

Limanowa, dnia 07.02.2020r.

Biuro Służby Prawnej Trybunału Konstytucyjnego
Wydział do Spraw Wstępnej Weryfikacji
Pism Inicjujących Postępowanie przed Trybunałem
al. J. Ch. Szucha 12A
00-918 Warszawa

Dot. sygn. akt Ts 159/19

Występując imieniem mojego mocodawcy, na podstawie pełnomocnictwa zalegającego w aktach niniejszego postępowania, w związku z otrzymaniem w dniu 31 stycznia 2020 r., Zarządzenia Sędziego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 stycznia 2020 r., niniejszym w określonym terminie uzupełniam uzasadnienie skargi konstytucyjnej z dnia 18.10.2019r., w przedmiocie powszechnej i utrwalonej sądowej praktyki stosowania zaskarżonych przepisów.

- 1. Uzasadnienie w zakresie powszechnej i utrwalonej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako „u.p.d.o.p.”) w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2013 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.**

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej jako „NSA”) (poza przypadkiem wyroku w sprawie Skarżącej o sygn. _____, będącego przyczyną niniejszej skargi), ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach w ten sposób, że *zapłatę środków pieniężnych za udziały, dokonaną w drodze potrącenia umownego w ramach konwersji wierzytelności pieniężnej z tytułu należności wspólnika za dostarczone wcześniej towary spółce, której kapitał zakładowy jest podwyższany, nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej i jako wkład niepieniężny (aport) podlega opodatkowaniu na podstawie art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w szeregu innych wyroków.*

email.: **kancelariapiotrorzal@gmail.com**

tel.: 511-22-44-66

tel.: 606-298-968

NIP: 737-133-73-41

REGON: 492753830

Powyższy pogląd został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej NSA od połowy 2014 r. i w konsekwencji wojewódzkich sądów administracyjnych. Poniżej załączam sygnatury spraw wraz z datą wydania oraz sentencjami w tym zakresie (wyroki NSA) oraz sygnatury spraw przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi.

- a) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie sygn. akt II FSK 2490/17 z dnia 12 czerwca 2019 r.:** „Konwersja wierzytelności współnika (wierzyciela) oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, albowiem tę można zrealizować tylko przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub przy użyciu pieniądza bankowego”.
- b) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt II FSK 2611/15 z dnia 20 października 2017 r.:** „W związku z potrąceniem części wierzytelności udziałowca wobec spółki z częścią wierzytelności spółki wobec udziałowca, nie dochodzi do faktycznego przekazania środków pieniężnych, a więc nie dochodzi do wniesienia wkładu pieniężnego”.
- c) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie sygn. akt II FSK 2648/13 z dnia 3 lutego 2016r.:** „Jeżeli nowo powstałe udziały zostaną pokryte wkładem pieniężnym rozliczonym przez potrącenie wzajemnych wierzytelności, wkład taki winien być rozpoznany jako niepieniężny”.
- d) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt II FSK 2493/13 z dnia 2 grudnia 2015 r.:** „Kompensata nie prowadzi do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do zaliczenia jednej wierzytelności na poczet drugiej, przy czym wierzytelności umarzają się do wierzytelności niższej a zobowiązania wzajemne wygasają”.
- e) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt II FSK 349/13 z dnia 25 marca 2015 r.:** „Z tytułu konwersji wierzytelności na kapitał spółki

zależnej po stronie skarżącej spółki powstanie przychód w wysokości wartości nominalnej udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci własnych wierzytelności pożyczkowych spółki, czyli wartości nominalnej udziałów objętych za wkład niepieniężny w spółce zależnej”.

f) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt II FSK 2758/12 z dnia 17 grudnia 2014 r.: „Konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej”.

g) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt II FSK 1799/12 z dnia 25 czerwca 2014 r.: „Konwersja wierzytelności wspólnika (wierzyciela) oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, albowiem tę można zrealizować tylko przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub przy użyciu pieniądza bankowego”.

Wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych potwierdzające powszechną i utrwaloną praktykę w wykładni art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. zapadły m. in. w sprawach przed (WSA w Krakowie sygn. I SA/Kr 73/18 z dnia 16 marca 2018 r.; WSA w Krakowie I SA/Kr 142/18 z dnia 16 marca 2018 r.; WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2018 r.; WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 1693/17 z dnia 29 marca 2018 r.; WSA w Krakowie sygn. I SA/Kr 122/17 z dnia 30 czerwca 2017 r.; WSA w Krakowie sygn. akt I SA/Kr 57/17 z dnia 27 kwietnia 2017 r.; WSA w K sygn. akt z dnia marca 2017 r.;

Skarżąca podkreśla, że od 2009 r. do czerwca 2014 r. dominował w sądownictwie administracyjnym, oraz wśród organów podatkowych inny pogląd, tożsamy z oceną prawną czynności dokonywanych przez Skarżącą w swoim rozliczeniu podatkowym za 2013 r. (tj. że kwalifikacja przysługującej wspólnikowi wobec spółki wierzytelności jako wkładu pieniężnego albo niepieniężnego decydują wspólnicy w treści uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego). Do przytoczonych na stronach 21-25 skargi konstytucyjnej orzeczeń sądów administracyjnych Skarżąca pragnie dodać pochodzące

z tamtego okresu następujące wyroki sądów administracyjnych (NSA w Warszawie, sygn. akt II FSK 2617/11 z dnia 24 września 2013 r.; WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 3499/12 z dnia 12 czerwca 2013 r.; WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 3497/12 z dnia 10 maja 2013 r.).

Tym samym od czerwca 2014 r. przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jest interpretowany konsekwentnie i jednolicie przez sądy administracyjne i organy podatkowe.

2. Uzasadnienie w zakresie powszechnej i utrwalonej wykładni art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2013 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.

NSA (poza przypadkiem wyroku w sprawie Skarżącej o sygn. _____, będącego przyczyną niniejszej skargi), ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach w ten sposób, że *w przypadku uznania zapłaty środków pieniężnych za udziały, dokonaną w drodze potrącenia umownego w ramach konwersji wierzytelności pieniężnej z tytułu należności wspólnika za dostarczone wcześniej towary spółce, której kapitał zakładowy jest podwyższany, nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej i jako wkład niepieniężny (aport) podlega opodatkowaniu na podstawie art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. bez możliwości uznania w tym przypadku w oparciu o art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. jakichkolwiek kosztów uzyskania przychodów po stronie Skarżącej i w konsekwencji zachodzi podwójne opodatkowanie tego samego przychodu niepominięzonego o koszty jego uzyskania.* Wykładnia ta została powszechnie i jednolicie przyjęta w praktyce orzeczniczej NSA i w konsekwencji wojewódzkich sądów administracyjnych. Na potwierdzenie tego faktu, poniżej załączam sygnatury spraw wraz z datą wydania oraz sentencjami wyroków w tym zakresie (wyroki NSA) oraz sygnatury spraw przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi.

a) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FSK 2006/15 z dnia 14 września 2017 r.: 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). Wierzytelność własna nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 1 j pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wierzytelnością nabytą. Warunkiem pomniejszonego przychodu w postaci nominalnej wartości udziałów objętych w zamian za inny, niż wymienione w art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, składnik majątku, jest wcześniejsze poniesienie wydatków na jego nabycie.

- b) **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FSK 1196/16 z dnia 10 listopada 2016 r.:** „Wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - dalej 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 ograniczoną odpowiedzialnością.”
- c) **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. II FSK 1095/15 z dnia 18 maja 2017 r.:** „Właściwa wykładnia pojęcia "nabycie" użytego w przepisie art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p wyklucza możliwość uznania za koszt uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Teza ta jest aktualna także w zakresie wykładni art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f.”
- d) **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. II FSK 1196/16 z dnia 10 listopada 2016 r.:** „Jak trafnie przyjął sąd pierwszej instancji wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. wyklucza możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością”.

„Prokura”
Kancelaria Radcy Prawnego Piotr Orzeł
Ul. Zacisze 3
34-600 Limanowa

Wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych potwierdzające powszechną i utrwaloną praktykę w wykładni art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. zapadły m. in. w sprawach przed (WSA w Krakowie sygn. I SA/Kr 705/19 z dnia 9 października 2019 r.; WSA w Gliwicach sygn. 1282/17 z dnia 10 kwietnia 2018 r.; WSA w Krakowie sygn. I SA/Kr 574/17 z dnia 22 listopada 2017 r.; WSA w K sygn. z dnia marca 2017 r.; WSA w Warszawie sygn. III SA/Wa 2158/14 z dnia 6 lutego 2015 r.).

Wyżej wskazane orzeczenia sądów administracyjnych pozwalają w rozumieniu orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (wyrok Trybunału z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08) uznać wyżej opisaną praktykę, rozumienia i stosowania zaskarżonych przepisów za stałą, powtarzalną, powszechną oraz determinującą faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddawanych kontroli. Co więcej, zaskarżona konsekwentna linia orzecznicza sądów administracyjnych uprawnia do traktowania jej w ocenie Skarżącej jako oczywistą, jednoznaczną i autorytatywną w rozumieniu wyroku Trybunału z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99).

Co więcej, nawet jeśli Trybunał Konstytucyjny uznałby że w przedmiotowej sprawie dochodzi do pewnych odstępstw w linii orzeczniczej, to zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12) *nawet występowanie takiej okoliczności (tj. odstępstw przyp. Skarżąca) nie wpływa na uznanie, iż (...) nie mamy do czynienia z utrwaloną i powszechną jego wykładnią, która wyłączałaby dopuszczalność merytorycznego orzekania Trybunału.*

RADCA PRAWNY
Piotr Orzeł
Kr-1314

email.: **kancelariapiotrorzel@gmail.com**
tel.: 511-22-44-66
tel.: 606-298-968
NIP: 737-133-73-41
REGON: 492753830