

**A d w o k a t B o g u s ł a w a D e m e l**  
**K A N C E L A R I A A D W O K A C K A**  
31-512 Kraków, ul. Topolowa 3      tel.: +48 12 2945131, e-mail: adw.b.demel@gmail.com

Kraków, dnia 18 kwietnia 2017 r.

**Trybunał Konstytucyjny**

**Al. Jana Christiana Szucha 12a**

**00-918 Warszawa**

**Skarżący:** R Sp. z o.o. z siedzibą w K.,  
działająca przez pełnomocnika adwokata  
Bogusławę Demel Kancelaria Adwokacka w Krakowie z siedzibą : ul. Topolowa 3,  
31-512 Kraków

**NIP Skarżącego:**

**Uczestnik postępowania:** Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, ul. Wiejska 4/6/8, 00-902  
Warszawa.

**SKARGA KONSTYTUCYJNA**

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 Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze 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



kolei oddalono skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia czerwca 2015 roku w przedmiocie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2008.

Skarżąca wyczerpała zatem przewidywany w postępowaniu sądowym tok instancji. Załączony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2016 r. jest prawomocny.

Od tego wyroku nie wniesiono nadzwyczajnego środka zaskarżenia. Wyrok Sądu kasacyjnego został doręczony skarżącej w dniu 25 stycznia 2017 roku.

**Dowód:** potwierdzenie odbioru korespondencji, prezentata na karcie sentencji wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2017 roku.

Skarga konstytucyjna została zatem złożona w terminie otwartym albowiem w dniu 20 kwietnia 2017 roku została ona nadana listem poleconym na adres Trybunału Konstytucyjnego w Polskim Urzędzie Pocztowym .

## **II. Orzeczenia wydane na podstawie zaskarżonych przepisów**

Sąd kasacyjny uznał, iż Sąd I instancji prawidłowo zdefiniował wymagające rozstrzygnięcia zagadnienie sporne, jakie stanowiła odpowiedź na pytanie, czy wniesienie do spółki kapitałowej wierzytelności przysługujące wobec tej spółki w zamian za udziały stanowi przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej updop) i prawidłowo udzielił odpowiedzi twierdzącej na tak postawione pytanie. Nie zachodziła bowiem kolizja pomiędzy pkt. 7 ust. 1 i ust. 3 art. 12 updop, która mogłaby zostać usunięta w myśl zasady, że przepis drugi jako przepis szczególny, wyłącza zastosowanie przepisu pierwszego jako ogólnego. Zgodnie z art. 15 ust. 1j pkt. 3 updop ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie wierzytelności. Natomiast kosztem takim nie jest wartość nominalna tych wierzytelności. Regulacja prawna kosztów uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 jest zaś wyczerpująca. (zob. ust. 2 i 6.5. i 6.6. uzasadnienia wyroku NSA z dnia listopada 2016 r.)

Istnieje zatem związek poszczególnych rozstrzygnięć z zaskarżonymi przepisami.

### III. Przedmiot skargi konstytucyjnej

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 1 updop (artykuły bez bliższego oznaczenia oznaczają artykuły tej ustawy) „przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14 są w szczególności:

1. otrzymane pieniądze, wartości pieniężne w tym również różnice kursowe”

Z kolei według ust. 3 i ust. 4 pkt. 9 tego artykułu odpowiednio: „za przychody związane z działalnością gospodarczą i prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także przychody należne choćby nie zostały jeszcze otrzymane, po wyłączeniu zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont” oraz „ do przychodów nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług”.

Z początkiem 2001 roku w art. 12 ust. 1 dodano nowelą z dnia 9 czerwca 2000 r. (Dz. U. Nr 60 poz. 700) pkt. 7, który po zmianie dokonanej nowelą z dnia 27 lutego 2002 r. (Dz. U. nr 141 poz. 1179) otrzymał brzmienie: „wartość nominalna udziałów (akcji) w spółce kapitałowej lub 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.” Jednocześnie w art. 14 updop skreślono ust. 5 o treści: „przepisów ust. 1-3 nie stosuje się ... do zbycia w formie wniesienia do spółki lub spółdzielni wkładu niepieniężnego środków obrotowych, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16 a-16 m”.

Z początkiem 2014 roku – słowa w „spółkach kapitałowych” zastąpiono słowami „w spółkach będących osobą prawną”. (nowela z dnia 8 listopada 2013 r., Dz. U. z 2013 r., poz. 1387). Stosownie zaś do art. 4a pkt. 21 termin „spółka będąca osobą prawną” oznacza „spółkę będącą podatnikiem”.

Z początkiem 2017 roku art. 12 ust. 1 pkt. 7 otrzymał brzmienie: „wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w innej postaci niż jego zorganizowana część; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo w 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;” (nowela z dnia 5 września 2016 r. – Dz. U. z 2016 r., poz.1550).

Przepis ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2017 roku co oznacza, że ma zastosowanie do dochodów (przychodów) osiągniętych począwszy od tej daty.

Tym samym zagadnienie prawne przedstawione do rozstrzygnięcia Trybunałowi Konstytucyjnemu w niniejszej skardze konstytucyjnej nie stało się bezprzedmiotowym. Poprzednio obowiązujący art. 12 ust. 1 pkt. 7 może być bowiem nadal stosowany do dochodów (przychodów) osiągniętych do końca 2016 roku.

Stosownie do art. 15 ust. 1 zd.. pierwsze „*Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, lub zabezpieczenia albo zachowania źródła przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust.1*”.

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

1. wartość 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, 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 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 art. 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 lub 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 inne składniki.

Z początkiem 2015 roku w pkt. 3 po słowie „nabycie” dodano słowa „lub wytworzenie”.

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

W myśl artykułu 7 ust. 2 zd. pierwsze „Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym”.

#### **IV. Stan faktyczny sprawy**

Skarżąca sprzedawała wyroby gotowe z odroczonym terminem płatności spółce zależnej i od osiągniętego z tego tytułu dochodu skarżąca uiszczala podatek dochodowy w wysokości 19%. Dochód ten stanowił nadwyżkę przychodów należnych (wierzytelności własnych pomniejszonych o należny podatek od towarów i usług) nad kosztami ich uzyskania (kosztami wykonania wyrobów gotowych).

Spółka zależna utworzona została w celu dystrybucji wyrobów gotowych skarżącej; ponieważ nie dysponowała ona wystarczającymi środkami finansowymi na rozwój sieci handlowej, postanowiono ją dokapitalizować przez wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności własnych zarachowanych uprzednio jako przychody należne. W zamian skarżąca objęła udziały w podwyższonym kapitale zakładowym o takiej samej wartości nominalnej co wartość nominalna tych wierzytelności. Podwyższenie kapitału zakładowego do Krajowego Rejestru Sądowego zostało wpisane w dniu lutego 2008 roku. Okazało się jednak, że od powyższej konwersji wierzytelności na kapitał skarżąca powinna była uiszczyć podatek dochodowy w wysokości Takie stanowisko zajął Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w protokole kontroli skarbowej z powołaniem się na utrwalone orzecznictwo sądów administracyjnych.

Aby uniknąć paraliżu działalności gospodarczej skarżąca uiszczała zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę. Stanowisko organu kontroli skarbowej uważała jednak za absurdalne. Z tego powodu złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2008 rok. Wniosku tego jednak organy podatkowe nie uwzględniły.

Sądy administracyjne zaś podzieliły ich stanowisko.

Absurdalność, o której była mowa wyżej, ilustruje poniższe zestawienie:

1. Wierzytelności z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych –

2. Należny podatek od towarów i usług (22%) –

3. Przychody należne (1-2) –

Skarżąca w zeznaniu CIT 8 za 2008 rok wykazała rentowność w wysokości %

4. Dochód –

5. Koszty uzyskania przychodów –

6. Należny podatek dochodowy (19% z pkt. 4) –

7. Dochód po opodatkowaniu (4-6) –

8. Nienależny podatek dochodowy (19% z pkt. 1) –

**V. Uzasadnienie zarzutów niezgodności z konstytucją zaskarżonych przepisów -  
zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1  
Konstytucji RP**

**Wzorzec kontroli konstytucyjności**

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji RP ustanawia prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie. Natomiast ust. 3 tego przepisu, wskazuje, że prawo własności może zostać ograniczone jedynie w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Wynikające z art. 64 Konstytucji RP prawo własności ma zatem charakter konstytucyjnego prawa majątkowego.

Do zasadniczej treści instytucji podatku należy ingerencja w sferę praw majątkowych . (tak wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, postanowienie TK z dnia 24 września 2013 r., sygn. SK 39/12; postanowienie TK z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06). Dlatego też w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że „konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji RP” (tak wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt: P 41/10).

Ponadto „zawarte w Konstytucji RP ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności” (tak TK w wyroku z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt: SK 23/01), stąd „ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych” (tak TK w wyroku z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. akt: SK 22/06).

Wobec powyższego 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 .

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, iż zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych uzasadniony jest wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, wartości konstytucyjnej, w tym m.in. tych wyrażonych w art. 2, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

W demokratycznym państwie prawa jednym z podstawowych zasad określających wzajemne stosunki między obywatelem i państwem jest zasada równości wobec prawa. Art. 31 ust. 2 Konstytucji RP stanowi, iż wszyscy wobec prawa są równi.

W wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03 Trybunał wskazał, że „zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają one być zastosowane, lub dolegliwie w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec złożonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu. Oprócz tego, zasada poprawnej legislacji wymaga pewnego stopnia precyzji i "dopasowania" regulacji prawnej do sytuacji faktycznych, których ma ona dotyczyć, aby z góry nie prowadzić do tworzenia "fikcji prawnej"”.

Art. 31 ust 3 Konstytucji RP określający zasadę proporcjonalności wymienia przesłanki, które muszą zostać spełnione łącznie przy ograniczeniu praw i wolności obywatelskich. Przesłankami tymi są:

1. ustawowa forma ograniczenia,
2. istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia,
3. funkcjonalny związek z realizacją takich wartości jak bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób,
4. zakaz naruszania istoty danego prawa i wolności.



W ocenie skarżącej kwestionowana regulacja prawna art. 12 ust. 1 pkt. 7 i art. 15 ust. 1j i o updog w zakresie kwestionowanym narusza wyżej wymienione przesłanki.

Zasada proporcjonalności wskazana w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ma za zadanie uchronić obywatela przed nadmierną ingerencją ustawodawcy w sferę jego praw i wolności.

W wyroku z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08 Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: *„Dla ustalenia, czy w danym przypadku nie zachodzi nadmierność ingerencji, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony danej wartości konstytucyjnej; czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela - proporcjonalność sensu stricto”*.

Wobec tego uznać należy, że proporcjonalne jest tylko takie ograniczenie praw i wolności, które jednocześnie spełnia wyjaśnione powyżej warunki: adekwatności (odpowiedniości), konieczności (niezbędności) i proporcjonalności *sensu stricto*. Według Konstytucji „wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne” (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Oznacza to równe uprawnienie pod względem formalnym. Przejawem w dążeniu do urzeczywistnienia zasady równości jest zakaz dyskryminacji „w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny” (ust. 2 tego samego artykułu). Zasada równości wobec prawa jest jednym ze standardów zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). W myśl tego artykułu Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa. Jedną z tych zasad zasada do państwa i stanowionego przez nią prawa. Przepisy powinny być też zrozumiałe dla ich adresatów.

Mając za podstawę powyższe rozważania należy wskazać, że wszelkie ograniczenia konstytucyjnie chronionego prawa własności muszą być zgodne nie tylko ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, ale również z innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadami wyrażonymi w art. 2, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

### **Niezgodność kwestionowanych przepisów z wzorcem kontroli**

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” rozumie się wierzytelności. Świadczy o tym choćby treść art. 16 ust. 1 pkt. 25. Przepis ten stanowi, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wierzytelności odpisanych jako

nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2.

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 ( w praktyce taka sytuacja występuje rzadko, zazwyczaj bowiem cena sprzedaży wierzytelności jest niższa i podatnik ponosi stratę, którą zalicza do kosztów uzyskania przychodów). Za przykład może posłużyć interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 25 lutego 2011 r., nr ITPB3/423-649a/10/MT:

*„(...) W przypadku wierzytelności własnych podatnik ujmuje wierzytelność jako przychód należny w momencie jej powstania. Zapłata tej należności nie powoduje zatem zwiększenia przychodów podatnika. Uzyskanie odpłatności z tytułu zbycia wierzytelności własnej ma charakter równoważny spłacie tej wierzytelności. Spłata należności zaliczonej już uprzednio do przychodów należnych nie powoduje powstania natomiast nowego przychodu podatkowego. Skutkowałoby to bowiem dwukrotnym opodatkowaniem tego samego przychodu, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z uzyskaniem wierzytelności własnej są co do zasady potrącane w momencie powstania przychodu należnego. Późniejsze zbycie wierzytelności własnej nie wiąże się z ponoszeniem nowych kosztów bezpośrednio służących uzyskaniu tej odpłatności. (...)”*

Wynikowe rozliczenie sprzedaży własnej należności kwestionują z kolei sądy administracyjne, według których taka sprzedaż stanowi odrębną czynność prawną i z tego względu skutkuje powstaniem przychodu podatkowego. Tak orzekł np. NSA w wyroku z dnia 22 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1948/09:

*„(...) chybione jest stanowisko organów podatkowych, że odpowiedzialność za zbyta wierzytelność nie zwiększa przychodów, gdyż w tym przypadku następuje jedynie spłata należności zaliczonej już wcześniej do przychodów. (...) zbycie wierzytelności własnej jest innym zdarzeniem aniżeli sprzedaż towaru, stanowiąca źródło powstania tej wierzytelności, czy też sprzedaż wierzytelności przez podmiot, dla którego obrót wierzytelnościami stanowi przedmiot działalności gospodarczej. (...) sprzedaż wierzytelności własnej nie jest już sprzedażą z prowadzoną działalnością gospodarczą i stanowi źródło przychodów określonych w art. 12 ust. 1 pkt. 1 updop, do którego zastosowanie będzie miał art. 14 ust. 1 updop, zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub*

*praw majątkowych (...) jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Ponadto przychód ze sprzedaży wierzytelności własnej nie został wyłączony z przychodów na podstawie art. 12 ust. 4 updop.*

W wyroku tym sąd stwierdził również, że do kosztów podatkowych zbywca może zaliczyć wartość wierzytelności w kwocie brutto.

### **Przykład**

*Spółka posiada niezapłaconą należność w wysokości 1.200 zł (zarachowaną uprzednio do przychodów należnych), którą sprzedała za kwotę 1.000 zł.*

*Pomijamy tu kwestię VAT.*

- **stanowisko organów podatkowych:**

*W rachunku podatkowym spółka uwzględni tylko stratę ze sprzedaży wierzytelności 200 zł (koszty uzyskania przychodów);*

- **stanowisko sądów administracyjnych:**

*Spółka ujmie w przychodach podatkowych cenę uzyskaną ze sprzedaży należności 1.000 zł, natomiast do kosztów uzyskania przychodów zaliczy 1.200 zł.*

*Jak widać, ostatecznie podatkowe skutki sprzedaży wierzytelności własnej będą takie same.*

(zob. Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno - Finansowych nr 24 (779) z dnia 27.08.2012 r. [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl) str. 1 i 2).

W ocenie skarżącej prawidłowym jest stanowisko, że odpłatne zbycie wierzytelności własnych (zarachowanych uprzednio jako przychody należne) jest rozliczne wynikowo. Potwierdził to sam ustawodawca w art. 16 ust. 1 pkt. 39. Przepis ten stanowi, że 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 jako przychód należny. W uchwale 7 sędziów z 11.06.2012 r., sygn. akt I FPS 3/11 NSA uznał, że „(...) jeżeli wierzytelność wynikająca z dokonanej czynności zostanie następnie odpłatnie zbyta, stratę wynikającą z tej czynności stanowi różnica pomiędzy nominalną wartością wierzytelności (a więc wartością brutto, zawierającą także podatek od towarów i usług) a sumą uzyskaną z jej zbycia. Ponadto, ponieważ przedmiotem sprzedaży jest wierzytelność, a nie tylko przychód należny, za uzasadniony należy uznać wniosek, że stratę powstałą w skutek takiej sprzedaży odnosić należy

*także do tej wierzytelności, a nie tylko do stanowiącego jej część przychodu należnego. Uprawnione jest zatem zapatrywanie, że fakt zachowania wierzytelności jako przychodu należnego jest wyłącznie przesłanką, której spełnienie umożliwia zaliczenie straty ze sprzedaży tej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów, nie determinując jednak wysokości straty, którą można do tej kategorii zaliczyć. Dlatego też, chociaż zarachowanie wierzytelności jako przychodu należnego jest warunkiem koniecznym do zaliczenia straty ze sprzedaży tej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów, stratę tę należy jednak obliczać jako różnicę pomiędzy wartością wierzytelności z należnym podatkiem od towarów i usług a ceną uzyskaną ze sprzedaży tej wierzytelności, a nie jako różnicę pomiędzy zarachowanym przychodem należnym a uzyskaną ceną. (...)*

Dodać należy, że jeżeli 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.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 7 zd. pierwsze przychodem podatkowym jest wartość nominalna udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Wkładem niepieniężnym w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część jest wierzytelność własna (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. Jeżeli np. wartość nominalna objętych udziałów (akcji) bądź wkładów spółdzielni jest równa wartości nominalnej wierzytelności własnych (zarachowanych uprzednio jako przychody należne), to najpierw przedmiotem tego opodatkowania jest dochód, a następnie de facto jeden ze składników jego obliczenia tj. przychód należny i to powiększony o należny podatek od towarów i usług.

Podkreślić należy w tym miejscu, że podwójnego opodatkowania w działalności gospodarczej nie byłoby, gdyby ustawodawca postąpił tak jak to uczynił NSA w powołanym wyżej wyroku, tj. za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 zd. pierwsze uznał wartość nominalną wierzytelności własnej (uprzednio zarachowanej jako przychód należny); tak się jednak nie stało. Zgodnie z art. 15 ust. 1j pkt. 3 kosztami uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7 zd. pierwsze, są faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie innych niż wymienione w pkt. 1 i 2 składników majątku podatnika, jeżeli te składniki były przedmiotem wkładu niepieniężnego. Składnikami majątku podatnika wymienionymi w pkt.1 środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, a w pkt. 2 -

udziały (akcje) w spółkach kapitałowych i wkłady w spółdzielni. Oznacza to, że wierzytelności własne (zarachowane uprzednio jako przychody) mieszczą się w pkt. 3.

Faktycznie poniesionymi wydatkami na nabycie tych wierzytelności w sposób pierwotny są koszty wytworzenia wyrobów gotowych, koszty nabycia towarów handlowych itp. Koszty te jednak zostały wcześniej zaliczone na podstawie art. 15 ust. 1 zd. pierwsze do kosztów uzyskania przychodów należnych i z tego powodu nie mogą być później zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 7.

Z kolei według art. 15 ust. 1o jeżeli podatnik w związku z objęciem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j. Takimi wydatkami są np. koszty aktu notarialnego podwyższającego kapitał spółki z o.o.. Wydatki te zatem mają charakter marginalny. Nie można też wykluczyć ich braku.

Nie ulega zatem wątpliwości, że regulacja prawna na którą składają się art. 12 ust. 1 pkt. 7 i art. 15 ust. 1j i o 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. 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).

Zauważyć należy, że konwersja wierzytelności własnych (uprzednio zarachowanych jako przychody należne) na kapitał stanowi jedną z metod postępowania restrukturyzacyjnego przedsiębiorstwa dłużnika mającego zapobiec jego upadłości.

Kwestionowana regulacja prawna dyskryminuje również podatników dokonujących konwersji wierzytelności własnych (uprzednio zarachowanych jako przychody należne) na kapitał w porównaniu z podatnikami dokonujących odpłatnego zbycia tych wierzytelności w inny sposób niż przez ich wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej bądź spółdzielni. Konwersja ta jest również formą równoważną do spłaty wierzytelności. Z tego też względu jej dyskryminacja jest niezrozumiała dla adresatów kwestionowanej regulacji prawnej.

Zagadnienie prawne przedstawione do rozstrzygnięcia Trybunałowi Konstytucyjnemu występuje nie tylko na gruncie kwestionowanej regulacji prawnej, czy też jej odpowiednika zawartego w ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.), lecz również np. w art. 22 ust. 1k tej ustawy. W przepisie tym jako koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób nie została wymieniona wartość tych nieruchomości i praw przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, a jeżeli nabycie było wolne od tego podatku – wartość jaka powinna zostać ustalona, gdyby nabycie to było opodatkowane. To samo dotyczy długu obciążającego nieruchomości i prawa majątkowe w dniu ich nabycia. Nadmienić należy, że odmienną regulację prawną zawierały art. 13 pochodzącej z poprzedniej epoki ustawy z dnia 16 grudnia 1972 roku o podatku dochodowym ( tj. Dz. U. z 1989 r., nr 27 poz. 147 ze zm.) i przepisy wykonawcze do tego artykułu.

**W tym stanie sprawy skargę konstytucyjną należy uznać za uzasadnioną.**

Za skarżącą – pełnomocnik

**Bogusław Dęmel**

*(Podpis)*

*Załączniki :*

1. Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w K z dnia 03.2015 r.,
3. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia 06.2015 r.,
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K z dnia 11.2015 r., sygn. akt:
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2016 r., sygn. akt
6. Pięć odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.
7. Pismo strony skarżącej zgodnie z jej życzeniem