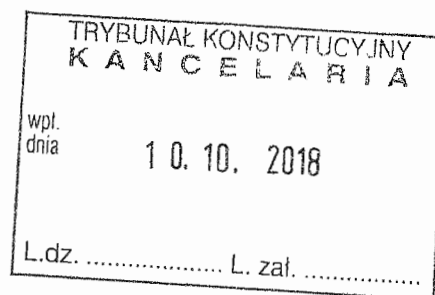




RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 9 października 2018 r.

**PK VIII TK 32.2018**  
**(SK 3/18)**



### TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną R Sp. z o.o. z siedzibą w K  
„o stwierdzenie niezgodności art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy z dnia  
15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U.  
z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm.) (...) w zakresie w jakim przepis ten uznaje  
za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź  
wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci  
wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej  
ustawy jako przychody należne lub art. 15 ust. 1j pkt. 3 i ust. 1o ustawy o podatku  
dochodowym od osób prawnych w zakresie w jakim przepisy te nie uznają za  
koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy  
o podatku dochodowym od osób prawnych wartości nominalnej własnych  
wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy”,  
z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji  
Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

- 1) przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.), 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 wniesiony do niej wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługującej wobec tejże spółki, uprzednio zarachowanej na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako przychód należny, jest zgodny z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przepisy art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.), 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) oraz art. 15 ust. 1o ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, 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 wierzytelności

przysługującej wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, uprzednio zarachowanej na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, która została wniesiona jako wkład niepieniężny do tejże spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, są zgodne z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP;

- 3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

### UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna R Sp. z o.o. z siedzibą w K, dalej: Skarżąca lub R sp. z o.o., została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

R Sp. z o.o. wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w K o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. Do wniosku dołączono korektę zeznania podatkowego CIT-8 za rok 2008, w której pomniejszono przychód i koszty uzyskania przychodu o kwotę zł. Kwota ta stanowiła nominalną wartość udziałów, które R Sp. z o.o. objęła w spółce zależnej B Sp. z o.o. w zamian za wkład w postaci własnej wierzytelności. Podwyższenie kapitału zakładowego o powyższą kwotę zostało wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego w dniu lutego 2008 r.

Decyzją z dnia marca 2015 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w K odmówił R Sp. z o.o. stwierdzenia nadpłaty

w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. Od decyzji tej Skarżąca złożyła odwołanie.

Zaskarżona decyzja została utrzymana w mocy decyzją z dnia czerwca 2015 r. wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w K

Wyrokiem z dnia listopada 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K oddalił skargę R Sp. z o.o. na wymienioną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia czerwca 2015 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku WSA w K podniósł m.in., że wniesienie do spółki kapitałowej, tytułem wkładu niepieniężnego, wierzytelności przysługującej wobec tej spółki w zamian za jej udziały stanowi przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.). Uznał, odwołując się do brzmienia tegoż przepisu oraz orzecznictwa NSA, że 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. WSA w K stwierdził, iż w rozpatrywanej przez niego sprawie doszło do faktycznego potrącenia należności. R Sp. z o.o. oraz spółka, do której wnoszono wkład niepieniężny, pozostawały wobec siebie w stosunku wierzyciela i dłużnika. R Sp. z o.o. posiadała roszczenie z tytułu wymaganej wierzytelności, zaś spółce, do której wnoszono wkład niepieniężny, przysługiwało roszczenie o pokrycie kapitału zakładowego w zamian za akcje. Obydwa roszczenia były wymagalne. Doszło zatem do powstania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. R Sp. z o.o. otrzymała bowiem udziały w zamian za wkład niepieniężny wniesiony do spółki zależnej.

WSA w K wskazał ponadto, iż w rozpatrywanej sprawie nie miał zastosowania przepis 12 ust. 3 u.p.d.o.p. Dyspozycja tego przepisu dotyczy bowiem sytuacji, gdy przychody są należne, lecz nie zostały jeszcze otrzymane. Przepis ten nie jest przy tym przepisem szczególnym, który wyłączałby

zastosowanie przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jako przepisu ogólnego. Przepis art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. ma zastosowanie wówczas, gdy doszło do sytuacji powodującej powstanie przychodu, lecz nie został on jeszcze faktycznie otrzymany. Przepis ten nie wyłącza więc możliwości opodatkowania zdarzeń wskazanych w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., lecz nakazuje opodatkować przychód, choć zobowiązanie nie zostało jeszcze wykonane, czyli przychód nie został jeszcze faktycznie osiągnięty. WSA w K                    przyjął, że wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej powoduje powstanie, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., przychodu w postaci nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, inny aniżeli przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Stwierdził, że 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 możliwość uznania wartości wierzytelności własnej jako kosztu uzyskania przychodów w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Przepis 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 przychodu wydatki na nabycie składników majątku podatnika stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego, innych niż wymienione w art. 15 ust. 1j pkt 1 i pkt 2 tej ustawy.

WSA w K                    uznał, iż do aportów obejmujących wierzytelności tego rodzaju jak przysługujące R                    Sp. z o.o. 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. Brak jest więc podstaw do przyjęcia, że przepis art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. nie obejmuje swoją hipotezą objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych wspólnika wobec osoby trzeciej. Wniesienie aportem należności będących, 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.

Wyrokiem z dnia        listopada 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Skarżącej od omawianego wyroku WSA w K        z dnia        listopada 2015 r.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził m.in., że sąd pierwszej instancji, rozpoznając skargę R        Sp. z o.o., prawidłowo przyjął, iż powodem złożenia przez tę spółkę ostatecznej korekty zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. było podwyższenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę odpowiadającą wartości nominalnej wierzytelności wniesionej przez Skarżącą do spółki zależnej na pokrycie wkładu niepieniężnego.

NSA stwierdził, iż, zgodnie z przepisem art.12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w jego brzmieniu obowiązującym w 2008 r., w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny podatnik uzyskuje przychód w wysokości nominalnej wartości tych udziałów (akcji) lub wkładów. W świetle tegoż przepisu, konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest więc wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, bo ten można zrealizować tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu pieniądza bankowego. NSA podzielił stanowisko wyrażone przez sąd I instancji w zaskarżonym wyroku, że w ustalonym w sprawie stanie faktycznym objęcie udziałów, w wyniku konwersji wierzytelności spółki, w kapitale zakładowym dłużnika nastąpiło w zamian za wkład niepieniężny. W związku z tym uznał za niezasadny, oparty na przeciwnym twierdzeniu, podniesiony przez Skarżącą w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia prawa materialnego polegającego na dokonaniu przez Sąd I instancji błędnej wykładni przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

NSA podzielił stanowisko zaprezentowane przez sąd I instancji w zaskarżonym orzeczeniu, zgodnie z którym przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. nie wyłącza stosowania art. 12 ust. 3 tej ustawy. Ten ostatni przepis ma zaś zastosowanie wówczas, gdy doszło do powstania przychodu, lecz nie został on

jeszcze faktycznie otrzymany. Przepis art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. nie wyłącza zatem opodatkowania zdarzeń wskazanych między innymi w art. 12 ust. 1 pkt 7 tej ustawy, lecz nakazuje opodatkować przychód, choć nie został jeszcze faktycznie osiągnięty. NSA podniósł ponadto, że reguła wynikająca z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. odnosi się wyłącznie do wskazanych w nim przychodów związanych z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej. W rozpoznawanej przez ten sąd sprawie, przychód odpowiadający wartości nominalnej udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny powstaje zaś w dniu wskazanym w art. 12 ust. 1b u.p.d.o.p. Nie ma wówczas mowy ani o przychodach należnych, ani otrzymanych (art. 12 ust. 1 pkt 1 oraz art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.).

NSA uznał ponadto, iż WSA w K dokonał prawidłowej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., która wyklucza możliwość uznania za koszt uzyskania przychodu wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. NSA podkreślił, iż *w warstwie normatywnej problem ten jest rozstrzygnięty w art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., pozwalającym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu.*

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j i 1o u.p.d.o.p.

W części wstępnej skargi konstytucyjnej Skarżąca stwierdziła, iż jest to skarga o stwierdzenie niezgodności art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm.) z Konstytucją (...) w zakresie w jakim przepis ten uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź

wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne lub art. 15 ust. 1j pkt. 3 i ust. 1o ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie w jakim przepisy te nie uznają za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy (skarga konstytucyjna, str. 1).

W *petitum* skargi konstytucyjnej Skarżąca wniosła o stwierdzenie, że art. 12 ust. 1 pkt. 7 lub art. 15 ust. 1j i o ustawy z dnia 15 lutego 1997 r. o podatku dochodowym od osób prawnych są niezgodne: z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP – ze względu na to, że wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej w sensu *largo* istotnie ingerują w konstytucyjnie 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 przez nie prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów (podkreślenie własne).

W uzasadnieniu skargi Konstytucyjnej R Sp. z o.o. podniosła m.in., iż sprzedawała wyroby gotowe z odroczonym terminem płatności spółce zależnej, tj. B Sp. z o.o. z siedzibą w K Skarżąca odprowadzała podatek dochodowy w wysokości 19% od osiągniętego z tego tytułu dochodu, stanowiącego nadwyżkę przychodów należnych (wierzytelności własnych pomniejszonych o należny podatek od towarów i usług) nad kosztami ich uzyskania (kosztami wykonania wyrobów gotowych). Z uwagi na to, że spółka zależna nie dysponowała wystarczającymi środkami finansowymi na rozwój sieci handlowej, Skarżąca postanowiła ją dokapitalizować przez wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności własnych zarachowanych uprzednio jako przychody należne. W zamian objęła udziały w



podwyższonym kapitale zakładowym o takiej samej wartości nominalnej co wartość nominalna tych wierzytelności, tj.                      zł. Skarżąca wskazała, że organ kontroli skarbowej (Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K                      ) w protokole kontroli skarbowej z dnia                      czerwca 2014 r. zajął stanowisko., iż Skarżąca powinna była uiścić podatek dochodowy od osób prawnych od przedmiotowej konwersji wierzytelności. Skarżąca stwierdziła, iż uiściła ten podatek wraz z odsetkami, lecz [s]tanowisko organu kontroli skarbowej uważała (...) za absurdalne. Z tego powodu złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2008 rok (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6). W ocenie Skarżącej, wskazaną absurdalność (.....) ilustruje poniższe zestawienie:

1. Wierzytelności z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych –                      zł
  2. Należny podatek od towarów i usług (22%) –                      zł
  3. Przychody należne (1-2) –                      zł
- Skarżąca w zeznaniu CIT 8 za 2008 rok wykazała rentowność w wysokości
- %
4. Dochód –                      zł
  5. Koszty uzyskania przychodów –                      zł
  6. Należny podatek dochodowy (19% z pkt. 4) –                      zł
  7. Dochód po opodatkowaniu (4-6) –                      zł
  8. Nienależny podatek dochodowy (19% z pkt. 1) –                      zł (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7).

Skarżąca wskazała, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe mogą podlegać kontroli w świetle regulacji prawnej art. 64 Konstytucji RP (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8). Stwierdziła przy tym, że zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych uzasadniony jest wówczas, gdy jednocześnie występuje

naruszenie innych wartości konstytucyjnych, w tym m.in. wyrażonych w art. 2, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Skarżącej, kwestionowana *regulacja prawna art. 12 ust. 1 pkt. 7 i art. 15 ust. 1j i o updop w zakresie kwestionowanym* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9) narusza określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłanki dopuszczalności ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności.

Skarżąca podniosła ponadto, że wszelkie ograniczenia konstytucyjnie chronionego prawa własności muszą być zgodne zarówno ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji, jak również z innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadami wyrażonymi w art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Skarżąca stwierdziła, iż, stosownie do art. 12 ust. 3, przychodami związanymi z działalnością gospodarczą są także przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Przez pojęcie „przychody należne” należy zaś rozumieć wierzytelności. W Jej ocenie, świadczy o tym *choćby* treść art. 16 ust. 1 pkt 25 u.p.d.o.p., zgodnie z którym *za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy, zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2 (tamże).*

Skarżąca podniosła, iż organy podatkowe uważają, że *sprzedaż wierzytelności własnej (zarachowanej uprzednio do przychodów należnych) powinna być dla celów podatku dochodowego rozliczana wynikowo. Przychodem nie jest więc cena uzyskana z tytułu tej sprzedaży, lecz ewentualna nadwyżka tej ceny nad wartością nominalną wierzytelności (tamże).* W tym kontekście powołała się na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25 lutego 2011 r., nr ITPB3/423-649a/10/MT. Równocześnie Skarżąca wskazała, iż *wynikowe rozliczenie sprzedaży własnej należności* kwestionują sądy administracyjne, według których taka sprzedaż stanowi odrębną czynność prawną

i z tego względu skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu. Powołała się przy tym na wyrok NSA z dnia z dnia 22 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1948/09.

W ocenie Skarżącej, prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym odpłatne zbycie wierzytelności własnych, zarachowanych uprzednio jako przychody należne, jest *rozliczane wynikowo*. Jej zdaniem, potwierdzić to miał ustawodawca w przepisie art. 16 ust. 1 pkt 39 u.p.d.o.p., w myśl którego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów straty z odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta została uprzednio zarachowana na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny. Skarżąca wskazała ponadto, że w sytuacji, gdy odpłatność jest równa wartości nominalnej wierzytelności własnej, zarachowanej uprzednio jako przychód należny, *to różnica wynosi zero złotych. Oznacza to, że odpłatne zbycie tej wierzytelności jest wówczas neutralne podatkowo* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12).

Skarżąca podniosła, iż, w świetle przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wkładem niepieniężnym w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część jest wierzytelność własna, która została uprzednio zarachowana jako przychód należny. Wniesienie takiego wkładu do spółki kapitałowej bądź spółdzielni powoduje więc powstanie przychodu w postaci wartości nominalnej objętych udziałów (akcji) bądź wkładów w spółdzielni, co jest równoznaczne z rezygnacją przez ustawodawcę z wynikowego rozliczenia tego wniesienia i skutkuje podwójnym opodatkowaniem *sensu largo* działalności gospodarczej. Skarżąca podkreśliła przy tym, iż owego podwójnego opodatkowania w działalności gospodarczej nie byłoby, gdyby ustawodawca za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 zd. pierwsze u.p.d.o.p., uznał wartość nominalną wierzytelności własnej, uprzednio zarachowanej jako przychód należny.

Skarżąca zwróciła też uwagę, iż, zgodnie z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., kosztami uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 zdanie

pierwsze tej ustawy, są faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie innych niż wymienione w art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 tej ustawy składników majątku podatnika, jeżeli te składniki były przedmiotem wkładu niepieniężnego. Składnikami majątku podatnika wymienionymi w art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. są zaś środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne oraz udziały (akcje) w spółkach kapitałowych i wkłady w spółdzielni. Według Skarżącej, *oznacza to, że wierzytelności własne (zarachowane uprzednio jako przychody) mieszczą się w pkt. 3* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13). Faktycznie poniesionymi wydatkami na nabycie tych wierzytelności w sposób pierwotny są zaś koszty wytworzenia wyrobów gotowych, koszty nabycia towarów handlowych itp. Koszty te jednak zostały wcześniej zaliczone do kosztów uzyskania przychodów należnych na podstawie art. 15 ust. 1 zd. pierwsze u.p.d.o.p. Z tego powodu nie mogą być więc później zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 u.p.d.o.p.

Skarżąca podkreśliła ponadto, iż, zgodnie z art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., w sytuacji, gdy podatnik poniósł wydatki związane z objęciem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny, to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j tegoż artykułu. Wydatki te mają jednak charakter marginalny i nie można też wykluczyć ich braku.

W ocenie Skarżącej, *[n]ie ulega zatem wątpliwości, że regulacja prawna na którą składają się art. 12 ust. 1 pkt. 7 i art. 15 ust. 1j i o (u.p.d.o.p. – przypis własny) 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 więc jest nieproporcjonalna. Stanowi ona przy tym swoistego rodzaju pułapkę podatkową, gdyż można ją stosunkowo łatwo ominąć poprzez np. przekazanie 99,99% wkładu niepieniężnego na kapitał zapasowy, gdy jednocześnie wydatki związane z objęciem udziałów (akcji) będą stanowiły 0,01% równowartości tego wkładu (tamże).*

Zdaniem Skarżącej, kwestionowana regulacja dyskryminuje podatników dokonujących konwersji wierzytelności własnych, które zostały uprzednio zarachowane jako przychody należne, w porównaniu z podatnikami dokonującymi odpłatnego zbycia tych wierzytelności w inny sposób niż przez ich wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Skarżąca podniosła ponadto, że Jej prawo własności zostało naruszone w sposób istotny w wyniku obciążenia dochodu z Jej działalności gospodarczej po raz drugi podatkiem dochodowym od osób prawnych *w wysokości 19% wartości nominalnej udziałów w spółce córce objętych w zamian za wierzytelności brutto (wraz z należnym podatkiem od towarów i usług) ze sprzedaży tej spółce wyrobów gotowych z odroczonym terminem płatności* (pismo Skarżącej z dnia 4 sierpnia 2017 r. do Trybunału Konstytucyjnego uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 1). Skarżąca podkreśliła przy tym, iż *[n]a powyższej zamianie nie osiągnęła dodatkowego dochodu, gdyż była ona ekwiwalentna. Oznacza to, że drugi podatek dochodowy od osób prawnych obciążył dochód jaki pozostał skarżącej po uiszczeniu przez nią pierwszego podatku w wysokości 19% dochodu stanowiącego nadwyżkę wierzytelności netto ze sprzedaży spółce córce wyrobów gotowych z odroczonym terminem płatności nad kosztami ich wytworzenia (zob. obliczenie na str. 5 i 6 skargi konstytucyjnej). Z powyższego obliczenia wynika wręcz, iż (...) została „wywłączona” z dochodu (tamże). W ocenie Skarżącej, nie byłoby takiego skutku, gdyby przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. swoim zakresem nie obejmował wkładów niepieniężnych w postaci wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne. Skarżąca zwróciła przy tym uwagę, że przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. prowadzi do opodatkowania utworzenia (powiększenia) źródła przychodów jakim są kapitały pieniężne. Jedną z zasad tego podatku jest bowiem opodatkowanie dochodu osiągniętego z danego źródła przychodów. Stąd też np.*

*w przypadku otrzymania przez pracownika „darmowych” akcji w ramach programu motywacyjnego jego przychód powstaje nie w momencie upływu karencji w dysponowaniu tymi akcjami, lecz dopiero w momencie ich odpłatnego zbycia (pismo Skarżącej z dnia 4 sierpnia 2017 r. do Trybunału Konstytucyjnego uzupełniające braki formalne skargi konstytucyjnej, str. 2).*

W cytowanym piśmie z dnia 4 sierpnia 2017 r. Skarżąca stwierdziła ponadto, że zarzut niezgodności przepisu art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p. z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji *został postawiony na wypadek, gdyby zarzut poprzedni okazał się nieuzasadniony. Zarzut ten 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 (tamże). Według Skarżącej, w sytuacji, gdy kosztami określonymi w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. nie mogą być koszty wytworzenia wyrobów gotowych sprzedanych z odroczonym terminem płatności, bo zostały już potrącone od przychodu należnego, to kosztem uzyskania przychodu faktycznie otrzymanego w postaci udziałów powinna być wartość nominalna tychże udziałów (tamże).*

W skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy *art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji (petitum skargi konstytucyjnej).*

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi, iż *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić

im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, jego zachowania, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji wprowadza zatem gwarancję nie tylko nabywania mienia, ale i rozporządzania nim. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14).

Zgodnie z art. art. 64 ust. 3 Konstytucji, *[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

Przepis ten określa przesłanki ograniczenia prawa własności. Nie odnosi się do innych praw majątkowych. Fakt ten należy interpretować nie jako szczególne dozwoleństwo na uszczuplenie prawa własności w porównaniu do innych praw majątkowych, lecz jako dodatkową gwarancję konstytucyjną ochrony tego prawa. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Nie wskazuje przy tym wartości i dóbr, których ochrona przemawiać może za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określa za to przesłanki

dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwią korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 25 października 2016 r., sygn. SK 71/13, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 81; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji formułuje kumulatywnie ujęte przesłanki dopuszczalności ograniczeń korzystania z konstytucyjnych praw i wolności. Są to: ustawowa forma ograniczenia; istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia; funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją wartości w postaci bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób; zakaz naruszania istoty danego prawa lub wolności.

Ze sformułowanej w tym przepisie zasady proporcjonalności wyprowadza się trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie



niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli (proporcjonalność *sensu stricto*). Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można w pierwszej kolejności stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w gwarantowane w innych przepisach ustawy zasadniczej wolności lub prawa człowieka i obywatela (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2; 25 lipca 2013 r., sygn. P 56/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 85; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23).

Przepis art. 2 Konstytucji stanowi, iż *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.*

Wzorzec ten daje podstawę do rekonstruowania zasad o fundamentalnym znaczeniu, które nie znajdują bezpośredniego, literalnego odzwierciedlenia w tekście Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9). Rozumienie zawartej w tym przepisie klauzuli demokratycznego państwa prawnego wraz z zasadą sprawiedliwości, godności człowieka, proporcjonalności, równości wobec prawa oraz prawa do sądu współtworzy dorobek konstytucyjny Trybunału Konstytucyjnego, zawierający zbiór standardów rozumienia Konstytucji stanowiących wzorce kontroli. Klauzula ta ma charakter *wielopiętrowy*. Na jej treść składa się szereg zasad, które nie zostały wprowadzone *expressis verbis* ujęte w Konstytucji, ale które wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1).

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji naruszenie wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady proporcjonalności.

Zasada ta, zwana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć więc charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU

nr 1/A/2009, poz. 4; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Jak już wskazano, w *petitum* skargi konstytucyjnej sformułowano także zarzut naruszenia przez zaskarżoną regulację zasady *zrozumiałości przepisów dla ich adresatów*.

Z uwagi na sposób sformułowania tego zarzutu wydaje się, iż odnosi się on do naruszenia nakazu dostatecznej określoności przepisów prawa, wynikającego z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady przyzwoitej legislacji.

Zgodnie z zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa, powinny być one formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym.

Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a obywatelom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96; 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13).

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji zauważyć należy, iż z argumentacji przytoczonej przez Skarżącą wynika, iż Skarżąca zarzuca kwestionowanym przepisom także naruszenie wywodzonej z tego wzorca zasady proporcjonalności. Kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 32 ust. 1 Konstytucji, wyrażona w nim zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Konstytucyjna zasada równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje *podobne* zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości.

Nie zawsze jednak odmiennosc potraktowania sytuacji podobnych jest konstytucyjnie niedopuszczalna, bo mogą zachodzić wypadki, gdy odmiennosc tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Konstytucyjna zasada równości nie ma bowiem charakteru absolutnego.

Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywających argumentach.

Różnicowanie jest więc konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57).

W niniejszej sprawie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest bowiem obowiązany do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania.

Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania skargi konstytucyjnej. Badanie przez Trybunał Konstytucyjny, czy skarga konstytucyjna spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi niezbędne do jej rozpoznania, następuje więc także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu tejże skargi do merytorycznego rozpoznania. Skład wyznaczony do merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej nie jest związany wynikiem wstępnej weryfikacji jej dopuszczalności (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 37; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54).

Na wstępie odnieść należy się do zmian wprowadzonych w brzmieniu zaskarżonych w niniejszej sprawie przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. i wpływu tych zmian na dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Zauważyć należy, iż przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. zostały wprowadzone ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 60, poz. 700), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r.

W pierwotnie obowiązującym brzmieniu przepisy te stanowiły:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

(...)

7) nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce 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.

Art. 15. (...)

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.*

Ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 141, poz. 1179) w art. 12 ust. 1 w pkt 7 u.p.d.o.p. po wyrazie *spółce* dodano wyraz *kapitałowej*.

W brzmieniu nadanym tą ustawą, obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. stanowił:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

*(...)*

*7) 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.*

W tym brzmieniu przepis ten obowiązywał od dnia 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2013 r.

Przepis art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p. został wprowadzony w życie z dniem 1 stycznia 2004 r. 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.).

Przepis ten stanowi:

*Art. 15. (...)*

*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.*

Cytowane brzmienie art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p. nie uległo zmianie.

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 ze zm.) w art. 15 w ust. 1j po pkt 3 dodano pkt 4 w brzmieniu:

*4) 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.*

Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

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), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2014r., przepisom art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. nadano następujące brzmienie:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

*(...)*

*7) 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.*

*Art. 15. (...)*

*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) albo wkładów w spółdzielni – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a, 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) 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,

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;

4) 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 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., poz. 1328 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2015 r., znowelizowano przepis art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., nadając mu brzmienie:

*Art. 15. (...)*

*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) albo wkładów w spółdzielni – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a, w wysokości:*

*(...)*

*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), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., znowelizowano przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., nadając mu brzmienie:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

*(...)*

*7) 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.*

Wymienioną ustawą nowelizującą z dnia 5 września 2016 r. – w art. 15 w ust. 1j u.p.d.o.p.:

– wprowadzenie do wyliczenie otrzymało 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;*

– w pkt 2 lit. a nadano 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., poz. 2175), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. skreślono wyrazy: *w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.*

Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 r., stanowił zatem:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

*(...).*

*7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze;*

*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 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., poz. 1291), która weszła w życie z dniem 19 lipca 2018 r., art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. nadano brzmienie:

*7) 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.*

Ponadto w art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. pkt 3 otrzymał 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.*

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j i ust. 1o u.p.d.o.p. stanowią zatem:

*Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:*

*(...)*

7) 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.

Art. 15.(...)

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) albo wkładów w spółdzielni – 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) 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,

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;*

*2a) wartości odpowiadającej kwocie udzielonej pożyczki, o której mowa w ust. 9 – jeżeli przedmiotem wkładu jest wierzytelność z tytułu takiej pożyczki;*

*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;*

*4) 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.*

*(...)*

*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.*

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć należy, iż rozstrzygnięcie zawarte w wydanym w sprawie Skarżącej wyroku NSA z dnia 10 listopada 2016 r., tj. orzeczeniu ostatecznie rozstrzygającym o Jej konstytucyjnych prawach w rozumieniu art. 79 Konstytucji, dotyczy stanu prawnego obowiązującego w 2008 r., tj. w okresie powstania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu uzyskania przychodu przez R Sp. z o.o. w związku z objęciem udziałów w zależnej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Z uzasadnienia wymienionego wyroku, na tle którego została skierowana przez Skarżącą skarga konstytucyjna, wynika zaś, iż

u podstaw zapadłego w tymże wyroku rozstrzygnięcia legły kwestionowane przepisy w ich brzmieniu obowiązującym w 2008 r.

Z tych względów zasadne jest uznanie, iż przedmiotowe rozstrzygnięcie zostało oparte na przepisach:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym mu 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.

Wskazać w tym miejscu trzeba, iż argumentacja przytoczona w dalszej części niniejszego stanowiska odnosi się do przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 15 ust. 1j i ust. 1o u.p.d.o.p. we wskazanym brzmieniu, tj. obowiązującym w 2008 r.

Uczynienie z kwestionowanych przepisów, w tym brzmieniu, podstawy normatywnej tegoż wyroku, w ocenie Skarżącej, spowodować miało niedozwoloną ingerencję w Jej konstytucyjne prawa.

Zasadne jest zatem przyjęcie, iż zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej dotyczą przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. w innym ich brzmieniu, aniżeli aktualnie obowiązujące.

Zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym podlega umorzeniu, jeżeli *akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.*



Dopiero zatem po ustaleniu, że uchylony przepis, w zakwestionowanym zakresie, nie może być zastosowany do żadnych sytuacji z przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, w szczególności nie wywiera już określonych skutków dla obywateli, postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną można umorzyć ze względu na utratę przez niego mocy obowiązującej. O utracie mocy obowiązującej można bowiem mówić dopiero wtedy, gdy dany przepis nie może być w ogóle stosowany (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11 i wymienione tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

W związku z tym, w kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż, zgodnie z regulacją intertemporalną stosowaną w postępowaniu sadowoadministracyjnym, miarodajną także dla spraw podatkowych, nawet uchylone przepisy będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)].

Dodać należy, iż zmiany brzmienia kwestionowanych przepisów nie miały wpływu na kwestię 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 prawnego Skarżącej, w zakresie, w jakim upatruje Ona naruszenia swoich konstytucyjnych praw.

Można zatem uznać, iż kwestionowane przepisy w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., w zaskarżonym zakresie, nie utraciły mocy

obowiązującej w rozumieniu przepisu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Na marginesie zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 59 ust. 3 tej ustawy, *Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w ust. 1 pkt 4, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.*

Stwierdzenie *konieczności*, o której mowa w art. 59 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wymaga łącznego spełnienia trzech warunków:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery konstytucyjnych praw i wolności,
- po drugie, nie istnieje alternatywny instrument prawny (poza orzeczeniem niekonstytucyjności), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim przepis utracił moc obowiązującą,
- po trzecie, stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu będzie skutecznym środkiem przywrócenia ochrony naruszonych praw lub wolności skarżącego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. SK 15/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 18 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

Wydaje się, iż w niniejszej sprawie, niezależnie od kwestii zasadności zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych regulacji, występują wymienione przesłanki pozwalające na ewentualne zastosowanie przepisu art. 59 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nawet gdyby uznać, że niektóre zakwestionowane przepisy – w brzmieniu zastosowanym w sprawie Skarżącej – utraciły moc obowiązującą, gdyż zostały zastąpione regulacjami w nowym brzmieniu.

Reasumując, okoliczność, iż nastąpiła zmiana brzmienia zaskarżonych w skardze konstytucyjnej przepisów, nie stanowi przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego 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 nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów. Skarga konstytucyjna uruchamia tzw. kontrolę konkretną. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym. Warunkiem merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej jest więc uczynienie jej przedmiotem przepisów prawnych, które wykazują dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, stanowiły podstawę normatywną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, uczynienie z nich takiej podstawy przez sąd lub organ administracji publicznej spowodowało niedozwoloną ingerencję w sferę konstytucyjnie określonych wolności, praw lub obowiązków skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12,

OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70; 28 lipca 2015 r., sygn. SK 14/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 119; 14 marca 2017 r., sygn. SK 42/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 15; 17 maja 2017 r., sygn.. SK 38/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 39).

W niniejszej sprawie wskazany w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. dotyczy uznania za przychód wartości nominalnej udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, przepis art. 15 ust. 1j tej ustawy reguluje zaś zasady ustalania kosztów uzyskania przychodu w przypadku objęcia udziałów w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny.

Podstawą prawną wydanego w sprawie Skarżącej wyroku NSA z dnia 1 listopada 2016 r., będącego, w rozumieniu przepisu art. 79 ust. 1, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżących, były m.in. przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p., ale tylko w części, w jakiej odnoszą się do udziałów (akcji) w spółce.

Przepisy te w części, w jakiej dotyczą wkładów w spółdzielni, nie determinują zatem, w sensie normatywnym, treści wskazanego wyroku NSA z dnia 1 listopada 2016 r. w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca upatruje naruszenia przysługujących Jej praw konstytucyjnych.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie, w części dotyczącej zarzutów niekonstytucyjności art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p., w zakresie, w jakim przepisy te dotyczą wkładów w spółdzielni, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna spełnić także wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, skarga konstytucyjna powinna zawierać *uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.*

Braki formalne skargi konstytucyjnej w tym zakresie skutkują koniecznością umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno przyjętego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną (pytaniem prawnym, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego

uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 12 grudnia 2017 r., sygn. P 13/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 84).

*Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).*

W myśl art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (ust. 1) oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerwania, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż w skardze konstytucyjnej, w odniesieniu do art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p., przytoczona została argumentacja uzasadniająca jedynie zarzut niekonstytucyjności regulacji zawartej w pkt 3 tegoż

ustępu. Brak jest zaś uzasadnienia dotyczącego zarzutu niekonstytucyjności przepisów art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p.

Zauważyć ponadto należy, iż przepisy art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. nie miały zastosowania w sprawie Skarżącej, w której został wydany wyrok NSA z dnia listopada 2016r., w związku z którym skierowała Ona skargę konstytucyjną. W stanie faktycznym tej sprawy przedmiotem wkładów wniesionych przez R Sp. z o.o. do B Spółka z o.o. nie były bowiem ani środki trwałe, wartości niematerialne lub prawne ani też udziały (akcje) w innej spółce.

Wskazać też należy, iż z części wstępnej skargi konstytucyjnej (str. 1) oraz pisma z dnia 4 sierpnia 2016 r. skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego (str. 2) wynika, że Skarżąca zarzuca niekonstytucyjność przepisowi art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., a nie przepisom art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 tej ustawy.

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie, w części dotyczącej badania niekonstytucyjności art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Skarga konstytucyjna nie spełnia także wymogów formalnych dotyczących uzasadnienia sformułowanych w niej zarzutów naruszenia przez kwestionowane przepisy wzorca z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W tym zakresie skarga konstytucyjna nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

Nie stanowi wystarczającego uzasadnienia tego zarzutu stwierdzenie, iż *[kwestionowana regulacja prawna dyskryminuje również podatników dokonujących konwersji wierzytelności własnych (uprzednio zarachowanych jako przychody należne) na kapitał w porównaniu z podatnikami dokonującymi 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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13). Wskazanego wymogu nie spełnia również przytoczenie treści art. 32 Konstytucji (tamże, str. 9).*

Podkreślić trzeba, że w przypadku podniesienia zarzutu naruszenia wzorca z art. 32 Konstytucji, skarżący ma w szczególności obowiązek: wykazania, jaka jest grupa podmiotów podobnych; wyjaśnienia, na czym polega różnicowanie ich sytuacji prawnej przez zaskarżone unormowanie, oraz przedstawienia argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie różnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga bowiem – co należy przypomnieć – ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Konieczne jest zatem wykazanie, iż sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej określono co prawda grupy adresatów, których sytuacja prawna miałyby zostać zróżnicowana przez zaskarżone przepisy. Nie wskazano jednak relewantnej cechy, jaką w takim samym stopniu charakteryzowałyby się owe odmiennie traktowane grupy podmiotów, a która przemawiałaby za obowiązkiem jednakowego ich traktowania. Innymi słowy, w skardze konstytucyjnej nie wskazano tych elementów, które są prawnie relewantne – co jest konieczne dla stwierdzenia, czy konstytucyjna zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona.

Dodać trzeba, iż w razie udowodnienia tezy, że kwestionowana regulacja różnicuje podmioty charakteryzując się wspólną cechą istotną, należyte



uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości wymaga przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego z wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania, tj.: nie ma charakteru relewantnego; nie spełnia warunku proporcjonalności lub nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej także w tym zakresie nie przedstawiono żadnej argumentacji.

W skardze konstytucyjnej nie uzasadniono również zarzutów naruszenia wzorców z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie można uznać za wystarczające ograniczenia się do wskazania przesłanek określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, jakie muszą zostać łącznie spełnione przy wprowadzaniu regulacji ograniczających konstytucyjne prawa i wolności obywatelskie, oraz stwierdzenia, iż zaskarżone regulacje naruszają te przesłanki (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 64 ust. 3 Konstytucji, to Skarżąca nie wykazała, iż kwestionowane unormowania prowadzą do sytuacji, w której wysokość podatku dochodowego od osób prawnych od dochodu powstałego w następstwie objęcia udziałów w spółce z o.o. w zamian za wniesioną tytułem wkładu wierzytelność zbliża się do wysokości tegoż dochodu, zaś łączna wartość opodatkowania, powstała ze zsumowania tegoż podatku i podatku od dochodu uzyskanego w wyniku powstania przedmiotowej wierzytelności z tytułu wcześniejszej sprzedaży przez podatnika towarów spółce z o.o., ma charakter konfiskaty.

W skardze konstytucyjnej nie uzasadniono zatem tezy, iż zaskarżone regulacje prowadzą do naruszenia istoty prawa własności poprzez obciążenie dochodów podatnika w stopniu uniemożliwiającym mu korzystanie z nich.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż, z uwagi na to, że regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają wyraźną podstawę konstytucyjną (kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska), ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, tj. wzorca z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest więc ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

W skardze konstytucyjnej nie uzasadniano również zarzutów naruszenia przez zaskarżone przepisy zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji wyrażonych w art. 2 Konstytucji.

Jak już wskazano wcześniej, w odniesieniu do drugiej z tych zasad Skarżąca ograniczyła się do wskazania w *petitum* skargi konstytucyjnej, iż przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j i ust. 1o u.p.d.o.p. uchybiają *zasadzie zrozumiałości przepisów dla ich adresatów*.

W odniesieniu zaś do zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa Skarżąca stwierdziła, iż regulacja prawna, *na*

*którą składają się przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j i ust. 1o u.p.d.o.p., [s]tanowi (...) przy tym swoistego rodzaju pułapkę podatkową, gdyż można ją stosunkowo łatwo ominąć poprzez np. przekazanie 99,99% wkładu niepieniężnego na kapitał zapasowy, gdy jednocześnie wydatki związane z objęciem udziałów (akcji) będą stanowiły 0,01% równowartości tego wkładu. W uchwale składu 7 sędziów z dnia 20 lipca 2015 r., II FSK 1712/13 NSA uznał, że w przypadku takim organy podatkowe nie są upoważnione do określenia innej wartości przychodu niż wartość nominalna objętych udziałów (akcji) (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 13).*

Przytoczona argumentacja nie odnosi się do zarzutu naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, lecz stanowi raczej wskazanie sposobu, w jaki, zdaniem Skarżącej, podatnik może uniknąć skutków podatkowych wynikających z zaskarżonych przepisów.

Skarga konstytucyjna w części dotyczącej zarzutów niezgodności zaskarżonych przepisów z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji, a także z wzorcami z art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej, nie spełnia więc wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Postępowanie w niniejszej sprawie we wskazanym zakresie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W niniejszej sprawie odnieść należy się także do dopuszczalności kontroli zgodności zaskarżonych regulacji z zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W kontekście oceny dopuszczalności wskazania art. 64 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli wobec przepisów art.12 ust. 1 pkt 7 oraz przepisów art. 15

ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p. jako przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż 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 (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie 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* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności, prowadziłoby jednak do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych. Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji. Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych

w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem

kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki podatkowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zaś zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Dopuszczalna jest więc kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*, a także w sytuacjach, gdy przepisy podatkowe naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Dopuszczalna jest także kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, niedotyczących nakładania obowiązku podatkowego *sensu stricto*, lecz regulujących zagadnienia związane ze sferą realizacji tego obowiązku, np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca

2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, powołanie tego przepisu jako wzorca kontroli w sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną może nastąpić zupełnie wyjątkowo. Przepis ten może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem tegoż przepisu wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 23 stycznia 2002 r., sygn. SK 13/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 9; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45; 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39; 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99; 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 34/12, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 1 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lutego 2006 r., sygn. Ts 183/05, OTK ZU nr 3/B/2006, poz. 119).

Jeśli skarżący odwołuje się do zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełni funkcję pomocniczego wzorca kontroli (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 marca 2004 r., sygn. SK 23/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 18; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*).

W świetle argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej zasadne jest przyjęcie, iż sformułowane w niej zarzuty koncentrują się przede wszystkim na rzekomo nieproporcjonalnym naruszeniu przez zaskarżone regulacje prawa własności, którego ochronę gwarantuje przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Zauważyć przy tym należy, iż zasada proporcjonalności została wyrażona nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz również wyprowadza się ją z art. 2

Konstytucji. W tym drugim wypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji ograniczających wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegających kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. W związku z tym konstytucyjność regulacji daninowych – w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu – może zostać zakwestionowana jedynie na podstawie zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powołanego wyroku w sprawie o sygn. SK 18/09, [*u*]stanowienie nieproporcjonalnego (...) obciążenia daninowego jest (...) zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki (*op. cit.*).

W niniejszej sprawie z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca powiązała zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, z naruszeniem wzorca z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej.

W niniejszej sprawie dopuszczalna jest zatem kontrola zaskarżonych unormowań z tymi wzorcami.

Reasumując, w niniejszej sprawie rozpoznaniu merytorycznemu podlegają zatem zarzuty naruszenia zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 2, w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji, przez przepisy:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w zakresie, w jakim uznaje za przychód wartość nominalną udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługującej wobec tejże spółki, uprzednio zarachowanej na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny;

– art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim przepisy te nie uznają za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 tejże ustawy, wartości nominalnej wierzytelności przysługujących wobec spółki



z ograniczoną odpowiedzialnością, uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne, które zostały wniesione jako wkład niepieniężny do tejże spółki w zamian za objęcie w niej udziałów.

Zarzuty te należy uznać za niezasadne.

Na wstępie trzeba odnotować, iż kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy nie regulują bezpośrednio kwestii nałożenia podatku dochodowego od osób prawnych. Wpływają jednak na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem, określają bowiem przychód uzyskany przez podatnika obejmującego udziały w spółce z o.o. za wniesione do niej wierzytelności własne, wyłączając zarazem możliwość zaliczenia wartości tych wierzytelności do kosztów uzyskania owego przychodu.

Zaskarżone regulacje prawne dotyczą sytuacji, w której podatnik wniósł do spółki z o.o. wkład w postaci wierzytelności przysługującej mu wobec tejże spółki w zamian za objęcie w niej udziałów. Przedmiotowa wierzytelność powstała zaś w wyniku wcześniejszego zbycia przez podatnika towarów lub usług (w niniejszej sprawie – sprzedaży wyrobów z odroczonym terminem płatności) na rzecz tejże spółki. Ma zatem charakter tzw. wierzytelności własnej.

W tym rozumieniu pojęcie *wierzytelność własna* będzie używane w dalszej części niniejszego stanowiska.

Zauważyć należy, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się, iż, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wniesienie wierzytelności przysługujących podatnikowi wobec spółki jak wkładu do tejże spółki w zamian za objęcie w niej udziałów (akcji), tj. konwersja wierzytelności za te udziały na kapitał dłużnika, nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej. Wkład w formie pieniężnej może być bowiem wniesiony tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu tzw. pieniądza bankowego poprzez np. wpłaty na konto, polecenie przelewu, przekaz. Wniesienie wierzytelności własnej do spółki z o.o. w zamian za objęcie w niej udziałów (akcji), powoduje zatem powstanie,

po stronie podmiotu wnoszącego, przychodu w wysokości nominalnej wartości objętych udziałów (akcji) [vide – wyroki NSA z dnia: 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 1799/12, 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 349/13; 3 lutego 2016 r., sygn. 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. II FSK 1993/15; 20 października 2017 r., sygn. II FSK 2611/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, a także wyroki WSA: w Krakowie – z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Kr 629/08; 23 marca 2017 r. , sygn. I SA/Kr 129/17; 27 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 57/17; 30 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Kr 122/17; 12 lipca 2018 r., sygn. I SA/Kr 512/17; 22 listopada 2017 r., sygn. I SA/Kr 574/17; 21 marca 2018 r., sygn. I SA/Kr 142/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; w Warszawie – z dnia 28 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 3951/17, LEX nr 2490719; w Gdańsku – z dnia 15 maja 2018 r., sygn. I SA/Gd 293/2018, LEX nr 2502348].

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu powołanego wyroku z dnia 28 lutego 2005 r., sygn. FSK 1434/04, *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.*

W uzasadnieniu wyroku z dnia 5 września 2017 r., sygn. II FSK 1993/15, NSA wskazał, iż *[k]onwersja 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 (op. cit.).*

Sądy administracyjne w sposób jednolity wypowiadają się zatem w kwestii zakwalifikowania wierzytelności własnej, wniesionej przez wspólnika do spółki na objęcie nowo utworzonych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym, jako wkładu niepieniężnego, w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

Taki pogląd prezentowany jest także w piśmiennictwie (*vide* – M. Kacymirow, M. Kozaczuk, *Koszty z tytułu objęcia udziałów/akcji w spółce kapitałowej w zamian za aport w postaci wierzytelności własnej wspólnika/akcjonariusza*, Prawo i Podatki z 2011 r., nr 6, str. 18 i nast.; A. Wrzesińska-Nowacka, *Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz*, Warszawa 2013 r., str. 551).

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym 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 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 przepis 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 niepieniężnego – inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu. Wniesienie aportem należności, które są, w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., przychodem spółki, nie rodzi zatem uprawnia do uznania ich za koszt uzyskania przychodów, gdyż w takiej sytuacji podatnik nie ponosi wydatków związanych z nabyciem przedmiotu wkładu (*vide* – wyroki NSA z dnia: 3 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1292/2009, LEX nr 745607; 15 marca 2012 r., sygn. II FSK 1659/2010, LEX nr 1168516; 11 września 2012 r., sygn. II FSK 269/2011, LEX nr 1970962; 2 października 2012 r., sygn. II FSK 230/2011, LEX nr 1226609; 7 grudnia

2012 r., sygn. II FSK 827/2011, LEX nr 1286263; 24 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2340/11, LEX nr 1557928; 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1095/15, LEX nr 2315011; 6 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1364/15, LEX nr 2302158; 14 września 2017 r., sygn. II FSK 2006/15, LEX nr 2404516 oraz wyroki WSA: w Krakowie – z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. I SA/Kr 512/17, *op. cit.*; 22 listopada 2017 r., sygn. I SA/Kr 574/17, *op. cit.*; 21 marca 2018 r., sygn. I SA/Kr 142/18, *op. cit.*; w Warszawie – z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. III SA/Wa 2158/14, LEX nr 1746190; w Gdańsku – z dnia 15 marca 2016 r., sygn. I SA/Gd 1889/15, LEX nr 2016085; w Gliwicach – z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Gl 975/17, LEX nr 2430311).

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1292/09, *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 w art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., składnik majątku, jest wcześniejsze poniesienie wydatków na jego nabycie (op. cit.).*

W wyroku z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1346/15, NSA podkreślił, iż *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 (op. cit.).*

Jeśli chodzi o przepis art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., to pozwala on na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu, oprócz kosztów wymienionych w art. 15 ust. 1j tej ustawy, także innych wydatków poniesionych przez podatnika w związku z objęciem udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny.

Reasumując, należy przyjąć, iż w orzecznictwie sądownoadministracyjnym – w odniesieniu do kwestionowanych przepisów – prezentowana jest jednolita, stała i powszechna linia orzecznicza, zgodnie z którą podatnik wnoszący do spółki kapitałowej, w zamian za objęcie udziałów lub akcji, wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługującej mu wobec tejże spółki uzyskuje w wyniku tej operacji przychód. Przychodem tym jest nominalna wartość udziałów lub akcji objętych przez podatnika w zamian za tenże wkład. Wartość wierzytelności własnej wniesionej jako wkład do spółki nie stanowi zaś kosztów uzyskania tegoż przychodu.

W niniejszej sprawie z uzasadnienia skargi konstytucyjnej oraz pisma Skarżącej z dnia 4 sierpnia 2017 r. skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego wynika, że istota przedstawionego problemu sprowadza się przede wszystkim do kwestii zgodności z ustawą zasadniczą stanu prawnego, w którym w 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 w tejże spółce, wartość nominalna przedmiotowych udziałów stanowi przychód. Wartość wniesionych do spółki wierzytelności własnych nie jest zaś uznawana za koszty uzyskania przedmiotowego przychodu.

Z argumentacji przytoczonej w pismach procesowych Skarżącej, skierowanych do Trybunału Konstytucyjnego, wynika, iż w istocie zarzuca Ona przepisom art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p., w kwestionowanym zakresie, nadmierną, 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. Podatek ten obciąża bowiem dochód, jaki pozostał podatnikowi po uiszczeniu po raz pierwszy podatku dochodowego od osób

prawnych od dochodu stanowiącego nadwyżkę wierzytelności netto ze sprzedaży spółce wyrobów gotowych.

Źródła nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności Skarżąca upatruje także w tym, iż ustawodawca, w art. 15 ust. 1j i ust. 1o u.p.d.o.p., 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.

Odnosząc się do zarzutu podwójnego opodatkowania, podnieść trzeba, że oznacza ono nałożenie na to samo źródło podatkowe, czyli na przedmiot opodatkowania, dwóch lub więcej podatków. W piśmiennictwie wyróżnia się podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. W znaczeniu ekonomicznym uwzględnia się kryterium przedmiotowe, gdyż podwójne opodatkowanie występuje wówczas, gdy ten sam dochód lub majątek należący do dwóch lub więcej podmiotów opodatkowany jest co najmniej dwukrotnie (*vide* – B. Kucia-Guściora, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009 r., str. 386). Z kolei podwójne opodatkowanie w sensie prawnym uwzględnia kryterium zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe. Występuje w przypadku dwukrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego. Jedną z podstawowych cech podwójnego opodatkowania (niezależnie od ujęcia) jest identyczność (tożsamość) przedmiotu opodatkowania. Podwójne opodatkowanie dotyczy istnienia zjawiska podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, a także ponownego opodatkowania majątku, którego nabycie było już raz opodatkowane (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113 i przytoczona tam literatura).

Podkreślić przy tym należy, iż Konstytucja nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania dochodów. Zakaz ów jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, a niemającą bezpośredniego

osadzenia w ustawie zasadniczej. Naruszenie zakazu podwójnego opodatkowania nie prowadzi więc bezpośrednio (niejako automatycznie) do naruszenia Konstytucji. Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać dopiero stąd, że podwójne opodatkowanie jest – przykładowo – nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencją w prawa majątkowe podatnika (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, *op. cit.*).

Oceniając konstytucyjność kwestionowanych regulacji, odnieść należy się 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 tej ustawy.

Zgodnie z tym ostatnim przepisem, 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.*

W rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., przychodem należnym jest więc 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 (*vide* – W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2010 r., komentarz do art. 12, teza 50, Legalis).

Przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., powstaje przy tym z dniem wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż w dniu wystawienia faktury albo uregulowania należności (art. 12 ust. 3a u.p.d.o.p.).

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 tejże spółki

wierzytelność (uprawnienie do żądania od dłużnika zapłaty), 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 (art. 12 ust. 1b pkt 2 u.p.d.o.p.).

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 bowiem 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., który to przepis nie jest przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie.

Nie ma więc racjonalnych podstaw, aby wartości nominalnej udziałów objętych przez podatnika w sp. z o.o. 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.

Podkreślić ponadto trzeba, iż, w świetle przepisów u.p.d.o.p., w przypadku osiągnięcia przychodu w postaci wierzytelności powstałej z tytułu sprzedaży towarów spółce z o.o., podatkiem dochodowym od osób prawnych zostanie opodatkowany uzyskany przez podatnika dochód w postaci wartości owej 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.

Nie dochodzi zatem do ponownego opodatkowania dochodu, uzyskanego z tożsamego zdarzenia podatkowego powodującego jego powstanie.

W sytuacji, gdy podatnik wniesie wierzytelność do spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, nie stanowi ona kosztów uzyskania przychodów w postaci tychże udziałów. Jest to bowiem jego własna wierzytelność, której koszty powstania – jak należy ponownie podkreślić – zostały wcześniej zaliczone do kosztów jej uzyskania jako przychodu.

W przypadku wierzytelności własnych, nie ma zatem wydatków poniesionych na nabycie tych wierzytelności, niezaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów. Wydatki poniesione uprzednio na nabycie składników majątkowych, których sprzedaż stała się podstawą powstania wierzytelności konwertowanej następnie na udziały w spółce, zostały bowiem wcześniej zaliczone już w ciężar kosztów uzyskania przychodów w postaci owej wierzytelności.

Uzasadnia to wprowadzenie przez ustawodawcę kwestionowanego w niniejszej sprawie rozwiązania, zgodnie z którym wierzytelność własna nie jest wliczana do kosztów uzyskania przychodu w postaci udziałów objętych za nią w spółce, a przy tym, w świetle przedstawionych okoliczności, nie można uznać, iż rozwiązanie to prowadzi do nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika.

Niezależnie od powyższego, odnosząc się do kwestii związanej ze skutkami podatkowymi wywołanymi przez zaskarżone regulacje, tj. opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu powstałego w wyniku uzyskania przychodu w postaci udziałów objętych w spółce z o.o. w zamian za wniesione do niej wierzytelności własne bez możliwości wliczenia w koszty uzyskania wspomnianego przychodu wartości owych wierzytelności, podnieść trzeba, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa

odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Zadaniem ustawodawcy jest kształtowanie 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. Ustawodawca ma więc daleko idącą swobodę w zakresie polityki podatkowej, zwłaszcza w wyborze celów i instrumentów temu służących. Do jego kompetencji należy bowiem prowadzenie tej polityki. Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie 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 (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 maja 2007 r., sygn. SK 67/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 64; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12; OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8, a także A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011 r., str. 104; K. Działocha, A. Łukaszczuk, [w] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, pod red. L. Garlickiego i M. Zubika; Warszawa 2016 r., str. 970).

Do kompetencji ustawodawcy należy przy tym przyjmowanie takich rozwiązań prawnych, które w jego ocenie będą najlepiej służyły realizacji założonych przez niego celów. Brak jest podstaw do uznania niezgodności z Konstytucją poszczególnych rozwiązań dotyczących prawa daninowego, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii podatkowej, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant lepszy (*vide* – K. Działocha, A. Łukaszczuk, *op. cit.*, str. 971).

Podnieść ponadto trzeba, iż celem wprowadzenia przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jest opodatkowanie, na moment wniesienia wkładu do spółki kapitałowej, ewentualnego dochodu, tzw. 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 tego rodzaju rezerwy nie powstają w przypadku wniesienia wkładu pieniężnego (*vide* – interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 1 marca 2018 r., DD6.8201.11.2018).

Zauważyć ponadto należy, iż w sferze daninowej wprowadzenie określonych rozwiązań podatkowych, w tym także w zakresie określenia przychodów podatnika oraz kosztów jego uzyskania, zasadniczo wynika z obiektywnej konieczności, niezbędnej dla uzyskania określonych celów w sferze polityki podatkowej, a nie subiektywnego przekonania o takiej potrzebie.

Podkreślić trzeba, iż powołanie się na wywodzoną z art. 2 zasadę proporcjonalności *jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn.

SK 18/09, *op. cit.*; podobnie w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

Brak jest zaś podstaw do przyjęcia, iż kwestionowane regulacje wywołują tak szczególne, drastyczne skutki podatkowe, że prowadzi to do ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika w stopniu niezgodnym ze standardami konstytucyjnymi wynikającymi z powołanych przez Skarżącą wzorców kontroli.

Przyjęte w kwestionowanych przepisach rozwiązania mieszczą się zatem w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody regulacyjnej ustawodawcy w sferze prawa podatkowego.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, w odniesieniu do podnoszonych w skardze konstytucyjnej zarzutów dotyczących błędnej wykładni zaskarżonych przepisów dokonanej w praktyce orzeczniczej, że Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo. *Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Trybunał Konstytucyjny nie jest sądem faktu ani sądem orzekającym w sprawie w postępowaniu instancyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 81; 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18).

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż kwestionowane przepisy są zgodne z zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego

*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego