok TK z: 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01) oraz zasadę proporcjonalności.

2. W świetle bogatego orzecznictwa konstytucyjnego, z zasady lojalności, która zakazuje m.in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry”, wynikają przede wszystkim: a) ochrona praw nabytych i ekspektatyw, b) uwzględnianie interesów w toku, c) generalny zakaz retroakcji oraz d) wymóg odpowiedniej *vacatio legis* (zob. syntetyczne zestawienie dotychczasowych poglądów Trybunału w wyroku TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12).

b) Zasada proporcjonalności

1. W myśl art. 31 ust. 3 Konstytucji: „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

2. Analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że zasada proporcjonalności określa dopuszczalny zakres ograniczeń korzystania z konstytucyjnych praw i wolności, wymagając ustalenia, czy kwestionowana norma spełnia trzy wymagania: przydatności, konieczności i proporcjonalności w ścisłym znaczeniu tego słowa. Ustanowione ograniczenia spełniają wymóg proporcjonalności, jeżeli wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w znaczeniu ścisłym; zob. wyroki TK z: 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04; 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98). Przesłanka proporcjonalności w znaczeniu ścisłym oznacza dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka realizacji określonego interesu (wartości) podlegającego konstytucyjnej ochronie. Ocena czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga zatem w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu. Przepis wprowadzający ograniczenie jest niezgodny z Konstytucją, jeżeli te same efekty można osiągnąć za pomocą środków, które w mniejszym zakresie ograniczają korzystanie z wolności lub prawa podmiotowego. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że istotą tak rozumianego nakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie (zob. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; wyroki TK z: 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04; 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99).

3. Co do zasady, naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce w sytuacji, w której da się w pierwszej kolejności stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w proklamowane w innych przepisach ustawy zasadniczej wolności lub prawa człowieka i obywatela. Zdaniem Trybunału, wspomniany przepis nie formułuje bowiem samoistnego prawa o randze konstytucyjnej i zawsze musi być stosowany z innymi normami ustawy zasadniczej, musi zostać powiązany z konkretnym prawem

podmiotowym (zob. wyroki TK z: 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; 19 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 35/08; 12 lipca 2011 r., sygn. akt SK 49/08; postanowienia TK z: 17 grudnia 2009 r., sygn. akt U 6/08; 29 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 393/08). W niektórych judykatach, nawiązując do art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznaje jednak, że zasada proporcjonalności ma znaczenie szersze, odnosi się bowiem do ogółu sytuacji, w których państwo za pomocą stanowionego przez siebie prawa oddziałuje na pozycję osoby pozostającej pod jego władzą. W takich wypadkach zarzut braku proporcjonalności jest oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne (oczywiście, jeżeli nie wpływa to na dopuszczalność zainicjowania kontroli konstytucyjności określaną na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji; zob. przykładowo wyroki TK z: 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01; 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07; 24 listopada 2008 r., sygn. akt K 66/07).

4. Bliższej uwagi wymaga adekwatność art. 31 ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli, zwłaszcza w świetle przedmiotu zaskarżonej regulacji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto bowiem, że: „Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem [...]. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; zob. także wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04 oraz postanowienie TK z 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12). W konsekwencji, Trybunał uznaje, że: „Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. Treść normatywna pojęcia własności zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw”

(wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07; zob. także wyroki TK z: 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01; 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10).

c) Prawo do własności oraz innych praw majątkowych

1. Skarżąca zarzuca naruszenie przez kwestionowany przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji, który stanowi: „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”.

2. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na tle art. 64 Konstytucji ugruntowany jest pogląd, że: „na ustawodawcy pozytywnym spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05, czy też 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). Ochrona zapewniana własności i innym majątkowym prawom podmiotowym, zgodnie z art. 64 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji, musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03). Z drugiej strony, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, a jej ograniczenia są dopuszczalne z zachowaniem warunków przewidzianych w art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji, tj. na podstawie ustawy i z poszanowaniem zasad równości oraz proporcjonalności.

3. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, sprzeczne ze standardem konstytucyjnym są w szczególności rozwiązania normatywne, które tworzą pozorne i nieefektywne mechanizmy ochrony praw podmiotowych (zob. wyrok TK z 1 września 2006 r., sygn. akt SK 14/05). Ochrona zapewniana majątkowym

prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03). Sąd konstytucyjny wyraził także pogląd, że konstytucyjna ochrona praw majątkowych powinna polegać nie tylko na eliminowaniu działań faktycznych, prowadzących do uniemożliwienia uprawnionemu korzystania z przysługującego prawa, ale także na takim ukształtowaniu unormowań pozytywnych dotyczących treści danego prawa, które w znacznym stopniu ograniczają niebezpieczeństwo jednostronnego zniweczenia ekonomicznej istoty danego prawa, związanej z zachowaniem jego realnej wartości, zwłaszcza w sytuacji zaistnienia zdarzeń obiektywnych, na przykład związanych z głębokimi przeobrażeniami ustroju ekonomicznego państwa (wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99).

4. Biorąc pod uwagę charakter regulacji zawartej w zaskarżonym przepisie, należy rozstrzygnąć, czy art. 64 ust. 1 Konstytucji można uznać za adekwatny wzorzec kontroli jej zgodności. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku oraz innych danin publicznych (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00 i 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06). Dlatego ciężary publiczne, zwłaszcza w postaci prawidłowo stanowionych podatków, nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (zob. wyroki TK z: 20 listopada 2000 r., sygn. akt K 41/02; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04 i powołane tam orzeczenia). Przyjęcie, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji. Tymczasem obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych.

W rozpoznawanej sprawie zarzuty stawiane w skardze dotyczą jednak nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ile następującej przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku,

względnie stanowiącej ukrytą formę „dodatkowego” opodatkowania (zob. podobną metodykę przyjętą w wyrokach TK z: 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08 i 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10). Ponadto dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli, także w sprawach podatkowych, została potwierdzona m.in. w wyrokach TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06 czy 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08.

2. Analiza zgodności

1. Jak wskazano powyżej art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2001 r. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej tę regulację podkreślono: „Propozycja dodania pkt 7 [...] ma na celu rozszerzenie pojęcia przychodu, zgodnie z którym za przychód będzie uważana również nominalna wartość udziałów albo akcji w spółce (spółdzielni) objętych w zamian za wniesione do spółki lub spółdzielni wkłady niepieniężne w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część” (druk sejmowy 1854/III kad., s. 5). Powyższa zmiana była skorelowana m.in. z dodaniem w art. 15 u.p.d.o.p. nowych ustępów: 1i-1k. Przepisy te regulują zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku umorzenia lub odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny. Biorąc pod uwagę całokształt wprowadzonych regulacji należy uznać, że ustawodawca jednoznacznie powiązał zasady opodatkowania udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część z ich wartością nominalną (J. Rusek, *Przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 11, s. 15 i n.). Przepisy te wprawdzie wskazywały, że w przypadku gdy wartość nominalna odbiega od wartości rynkowej obejmowanych udziałów (akcji), organ podatkowy może dokonać zmiany wysokości przychodu na kwotę odpowiadającą ich wartości rynkowej, zgodnie natomiast z orzecznictwem: „wartość nominalna udziałów (akcji) co do zasady nie podlega mechanizmom rynkowym. Niezależnie od tego, jakim spółka dysponuje majątkiem, jaką zajmuje pozycję na rynku, czy wykazuje zyski, czy straty – wartość nominalna jej udziałów

(akcji) nie ulega zmianie, poza sytuacją, w której dochodzi do utworzenia spółki, podwyższenia wartości udziałów lub obniżenia jego wartości. Dlatego też badanie, jaką wartość rynkową ma wartość nominalna udziałów (akcji), jest po prostu niemożliwe" (wyrok poszerzonego składu NSA z 20 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/13).

Zgodnie z wydaną przez Ministra Finansów 1 marca 2018 r. interpretacją ogólną (DD6.8201.1.2018) celem regulacji zawartej w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jest „opodatkowanie, na moment wniesienia wkładu, ewentualnego dochodu («cichych rezerw») skutkującego przeniesieniem własności (zbyciem) danego składnika majątku podatnika. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki oznacza bowiem dla podmiotu wnoszącego taki wkład zbycie składnika majątkowego (w sensie ekonomicznym operacja ta jest tożsama ze sprzedażą). Z uwagi na zasadę nominalizmu takie «ciche rezerwy» nie powstają w przypadku wniesienia wkładu pieniężnego. Przekazanie środków pieniężnych tytułem wkładu jest zatem (u wnoszącego taki wkład) ze swej istoty kategorią niestanowiącą przychodu podatkowego”.

Z kolei art. 15 u.p.d.o.p. (zob. także art. 16 u.p.d.o.p.) ma podstawowe znaczenie w określaniu dochodu i obliczonego od tego dochodu podatku dochodowego od osób prawnych. Dochód podatkowy stanowi różnicę między przychodami uzyskiwanymi ze źródeł opisanych w art. 12 u.p.d.o.p., a kosztami uzyskania przychodów z tego źródła zdefiniowanymi w art. 15 u.p.d.o.p. (i art. 16 u.p.d.o.p.) (P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, komentarz do art. 15, LEX/el. 2018, nr 558643). Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek z przychodem (ewentualnie z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów). Co więcej ponoszony koszt nie może być kosztem wymienionym w art. 16 u.p.d.o.p. (tzw. lista kosztów negatywnych). Jednak tylko koszty poniesione w celu uzyskania przychodów są uznawane za koszty podatkowe, a fakt nieumieszczenia wydatku w art. 16 u.p.d.o.p., bez konieczności wykazania jego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie jest wystarczający do stwierdzenia, że wydatek ten może być zaliczony w ciężar kosztów (*ibidem* i przytoczone tam orzecznictwo).

2. Jak zaznacza się w orzecznictwie konwersja wierzytelności wspólnika oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, ponieważ tę można zrealizować tylko przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub przy użyciu pieniądza bankowego (zob. np. wyrok NSA z 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2758/12). Wniesienie wierzytelności własnej do spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, powoduje zatem powstanie, po stronie podmiotu wnoszącego, przychodu w wysokości nominalnej wartości objętych udziałów (zob. m.in. wyroki NSA z: 28 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1434/04; 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1892/10; 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1799112, 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2758/12; 5 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 3219/12; 25 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 349113; 3 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 2648/13; 10 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1198/16; 13 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2301/15; 5 września 2017 r., sygn. akt II FSK 1993/15; 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2611/15; a także wyroki WSA z: 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 629/08; 23 marca 2017 r. , sygn. akt I SA/Kr 129/17; 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 57117; 30 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 122/17; 28 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 3951/17; 15 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 293/2018). Najwyższy Sąd Administracyjny, odwołując się do swojego wcześniejszego orzecznictwa, stwierdził: „Konwersja wierzytelności wspólnika spółki kapitałowej na udziały (akcje) w podwyższonym kapitale zakładowym spółki – dłużnika tej wierzytelności, niezależnie od jej kwalifikacji na gruncie prawa cywilnego, to jest uznania jej za potrącenie, nowację, przelew wierzytelności czy zwolnienie z długu, prowadzi do wniesienia do tej spółki wkładu niepieniężnego, a nie wkładu pieniężnego. Prowadzi bowiem do zmiany tej wierzytelności w inne prawo majątkowe, a zatem nie stanowi wpłaty gotówki lub uznania rachunku bankowego spółki w przypadku użycia pieniądza bankowego” (wyrok z 5 września 2017 r.; sygn. akt II FSK 1993/15). Sąd Najwyższy w uchwale siedmiu sędziów z 2 marca 1993 r. (sygn. akt III CZP 123/92) wskazał natomiast, że wspólnik przenosi na spółkę własność odpowiedniej ilości znaków pieniężnych i oddaje je w jej posiadanie.

Istota konwersji polega na tym, że „może być [ona – uwaga własna] rozpatrywana od strony wierzyciela – wspólnika, dla którego oznacza zamianę wierzytelności na inne prawo majątkowe – udziały (akcje) w spółce. Z tego punktu widzenia jest to więc konwersja wierzytelności na udziały (akcje). Dla spółki –

dłużnika ta sama operacja oznacza zmianę w pasywach, przeniesienie konwertowanej wartości z kategorii «zobowiązania», w której mieszczą się jej długi, do kategorii «kapitał zakładowy». W tym ujęciu mamy do czynienia z konwersją długu na kapitał zakładowy spółki [...] generalnie wierzytelność może być jedynie przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki (o czym była wcześniej mowa), to nie ma powodu, aby w przypadku konwersji stosować reguły odmienne. Różnica w stosunku do klasycznego wniesienia wierzytelności polega jedynie na tym, że zamiast układu trójpodmiotowego wierzyciel – dłużnik – spółka, z którym to układem mamy do czynienia w przypadku gdy przedmiotem wkładu jest wierzytelność wobec osoby trzeciej, pojawia się układ dwupodmiotowy ograniczony do relacji wierzyciel – wspólnik i dłużnik – spółka. Nie zmienia oceny sytuacji przypadek, gdy świadczenie pieniężne wcześniej nastąpiło i w ten sposób wykreowana została wierzytelność podlegająca konwersji. *Causa* tego świadczenia była jednak zupełnie inna, niż pokrycie kapitału zakładowego. Traktowanie konwersji jako przypadku wkładu pieniężnego oznaczałoby następczą zmianę *causa* spełnionego świadczenia, co wydaje się niedopuszczalne (C. Wiśniewski, Konwersja długu na kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych, PPH 1996, nr 9, s. 24-31)” (wyrok WSA w Warszawie z 14 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 349/13). Podsumowując, należy stwierdzić, że konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy – niezależnie od jej kwalifikacji dokonanej na gruncie prawa cywilnego, tj. jako potrącenia (por. uchwała SN z 26 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 20/93), nowacji, przelewu wierzytelności, czy zwolnienia z długu – będzie związana z wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowane jest ponadto stanowisko, zgodnie z którym wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. wyklucza możliwość uznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z o.o. Wskazuje się przy tym, iż art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu. Wniesienie aportem należności, które są, w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., przychodem spółki, nie pozwala uznać ich za koszt uzyskania przychodów, gdyż w takiej sytuacji podatnik nie ponosi wydatków związanych z nabyciem przedmiotu wkładu (por. wyroki NSA z: 3 grudnia 2009 r.,

sygn. akt II FSK 1292/2009; 15 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1659/2010; 11 września 2012 r., sygn. akt II FSK 269/2011; 2 października 2012 r., sygn. akt II FSK 230/2011; 7 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 827/2011; 24 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2340/11; 18 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1095/15; 6 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1364/15; 14 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2006/15). W uzasadnieniu wyroku z 3 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1292/09) NSA wyraźnie wskazał, że „ustawodawca, konstruując zamknięty katalog wydatków zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni, nie uwzględnił wierzytelności własnej, preferując wierzytelności nabyte od osób trzecich (albo wydatki związane z wykonaniem zobowiązania). Warunkiem pomniejszonego przychodu w postaci nominalnej wartości udziałów objętych w zamian za inny, niż wymienione wart. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., składnik majątku, jest wcześniejsze poniesienie wydatków na jego nabycie”. W najnowszych judykatach, NSA wyjaśnia, że prawidłowa wykładnia pojęcia „nabycie” wyklucza możliwość uznania za koszt uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce (wyrok NSA z 6 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1346/15).

3. Istota przedstawionego w skardze problemu sprowadza się przede wszystkim do rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących przypadku, gdy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych sprzeda wyroby gotowe z odroczonym terminem płatności spółce z o.o., a następnie wierzytelności powstałe z tego tytułu wniesie do niej jako wkład, obejmując w zamian udziały, a wartość nominalna tych udziałów stanowi przychód. Wartość wniesionych do spółki wierzytelności własnych nie jest natomiast uznawana za koszty uzyskania przychodu. W ocenie skarżącej taka regulacja oznacza nadmierną i nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności. Owa nieproporcjonalna ingerencja polegać ma na tym, że zaskarżone regulacje prowadzą do podwójnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu z działalności gospodarczej. Źródła nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności Skarżąca upatruje także w tym, iż ustawodawca nie uznaje za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wartości nominalnej wierzytelności własnej, uprzednio zarachowanej jako przychód należny.

Wskazane zarzuty skarżącej należy uznać za bezzasadne. Odnosząc się do zarzutu podwójnego opodatkowania, należy podkreślić, że sytuacja taka występuje w przypadku dwukrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny podstawową cechą podwójnego opodatkowania jest tożsamość przedmiotu opodatkowania: „Podwójne opodatkowanie oznacza nałożenie na to samo źródło podatkowe, czyli na przedmiot opodatkowania, dwóch lub więcej podatków (zob. S. Pszczołkowski, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928, s. 7). Trybunał przypomniał ponadto, że w nauce prawa podatkowego wyróżnia się podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. To pierwsze ujęcie uwzględnia kryterium przedmiotowe, gdyż podwójne opodatkowanie występuje wówczas, gdy ten sam dochód lub majątek należący do dwóch lub więcej podmiotów opodatkowany jest co najmniej dwukrotnie (zob. B. Kucia-Guściora, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 386). Z kolei to drugie ujęcie uwzględnia kryterium zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe. Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym występuje w przypadku dwukrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego (zob. *ibidem*). Innymi słowy, jedną z podstawowych cech podwójnego opodatkowania (niezależnie od ujęcia) jest identyczność (tożsamość) przedmiotu opodatkowania” (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12). Trybunał podkreśla także, że ustawa zasadnicza nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania: „Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać dopiero stąd, że podwójne opodatkowanie jest – przykładowo – nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencją w prawa majątkowe podatnika (naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji – zob. wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) czy też naruszenie zasady sprawiedliwości opodatkowania (zob. A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 696). Jednocześnie w cytowanym we wniosku wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, Trybunał kilkakrotnie podkreślił, że podwójne opodatkowanie jest «sprzeczne z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej ustawie [o] podatku dochodowym». Innymi słowy, zakaz podwójnego opodatkowania jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, a niemającą bezpośredniego osadzenia w ustawie zasadniczej” (*ibidem*).

W tym miejscu należy odnieść się także do kwestii zaliczenia przychodów określonych w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. do kategorii przychodów należnych, o których mowa w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. W rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., przychodem należnym jest także przychód, jaki stał się wymagalny przez podatnika, a zatem będący jego wierzytelnością, chociaż nie został przez niego otrzymany. Nie będzie to zatem każdy przychód osiągnięty przez podatnika, lecz tylko ten, w stosunku do którego będzie mu przysługiwało uprawnienie do jego otrzymania (W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2010 r., komentarz do art. 12, teza 50, Legalis). Przy przyjętej w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. konstrukcji, podatnik wytwarza zatem towar, który następnie sprzedaje spółce kapitałowej. W wyniku tej sprzedaży, po stronie podatnika powstaje w stosunku do spółki wierzytelność, która stanowi przychód należny w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. Zauważyć w tym miejscu należy, iż przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. dotyczy skutków podatkowych zdarzenia polegającego na wniesieniu do spółki kapitałowej wkładu w postaci wierzytelności własnej, w zamian za objęcie w tej spółce udziałów. Uzyskany z tego tytułu przychód w postaci wartości nominalnej objętych udziałów powstaje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Objęcie udziałów w spółce z o.o. za wniesione do niej tytułem wkładu wierzytelności własne nie prowadzi więc do powstania przychodu należnego, o którym mowa w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., lecz przychodu faktycznie otrzymanego. Jest to zdarzenie odrębne od czynności sprzedaży, która prowadzi do powstania wierzytelności stanowiącej przychód należny. Kwestia ta wynika jednoznacznie z regulacji zawartej w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. Nie ma więc podstaw, aby wartości nominalnej udziałów objętych przez podatnika w spółce (w zamian za wniesione do niej, tytułem wkładu, wierzytelności własne), nie traktować jako przychodu ze względu na to, iż wierzytelności te zostały uprzednio zarachowane jako przychody należne. Zgodnie z przepisami ustawy o CIT w przypadku osiągnięcia przychodu w postaci wierzytelności powstałej z tytułu sprzedaży towarów spółce, podatkiem dochodowym od osób prawnych zostanie opodatkowany uzyskany przez podatnika dochód w postaci wartości tej wierzytelności pomniejszonej o koszty jej uzyskania (wytworzenia towarów będących przedmiotem sprzedaży). W sytuacji zaś, gdy przedmiotowa wierzytelność zostanie przez podatnika wniesiona do wskazanej spółki, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych będzie podlegał dochód w postaci udziałów objętych w zamian za wierzytelność. Tym samym nie

dochodzi do ponownego opodatkowania dochodu, uzyskanego z tożsamego zdarzenia podatkowego powodującego jego powstanie. W przypadku wniesienia przez podatnika wierzytelności do spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, wierzytelność ta nie stanowi kosztów uzyskania przychodów w postaci tych udziałów (stanowi ona jego własną wierzytelność, której koszty powstania zostały wcześniej zaliczone do kosztów jej uzyskania jako przychodu). W przypadku takim trudno mówić o wydatkach poniesionych na nabycie tych wierzytelności, niezaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów. Wydatki poniesione na nabycie składników majątkowych, których sprzedaż stała się podstawą powstania wierzytelności, zostały wcześniej zaliczone jako koszty uzyskania przychodów w postaci owej wierzytelności. Biorąc pod uwagę powyższe trudno uznać, że tak przyjęte rozwiązanie prowadzi do nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe.

W tym miejscu należy także wskazać, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że nie zasługuje na aprobatę argument utożsamiający naruszenie art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Tak duża ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (zob. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 18 listopada 2014 r., sygn. Jak wskazuje Trybunał nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (zob. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02) „ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw [...] Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich

musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych”. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym (por. art. 84 Konstytucji).

Warto także przypomnieć stanowisko Trybunału, zgodnie z którym „podatki (oraz inne daniny publiczne) wyróżnia pośród wszelkich ciężarów publicznych i świadczeń publicznych cecha stałego i podstawowego elementu ustrojowego państwa (źródła jego utrzymania). Innymi słowy, bez podatków państwo nie może funkcjonować [...] W odniesieniu do nich każdorazowo granice nałożonego ciężaru wyznacza ustawa podatkowa, co skutkuje istnieniem domniemania dużej swobody politycznej ustawodawcy w wyznaczaniu materialnych granic opodatkowania [...] Ustalanie wysokości podatku na określonym poziomie jest wyrazem polityki podatkowej państwa, w zakresie której przysługuje daleko większa swoboda niż przy stanowieniu innych obciążeń, jako że od tego zależy istnienie państwa i wypełnianie przez nie jego podstawowych funkcji. Powyższe prowadzi do podstawowego wniosku, że badanie konstytucyjności wysokości podatków przez Trybunał nie mieści się w funkcji ustrojowej, którą w demokratycznym państwie prawnym pełni sąd konstytucyjny. Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi należy bowiem do ustawodawcy i władzy wykonawczej (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104). W swoim dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym ustawodawstwa podatkowego Trybunał już wielokrotnie stwierdzał, że «ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym» (wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/05, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79; zob. również orzeczenia TK z: 7 grudnia 1993 r., sygn. K 7/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 42, s. 410; 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21, s. 187; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, OTK ZU nr 5/1996, poz. 38, s. 332; wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97). «Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...). Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania

podatników» (orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 27). Następstwem swobody, jaką ustawodawca ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę” (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12).

Podsumowując, w ocenie Trybunału kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności wprowadzonych rozwiązań podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału, który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Warto przypomnieć, iż celem wprowadzenia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jest opodatkowanie, na moment wniesienia wkładu do spółki kapitałowej, ewentualnego dochodu („cichych rezerw”), skutkującego przeniesieniem własności danego składnika majątku podatnika. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki stanowi dla podmiotu wnoszącego taki wkład zbycie składnika majątkowego (w sensie ekonomicznym operacja ta jest tożsama ze sprzedażą). Z uwagi na zasadę nominalizmu tego rodzaju rezerwy nie powstają w przypadku wniesienia wkładu pieniężnego (zob. przywoływana już interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 marca 2018 r., DD6.820 1.11.20 18).

Biorąc pod uwagę powyższe należy uznać, że zakwestionowane w skarże przepisy, we wskazanym zakresie, **są zgodne** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński