



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 93/20
BAS-WAK-2649/20

Warszawa, 10 lutego 2023 r.

348

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej F sp. z o.o. z siedzibą w N z 18 października 2019 r. (sygn. akt SK 93/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W dniu 22 września 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej F sp. z o.o. z siedzibą w N (dalej: skarżąca) o sygn. akt SK 93/20.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z 19 sierpnia 2020 r., sygn. akt Ts 159/19, nadał skardze dalszy bieg. Przedmiot kontroli stanowią art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. na dzień powstania zobowiązania podatkowego Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, ze zm., dalej: u.p.d.o.p.), w stanie prawnym obowiązującym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.

2. Zaskarżone przepisy mają następujące brzmienie:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.:

„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”;

– art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.:

„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: [...]

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”.

II. Stan faktyczny sprawy

Skarżąca jest producentem . W 2013 r., w związku z sytuacją, w której jeden z kontrahentów skarżącej – F sp. z o.o. – nie był w stanie terminowo regulować płatności za dostarczane towary z powodu poniesionych nakładów inwestycyjnych, podjęta została decyzja o jego dofinansowaniu poprzez podwyższenie jego kapitału zakładowego o kwotę zł. Nowe udziały w F sp. z o.o. objąć miała – jako wspólnik – skarżąca. W dniu marca 2013 r. została podpisana przez skarżącą i firmę F sp. z o.o. umowa, w wyniku której skarżąca objęła udziałów w F sp. z o.o. o wartości nominalnej każdego udziału zł. Pomiędzy spółkami nastąpiło umowne potrącenie wierzytelności w ten sposób, że wierzytelność skarżącej wynikająca z tytułu zapłaty za dostarczone towary została potrącona z zobowiązaniem skarżącej względem F sp. z o.o. z tytułu objęcia udziałów.

Postanowieniem Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K (dalej: Dyrektor UKS) z kwietnia 2016 r. wszczęte zostało u skarżącej postępowanie kontrolne w zakresie zbadania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r.

W wyniku przeprowadzonej kontroli Dyrektor UKS w decyzji z września 2016 r. (znak:) określił dodatkową wysokość zobowiązania skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2013 r. w kwocie zł. Następnie Dyrektor Izby Skarbowej w K decyzją z grudnia 2016 r. (znak:) utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji, wskutek czego decyzja ta stała się ostateczna. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K wyrokiem z marca 2017 r. (sygn. akt) oddalił skargę na wskazaną wyżej decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K . W dalszej kolejności skarga kasacyjna skarżącej od wyroku WSA w K została oddalona prawomocnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej także: NSA) z czerwca 2019 r. (sygn. akt).

Naczelnny Sąd Administracyjny nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącej, zgodnie z którym dokonanie konwersji wierzytelności drogą potrącenia wywołuje te same skutki podatkowe, jakie powstają w wyniku faktycznego przekazania – wpłaty przelewem lub gotówką – środków pieniężnych. Potrącenie jest bowiem formą

wygaszania istniejących wierzytelności prowadzącą do umorzenia wzajemnych należności i zobowiązań, a tym samym nie prowadzi ono do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do zaliczenia jednej wierzytelności pieniężnej na poczet drugiej. Zdaniem NSA wynik wykładni językowej tych przepisów jest jednoznaczny i wyklucza możliwość zakwalifikowania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały. NSA podkreślił również, iż nie doszło w tym przypadku do naruszenia wynikającej z art. 2 Konstytucji i skonkretyzowanej w art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa, ponieważ przedmiotowa regulacja prawna nie powinna budzić w ocenie sądu uzasadnionych wątpliwości interpretacyjnych.

III. Zarzuty skarżącej

Zarzuty skarżącej zostały sformułowane w *petitum* skargi konstytucyjnej oraz w piśmie uzupełniającym z 2 lutego 2020 r., stanowiącym wykonanie zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego zawierającego wezwanie do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej (dalej: pismo uzupełniające).

W ocenie skarżącej, zakwestionowane przepisy są niezgodne z „ogólną” zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji), prawem własności do środków pieniężnych (art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji), zasadą „konieczności ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw” (art. 31 ust. 3 Konstytucji) oraz wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami sprawiedliwości społecznej, demokratycznego państwa prawnego, a także „proporcjonalności wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawa” (skarga, s. 4).

Zdaniem skarżącej naruszenie zasady równości przejawiało się poprzez „nierówne traktowanie Skarżącej wobec tych podatników, którzy dokonali tych samych czynności prawnych co skarżąca przed 2013 r. na podstawie tych samych przepisów u.p.d.o.p., które organ podatkowy w sprawie indywidualnej Skarżącej zinterpretował inaczej” (*ibidem*), natomiast ograniczenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych miało miejsce w wyniku arbitralnej, naruszającej trójpodział władzy wykładni przepisów u.p.d.o.p. i decydowania w sposób ostateczny o treści

obowiązujących uregulowań podatkowych przez organ uprawniony do ich stosowania (*ibidem*). Z kolei naruszenie „prawa własności do środków pieniężnych” jest – w opinii skarżącej – „następstwem arbitralnej wykładni pojęcia wkładu niepieniężnego i uznania za taki, potrącenia wierzytelności pieniężnych, z tytułu dostaw towarów z wierzytelności pieniężnych tytułem wpłaty środków pieniężnych na podwyższenie kapitału zakładowego spółki” (skarga, s. 5). Skarżąca uważa iż art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. daje organom podatkowym dowolność interpretacyjną w uznawaniu za koszty uzyskania przychodów określonych wydatków poniesionych przez podatnika (*ibidem*). W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżąca podniosła ponadto zarzuty naruszenia wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady określoności prawa (skarga, s. 18).

Skarżąca przedstawiając argumenty na rzecz niekonstytucyjności art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. podniosła, iż nie mogła rozsądnie przewidywać, że potrącenie, jako forma wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy w spółce F sp. z o.o. zostanie uznana za wkład niepieniężny i nie będzie mogła zostać zaliczona na poczet kosztów uzyskania przychodu, gdyż „kwestia oceny podatkowej potrącenia wierzytelności pieniężnych z tytułu dostaw towarów z należnością pieniężną z tytułu wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy nie jest rozstrzygnięta w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych” (skarga, s. 21). Skarżąca powołała się przy tym na orzecznictwo Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz poglądy doktryny prawa podatkowego wskazujące, że potrącenie zobowiązania jest formą wykonania zobowiązania o charakterze pieniężnym (m.in. uchwała SN z 26 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 20/93, wyrok NSA z 14 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 1408/04). Skarżąca podkreśliła, że „poprzez wieloznaczne i nieprecyzyjne brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w wielu przypadkach w działalności organów podatkowych i sądów administracyjnych (zwłaszcza w sprawie Skarżącej) dochodziło do wykładni przez analogię oraz wykładni rozszerzającej pojęcie wkład niepieniężny” (skarga, s. 26), albowiem „reguły interpretacyjne językowa i systemowa [tego przepisu – przyp. własny] dają rezultat obiektywnie niejednoznaczny lub wręcz sprzeczny z praktyką przyjętą z czasem przez organy podatkowe i sądy administracyjne” (skarga, s. 27). Jednocześnie w innym miejscu uzasadnienia skarżąca zauważa jednak, że: „[I]nien orzeczniczą w tym zakresie [w zakresie rozumienia pojęcia wkładu niepieniężnego – przyp. własny] można zatem uznać za jednolitą i utrwaloną” (skarga, s. 30). Myśl tę rozwija skarżąca w piśmie uzupełniającym, wskazując, że w okresie od 2009 r. do czerwca 2014 r. w

orzecznictwie sądów administracyjnych panował pogląd, w myśl którego o kwalifikacji przysługującej wspólnikowi wobec spółki wierzytelności jako wkładu pieniężnego albo niepieniężnego decydują wspólnicy tej spółki w treści uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego, natomiast w okresie późniejszym przeważało stanowisko, zgodnie z którym zapłata za udziały, dokonana w drodze potrącenia umownego z wierzytelnością pieniężną wspólnika względem spółki, w której obejmuje on udziały nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej i nie wywołuje skutków podatkowych przewidzianych dla świadczeń pieniężnych.

W odniesieniu do art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. skarżąca zauważa, iż wykładnia tego przepisu zaprezentowana przez organy podatkowe w sprawie stanowiącej kanwę jej skargi prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności, a także narusza standardy demokratycznego państwa prawnego wyrażone w art. 2 Konstytucji, na skutek niezasadnego i nieusprawiedliwionego nadrzędnymi wartościami systemowymi odejścia od zasady opodatkowania dochodu, na rzecz reguły opodatkowania przychodu (skarga, s. 34). Jej zdaniem sytuacja, w której podatnik uzyskuje przychód, a nie ma możliwości uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana z punktu widzenia wynikającej z art. 1 u.p.d.o.p. zasady opodatkowania dochodu, z której wynika m.in., iż „wszystko to, co podatnik niejako «straci» w toku działań, które prowadziły do uzyskania przychodu, to jego koszt uzyskania przychodu” (skarga, s. 35). Skarżąca podniosła ponadto, iż 1 stycznia 2019 r. nadano nowe brzmienie art. 15 ust. 1 pkt 2b u.p.d.o.p., a celem nowelizacji była chęć wyeliminowania wątpliwości, które powstały z uwagi na poglądy wyrażane w judykaturze (skarga, s. 37-38).

Podsumowując swoje zarzuty skarżąca stwierdza, że „zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków” (skarga, s. 27), tymczasem „ustawodawca umożliwił organom podatkowym w wyniku niejasnego przepisu dowolność w uznawaniu lub nie kosztów uzyskania przychodów w przypadku zakwalifikowania za wkład niepieniężny (z czym Skarżąca się nie zgadza), potrącenia wierzytelności pieniężnej z tytułu dostaw towarów z wierzytelności pieniężnej tytułem wpłaty za udziały w podwyższonym kapitale zakładowym” (skarga, s. 39). Skarżąca zaznacza też, iż „w przedmiotowym stanie faktycznym nie istnieje możliwość odtworzenia na podstawie zaskarżonych

przepisów (art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.) wypowiedzi jednoznacznie określających czy potrącenie wierzytelności pieniężnej za dostarczone towary z długu pieniężnego powstałego w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego zakwalifikować podatnik winien jako wkład pieniężny lub niepieniężny” (skarga, s. 31).

IV. Analiza formalnoprawna

1. Przystąpienie do analizy konstytucyjności kwestionowanego unormowania powinno zostać poprzedzone rozważaniami o charakterze formalnoprawnym, mającymi na celu ustalenie tego, czy merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał skargi konstytucyjnej jest dopuszczalne, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Skarga konstytucyjna, aby mogła zostać rozpoznana przez Trybunał, musi spełniać niezbędne wymogi formalne.

Dopuszczalność skutecznego zainicjowania postępowania przed Trybunałem warunkowana jest dopełnieniem przez skarżącego wymogów formalnych wynikających z Konstytucji, jak też – rozwijających jej postanowienia – przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393 ze zm.; dalej: uTK).

Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 uTK Prezes Trybunału kieruje skargę konstytucyjną na posiedzenie niejawne w celu wstępnego rozpoznania. Jeżeli skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności wyłączające jej rozpoznanie, Trybunał Konstytucyjny wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Jak podkreśla jednak Trybunał, postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu w wyniku dokonania wstępnego rozpoznania nie jest wiążące dla składu orzekającego, który jest uprawniony do wydania postanowienia umarzającego postępowanie w wypadku stwierdzenia stosownych przesłanek na dalszym etapie merytorycznego rozpatrzenia sprawy. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się, że „dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy, w tym cech podmiotu skarżącego oraz przedmiotu skargi konstytucyjnej, pozwala na ustalenie, czy skarga spełnia wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z art. 47 ustawy o TK. Trybunał jest więc zobligowany do rzetelnej oceny warunków dopuszczalności skargi konstytucyjnej, a skład wyznaczony do orzekania merytorycznego nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału

o nadaniu skardze biegu albo postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Jeśli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na niespełnienie wymogów skargi konstytucyjnej, konieczne jest umorzenie postępowania” (zob. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 29/09; por. też postanowienia TK z: 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 8 lipca 2008 r., sygn. akt K 40/06; 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07; 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 4 lipca 2011 r., sygn. akt SK 27/10 oraz 17 maja 2017 r., sygn. akt SK 7/16). W konsekwencji również uczestnicy postępowania nie są zwolnieni z obowiązku analizy przesłanek formalnych dopuszczalności skargi, mimo wcześniejszego wstępnego jej rozpoznania przez Trybunał. Analiza formalnoprawna powinna w szczególności prowadzić do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą ujemne przesłanki wydania przez Trybunał wyroku. Przynajmniej oceny wymaga, czy procedowanie w danej sprawie przez Trybunał nie jest niedopuszczalne lub zbędne. Wystąpienie co najmniej jednej z ujemnych przesłanek skutkowało powinno umorzeniem postępowania.

2. Analizowana skarga została złożona przez podmiot domagający się ochrony swoich konstytucyjnych wolności lub praw (art. 79 ust. 1 Konstytucji). W myśl powołanego przepisu „[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo 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”. Szczegółowe wymogi dopuszczalności skargi konstytucyjnej precyzują przepisy uTK oraz orzecznictwo Trybunału.

Powyższej przytoczony przepis Konstytucji, wraz z doprecyzowującym zasady składania skarg konstytucyjnych art. 53 i art. 77 uTK nakreślają wymóg, aby przedmiotem skargi był wyłącznie taki przepis prawny, który wykazuje podwójną kwalifikację. Po pierwsze, przepis, którego zbadania konstytucyjności wymaga inicjator postępowania musi być podstawą wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia (wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia), naruszającego podstawowe prawa skarżącego. Po drugie, przyczyna naruszenia powinna wynikać z treści zaskarżonego przepisu. Inaczej mówiąc, przesłanką

rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wskazanie przez podmiot skarżący takiego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który w sprawie wnoszącego skargę stanowił podstawę prawną ostatecznego rozstrzygnięcia, naruszającego przysługujące mu konstytucyjne prawa lub wolności (zob. wyrok TK z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04; postanowienia TK z: 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08; 12 maja 2021 r., sygn. akt SK 114/20).

Weryfikując powyższe wymogi pod kątem niniejszej sprawy zauważyć należy, że zgodnie z opisanym przez skarżącą stanem faktycznym była ona stroną postępowania podatkowego. Podstawą prawną wydanej w tym postępowaniu decyzji podatkowej były przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. Przepisy te określają zasady identyfikowania i rozliczania przychodów i kosztów uzyskania przychodu w przypadku objęcia udziałów w spółkach kapitałowych w zamian za wkład niepieniężny (w tym wypadku było to potrącenie należności skarżącej i podmiotu, w którym obejmowała ona udziały). Kwestionowane przez skarżącą przepisy stanowiły następnie podstawę wydanego przez sąd administracyjny orzeczenia. W ocenie skarżącej przepisy te naruszają jej konstytucyjne prawa i wolności.

3. Przepis art. 77 ust. 1 uTK wymaga wyczerpania drogi prawnej jako warunek wystąpienia ze skargą konstytucyjną. Odnosząc się do stanu faktycznego stojącego u podstaw ocenianej skargi należy stwierdzić, że określenie przez organy podatkowe wymiaru zobowiązania podatkowego podatnika następuje w drodze decyzji podatkowej (art. 207 § 1 i 2 o.p.). Zgodnie z art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne.

Ostateczne (zapadłe w wyniku rozpatrzenia środka zaskarżenia) decyzje mogą podlegać wzruszeniu na drodze postępowania sądowo-administracyjnego inicjowanego skargą uprawnionego podmiotu (art. 3 § 2 pkt 1 w związku z art. 50 § 1 w związku z art. 52 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), przy czym wyczerpanie dwuinstancyjnej drogi sądowo-administracyjnej jest równoznaczne z wyczerpaniem drogi prawnej, o której mowa w art. 77 ust. 1 uTK (art. 168 § 2 p.p.s.a.). W niniejszym stanie faktycznym prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego kończący drogę sądowo-administracyjną zapadł czerwca 2019 r. (sygn. akt _____), czym spełniony został warunek wyczerpania drogi

prawnej przed złożeniem skargi konstytucyjnej i legitymowania się ostatecznym orzeczeniem w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

4. W myśl art. 77 ust. 1 uTK skarżąca miała 3-miesięczny termin (liczony od dnia doręczenia jej prawomocnego wyroku) na wniesienie skargi konstytucyjnej. Zgodnie z aktami sprawy wyrok NSA został doręczony skarżącej 19 lipca 2019 r., natomiast nadanie skargi do Trybunału Konstytucyjnego datowane jest na 18 października 2019 r. (zob. uzasadnienie postanowienia TK o nadaniu skardze dalszego biegu z 30 lipca 2020 r., sygn. akt TS 102/18). Nie ulega więc wątpliwości, że ustawowy termin na wniesienie skargi konstytucyjnej został przez skarżącą zachowany.

5. W niniejszej skardze zaskarżone zostały przepisy w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. W tym miejscu podkreślić należy, że co do zasady podstawą rozstrzygnięcia w kwestii konstytucyjności są przepisy obowiązujące, jednakże Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że przepis obowiązuje w systemie prawa tak długo, jak długo można stosować go do sytuacji przeszłych, teraźniejszych lub przyszłych (materialne kryterium obowiązywania prawa). Za obowiązujący uznawać należy więc każdy przepis, który jest lub może być, nawet pomimo formalnej jego zmiany lub derogacji, podstawą indywidualnych aktów stosowania prawa. Przesłanka umorzenia postępowania z uwagi na utratę mocy obowiązującej przepisu występuje zatem dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00). Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, wypracowanym jeszcze na gruncie poprzednio obowiązujących ustaw o TK stwierdzenie nieobowiązywania przepisu jest możliwe jedynie po ustaleniu, że uchylony przepis nie może być zastosowany do żadnych sytuacji z przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, w szczególności nie wywiera już określonych skutków dla obywateli. O utracie mocy obowiązującej można bowiem mówić dopiero wtedy, gdy dany przepis nie może być w ogóle stosowany (zob. w szczególności wyrok pełnego składu TK z 16 marca 2011 r., sygn. K 35/08 i powołane tam orzecznictwo). Stanowisko to aprobowane jest także pod rządami obecnie obowiązującej uTK (zob. m.in. wyroki TK z: 19 grudnia 2017 r., sygn. akt U 1/14; 27 lutego 2018 r., sygn. akt SK 25/15; 17 stycznia 2019 r., sygn. akt K 1/18; 29 kwietnia 2020, sygn. akt SK 24/19) .

Przenosząc te ustalenia na grunt rozpatrywanej sprawy należy uznać, że zmiana brzmienia zakwestionowanych w skardze przepisów nie wyłącza możliwości ich badania przez Trybunał Konstytucyjny w trybie skargi konstytucyjnej. Kontroli konstytucyjności podlegać powinno brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. obowiązujące w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r., albowiem są one właściwe dla dnia podpisania przez skarżącą i firmę F sp. z o.o. umowy, w wyniku której nastąpiło potrącenie wierzytelności obu spółek. To właśnie w tej dacie nastąpiło wniesienia wkładu niepieniężnego na poczet objętych udziałów z firmie F sp. z o.o., a tym samym powstało z tym dniem kwestionowane przez skarżącą spółkę zobowiązanie podatkowe. Zaskarżone przepisy – mimo ich zmiany – wywołują nadal wpływ na sytuację skarżącej w terażniejszości.

Tym samym w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 uTK.

6. W sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną pamiętać należy, że skuteczne rozpoczęcie kontroli konstytucyjności wymaga od podmiotu skarżącego nie tylko wskazania wzorców konstytucyjnych, które jego zdaniem kwestionowany przepis narusza, lecz także przedstawienia, w jaki sposób zastosowanie zaskarżonego przepisu naruszyło jego prawa i obowiązki oraz uzasadnienia swojego stanowiska w kwestii jego niekonstytucyjności (art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 uTK). Trybunał Konstytucyjny związany jest bowiem zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Niemniej, zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione.

Podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem – niezależnie od trybu wszczęcia postępowania – powinien w uzasadnieniu swojego pisma odzwierciedlić „proces myślowy jaki doprowadził go do tezy (czy wątpliwości) o niezgodności stosowanej [w jego sprawie – uwaga własna] normy z regulacją nadrzędną” (M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 312). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „[p]resłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Skarżący powinien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, a także opisać sposób tego naruszenia. Argumenty muszą odnosić się do problemu niezgodności zachodzącej między regulacjami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone

są w niej jako wzorce kontroli [...] nie wystarczy, iż skarżący wskaże określone kwestionowane przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 22 września 2021 r., sygn. akt SK 49/20, zob. też np. postanowienia TK z: 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; 5 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 29/18).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej związana jest przede wszystkim z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych. W orzecznictwie podkreśla się, że „ciężar dowodu w procedurze kontroli norm prawnych spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie. Z obowiązku poprawnego wykonania powinności uzasadnienia zarzutu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie nie może zwolnić skarżącego, działający z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który – zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 67 ust. 1 uotpTK – związany jest zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej” (postanowienie TK z 13 kwietnia 2021 r., sygn. akt SK 55/19; zob. też np. postanowienie TK z 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98 oraz 25 lutego 2021 r., sygn. akt SK 54/20). Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17).

Brak realizacji przez inicjatora postępowania powyższych obowiązków skutkuje koniecznością umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy oznaczałoby bowiem przerzucenie ciężaru określenia sposobu naruszenia praw skarżącego na sąd konstytucyjny oraz przełamania domniemania konstytucyjności, co z kolei pozostawałoby w sprzeczności z – szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed polskim sądem konstytucyjnym. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją [...] powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

Jednocześnie pamiętać należy, iż Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie przypominał, że jego zadaniem jest eliminacja z obrotu prawnego przepisów niezgodnych z ustawą zasadniczą, a nie ocena prawidłowości stosowania tych przepisów przez organy władzy publicznej: „Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest co do zasady powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny jest «sądem prawa», a nie «sądem faktów», [...] Do kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie należy więc rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu. [...] Dlatego niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na stosowanie prawa” (zob. postanowienie TK z 16 października 2018 r., sygn. akt SK 2/18).

7. W kontekście przytoczonych powyżej wymogów dotyczących właściwego uzasadnienia zarzutów przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym należy stwierdzić, że większość zarzutów podniesionych w *petitum* rozpatrywanej skargi nie znalazła rozwinięcia w jej uzasadnieniu.

W pierwszej kolejności wyjaśnienia w uzasadnieniu nie znalazł zarzut naruszenia „ogólnej zasady równości”. Jak słusznie zauważyła skarżąca „[z]asada równości nakazuje, aby wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną były traktowane w ten sam sposób, bez faworyzowania i dyskryminowania któregokolwiek z nich. Zasada równości wobec prawa dotyczy równego traktowania w procesie stosowania prawa wszystkich jego adresatów, charakteryzujących się tą samą cechą istotną [a jednocześnie – uwaga własna] pozwala na odmienne traktowanie podmiotów podobnych, lecz warunkiem koniecznym wprowadzania wyjątków jest jasno sformułowane kryterium różnicujące, które winno mieć «uzasadniony charakter» albo «znajdować podstawę w przekonujących argumentach» (wyrok TK z dnia 12 stycznia 2012 r., Kp 10/09; wyrok TK z dnia 24 października 2001 r., SK 22/01). A zatem odstępstwa od zasady równości w przypadku podmiotów podobnych muszą po pierwsze pozostawać w bezpośrednim związku z

celem i zasadniczą treścią przepisów, po drugie waga interesu, który ma służyć różnicowaniu musi być w odpowiedniej proporcji do wagi interesu, który zostanie naruszony na skutek różnicowania oraz po trzecie muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami, normami konstytucyjnymi, pozwalającymi na odmienne traktowanie podmiotów podobnych” (skarga, s. 19-20).

Powyższe założenia implikują po stronie inicjatora postępowania obowiązek przeprowadzenia tzw. testu równości. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z 22 lipca 2015 r. „[o]cena zgodności z zasadą równości wymaga zatem: a) ustalenia, czy można wskazać wspólną cechę istotną określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna; b) stwierdzenia, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej; c) rozważenia, czy wprowadzone przez prawodawcę zróżnicowanie jest nerelewantnym, nieproporcjonalnym i nieadekwatnym konstytucyjnie odstępstwem od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych” (postanowienie TK z 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14).

W niniejszym stanie faktycznym skarżąca, poza krótkim omówieniem wzorca konstytucyjnego wynikającego z art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie poczyniła żadnych rozważań wskazujących, że w jej sprawie doszło do naruszenia zasady równości, w tym zwłaszcza nie przeprowadziła omawianego wyżej testu równości. Prowadzi to do wniosku, że wniesiona skarga nie realizuje nałożonego na inicjatora postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym obowiązku uzasadnienia powołanego zarzutu.

Na marginesie zauważyć trzeba, że w postanowieniu pełnego składu z 24 października 2001 r. (sygn. akt SK 10/01) Trybunał Konstytucyjny, uznając prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki podkreślił, iż zasada ta ma charakter „prawa «drugiego stopnia» («metaprawa»), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako «samoistnie»”. W konsekwencji tego postanowienia ukształtował się pogląd, że zasada równości nie może być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Jeszcze w tym samym orzeczeniu Trybunał zasygnalizował bowiem, że „[j]eżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej” (*ibidem*).

W opinii Sejmu, skarżąca nie uargumentowała także we właściwy sposób zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Sejm zwraca uwagę, że zgodnie z poglądami wyrażonymi w orzecznictwie i doktrynie, niewystarczające jest samo powołanie się na naruszenie zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji bez wskazania, jakie konstytucyjne prawo zostało ograniczone kwestionowaną regulacją (postanowienie TK z 25 października 2011 r., sygn. akt K 36/09). Jak wyjaśnia Trybunał „powołanie w skardze konstytucyjnej zasady proporcjonalności ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności, sformułowanej obecnie w art. 31 ust. 3 Konstytucji, czyni koniecznym jednocześnie wskazanie przez skarżącego konkretnego prawa lub wolności konstytucyjnej mającego normatywną postać konstytucyjnego prawa podmiotowego” (postanowienie TK z 10 kwietnia 2006 r., sygn. akt Ts 195/06).

W wymiarze proceduralnym powyższe oznacza, że „przepis ten nie może stanowić wyłącznego (samoistnego) wzorca kontrolnego. Skoro sfera jego zastosowania odnosi się tylko do ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych, to – w procesie kontroli konstytucyjności – powołaniu art. 31 ust. 3 zawsze musi towarzyszyć wskazanie materialnego (konstytucyjnego) prawa bądź wolności, którego ograniczenia wprowadził akt stanowiący przedmiot kontroli” (L. Garlicki, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, s. 75). Uczynienie z art. 31 ust. 3 Konstytucji przez skarżącą samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną sprawia, że wzorzec ten staje się niedopuszczalny i nie może być podstawą rozstrzygnięcia.

Konieczność powiązania naruszenia zasady proporcjonalności z naruszeniem innych norm konstytucyjnych statuujących prawa i wolności jednostki implikuje nie tylko konieczność wskazania określonej gwarancji konstytucyjnej, ale też wymóg przeprowadzenia testu proporcjonalności. W wyroku TK z 31 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 14/11) podkreślono, że „[a]rt. 31 ust. 3 Konstytucji koncentruje się bowiem na wskazaniu przesłanek wprowadzania ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw, zaś zawarta w nim zasada proporcjonalności wyznacza maksymalne granice owych ograniczeń. Skoro większość konstytucyjnych wolności i praw nie ma charakteru absolutnego, dopuszczalne jest ich ograniczanie, to konieczne jest wyznaczenie na płaszczyźnie konstytucyjnej granic wprowadzanych przez ustawodawcę ograniczeń (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, uwagi do art. 31, s. 14-15). W świetle tak pojmowanej zasady proporcjonalności o stopniu intensywności ingerencji w sytuację prawną jednostki

decydować będzie waga, jaką się przykłada do chronionego w ten sposób interesu”. Kryteria testu proporcjonalności Trybunał określił m.in. w wyroku z 25 listopada 2021 r. (sygn. akt Kp 2/19): „do oceny, czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji), konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania (przeprowadzenie tzw. trójstopniowego testu proporcjonalności): 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności); 2) czy regulacja ta jest konieczna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności); 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności *sensu stricto*)” (zob. też wyroki TK z: 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09 i 24 kwietnia 2018 r., sygn. akt SK 27/16).

Sejm zwraca uwagę, że skarżąca nie powiązała zarzutu naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji z naruszeniem innego wzorca konstytucyjnego i nie przeprowadziła testu proporcjonalności. Braki te - w ocenie Sejmu – uniemożliwiają rozpatrzenie skargi w tym zakresie. Mając na względzie powyższe Sejm stoi na stanowisku, że skarga w zakresie obejmującym zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji zawiera braki formalne uniemożliwiające jej rozpatrzenie. Skutkiem tego Sejm wnosi – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK – o **umorzenie** postępowania dotyczącego zgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. z art. 31 ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

8. W *petitum* skargi podniesiony został zarzut naruszenia przez zaskarżone przepisy wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad sprawiedliwości społecznej, demokratycznego państwa prawnego i proporcjonalności. Jednocześnie, w uzasadnieniu skargi, skarżąca wskazała jedynie na naruszenie art. 2 Konstytucji w kontekście wynikającej z tego przepisu zasady określoności przepisów prawnych.

W postępowaniu przed Trybunałem znajduje zastosowanie zasada *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* skargi (które służy usystematyzowaniu wątpliwości konstytucyjnych), ile całej jej treści (zob. wyroki TK z: 8 lipca 2002 r., sygn. akt SK 41/01; 12 lipca 2005 r., sygn. akt P 11/03; 28 października 2010 r., sygn. akt P 25/09). Trybunał, ustalając wzorce kontroli, ma zatem obowiązek wziąć pod uwagę nie tylko *petitum* pisma inicjującego postępowanie, ale także treści normatywne, które podmiot inicjujący postępowanie wiąże ze wskazanymi przez siebie postanowieniami

Konstytucji (wyroki TK z: 14 marca 2006 r., sygn. akt SK 4/05; 5 grudnia 2018 r., sygn. akt K 6/17). Zasada ta odnosi się zarówno do przedmiotu, jak i wzorców kontroli.

W kontekście zasady *falsa demonstratio non nocet*, uwzględniając uzasadnienie skargi należy stwierdzić, że skarżąca w obrębie art. 2 Konstytucji nie podniosła naruszenia wynikających z tego przepisów zasad sprawiedliwości społecznej, demokratycznego państwa prawa oraz proporcjonalności, ale naruszenie zasady określoności przepisów, co wiązałoby ten zarzut z określonym w punkcie III.2 *petitum* skargi zarzutem „naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji” (skarga, s.4).

9. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że jego zadaniem jest eliminacja z obrotu prawnego przepisów niezgodnych z ustawą zasadniczą, nie zaś ocena prawidłowości stosowania tych przepisów przez organy władzy publicznej – „Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest co do zasady powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny jest «sądem prawa», a nie «sądem faktów». [...] Do kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie należy więc rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu. [...] Dlatego niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na stosowanie prawa”. W innym judykacie sąd konstytucyjny wskazał, że: „ocena wykładni i stosowania prawa przez sądy nie leży w jego kompetencji i nie może stanowić przedmiotu postępowania przed Trybunałem. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się w swoim orzecznictwie na temat niedopuszczalności skargi konstytucyjnej jako skargi na stosowanie prawa, a nie na przepis. Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są zatem akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, ale akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane” (zob. postanowienie TK z 9 maja 2017 r., sygn. akt SK 18/16).

Rozwijając ten pogląd Trybunał zauważył, że kognicja sądu konstytucyjnego obejmuje kontrolę konstytucyjności przepisów, których rozumienie zostało ustalone w drodze jednolitej i utrwalonej wykładni i stosowania prawa przez sądy. Jak wskazuje się w orzecznictwie: „ażeby ochrona konstytucyjna, której podmioty mogą dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej określonym w art. 79 ust. 1 Konstytucji, była realna i efektywna, skarżący muszą mieć możliwość zakwestionowania nie tylko norm prawnych ustalonych na podstawie samego literalnego brzmienia przepisów, ale także norm prawnych, które zostały z tych przepisów wywiedzione w drodze wykładni i stosowania prawa przez sądy. Jednakże, jak wynika z konsekwentnego orzecznictwa Trybunału, kontrola w tym drugim wypadku jest dopuszczalna dopiero wówczas, gdy w drodze orzecznictwa sądowego, popartego wypowiedziami orzeczniczymi Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, dojdzie do utrwalenia się jednolitej wykładni treści normatywnej określonego przepisu” (postanowienie TK z 26 października 2021 r., sygn. akt SK 136/20). Równocześnie w tym samym orzeczeniu Trybunał wskazał, że poza jego kognicją znajdują się przypadki w których nie doszło do utrwalenia jednolitej wykładni przepisu, a skarżący chce jedynie potwierdzić jeden z kilku istniejących (korzystny dla niego) sposobów rozumienia normy prawnej: „Trybunał w niniejszej sprawie stwierdził, że w judykaturze Sądu Najwyższego nie doszło jeszcze do ukształtowania się [...] trwałego i jednolitego sposobu wykładni i stosowania przesłanki niemożności wzruszenia (uchylenia lub zmiany) ostatecznego orzeczenia sądowego w drodze przysługujących stronie innych środków prawnych. To z kolei rodzi niedopuszczalność merytorycznego rozpoznania przez Trybunał zarzutów podniesionych przez skarżącego w skardze konstytucyjnej będącej przedmiotem oceny Trybunału w niniejszym postępowaniu. Zarzuty te skierowane są bowiem w rzeczywistości wobec jednego ze sposobów wykładni i stosowania przez Sąd Najwyższy [...] Rozpoznanie takich zarzutów oznaczałoby konieczność oceny przez Trybunał prawidłowości orzecznictwa Sądu Najwyższego, do czego Trybunał nie jest właściwy” (*ibidem*)

W powyższym kontekście zauważyć należy, że zarówno podnoszone przez skarżącą zarzuty naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 2 Konstytucji), jak i naruszenia prawa własności do środków pieniężnych (art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji) są *de facto* zarzutami dotyczącymi sposobu wykładni i stosowania art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.

przez organy podatkowe i sądy administracyjne, co uprawdopodobnia stwierdzenie, że zamierzeniem skarżącej było potraktowanie instytucji skargi konstytucyjnej, jako kolejnego – nadzwyczajnego – środka odwoławczego od prawomocnego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Stwierdzić przy tym należy, że wykładnia zaskarżonych przepisów nie była jednolita już w okresie dokonywanych przez skarżącą rozliczeń podatkowych. Wskazać można tu m.in. że zbieżny ze stanowiskiem przyjętym przez skarżącą był np. pogląd wyrażony w wyroku NSA z 14 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 2066/04: „Należy przy tym zwrócić uwagę, iż o tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego, decyduje treść uchwały Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników spółki” czy tej wydany w tej samej dacie wyrok NSA o sygn. akt FSK 1408/04: „Podzielić należy jednak pogląd, iż o tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego kapitału zakładowego, decyduje treść uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego”. Odmienne stanowisko przyjął jednak NSA chociażby w wyroku z 28 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1434/04: „Sąd [Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku – przyp. własny] trafnie przyjął, że 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. Pogląd ten zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest trafny” lub w wyroku z 24 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2340/11: „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 rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością”. W opinii Sejmu przywołane orzeczenia jednoznacznie dowodzą rozbieżności w orzecznictwie oraz braku jednolitej wykładni zaskarżonych przepisów występujących w okresie, w którym skarżąca dokonywała rozliczeń podatkowych, a więc w czasie, w którym z orzecznictwem tym mogła się zapoznać, a wszelkie wątpliwości z tym związane rozwiązać np. w drodze interpretacji podatkowej (szerzej o tym w dalszej części stanowiska).

Analiza uzasadnienia skargi wskazuje, że intencją skarżącej jest wyrażenie dezaprobaty dla stanowiska przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne w jej sprawie podatkowej. Z tego też względu skarżąca prezentuje

własne wnioski co do wykładni zaskarżonych przepisów oraz preferowanego kierunku rozstrzygnięcia sporu. Dodatkowo da się zauważyć, że wnioski formułowane przez skarżącą w różnych miejscach uzasadnienia bywają ze sobą sprzeczne. Przykładowo skarżąca twierdzi, że „przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. nie dały organowi podatkowemu uprawnienia w ingerencję w stosunki między dwoma osobami prawnymi – spółkami z o.o., co do skutku czynności prawnej między nimi oraz do modyfikacji przepisu kodeksu cywilnego” (skarga, s. 21), dodając jednocześnie potem, iż „[k]westia oceny podatkowej potrącenia wierzytelności pieniężnych z tytułu dostaw towarów z należnością pieniężną z tytułu wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy nie jest rozstrzygnięta w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych, a niewątpliwie nie była rozstrzygnięta w roku 2013” (*ibidem*).

Następnie skarżąca, jako uzasadnienie zarzutu naruszenia zasady określoności przepisów podatkowych podkreśla, że „poprzez wieloznaczne i nieprecyzyjne brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w wielu przypadkach w działalności organów podatkowych i sądów administracyjnych (zwłaszcza w sprawie Skarżącej) dochodziło do wykładni przez analogię oraz wykładni rozszerzającej pojęcie wkład niepieniężny, co nie miało podstawy ustawowej” (skarga, s. 26), nie rozwijając jednak tego problemu o inne, analogiczne przykłady poparte decyzjami organów podatkowym bądź orzecznictwem. Dodatkowo podnieść należy brak konsekwencji w rozumowaniu skarżącej, albowiem w dalszej części uzasadnienia podnosi ona, iż „[b]rak definicji legalnej pojęcia wkładów pieniężnych i niepieniężnych, podczas gdy znaczenie językowe przymiotnika pieniężny zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego oznacza środek płatniczy przyjmowany w zamian za towary i usługi lub zwalniający od zobowiązań w pełni wyczerpuje rozumienie przyjęte przez Skarżącą w trakcie potrącenia” (skarga, s. 32), co sugeruje, że – zdaniem inicjatorce postępowania – zaskarżony przepis jest jasny, jednakże organy podatkowe i sądy administracyjne dokonały jego błędnej wykładni.

W uzasadnieniu skargi skarżąca wdaje się w bezpośrednią polemikę z orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazując m.in., że: „Wynik wykładni językowej tych przepisów [art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. – uwaga własna], w brzmieniu obowiązującym w 2013 r. jest jednoznaczny i wyklucza możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce

z ograniczoną odpowiedzialnością [...] [n]ie daje również, wbrew oczekiwaniom skarżącej, podstaw dla konstruowania nowej materialnej normy podatkowej w oparciu o przepisy nieobowiązujące w dacie zaistniałego zdarzenia prawnopodatkowego. Przyjęcie innej metody postępowania, jak słusznie zaakcentował to Sąd pierwszej instancji, stanowiłoby przejaw prawotwórczej ingerencji sądu administracyjnego w materię ustawodawczą, podważającej zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym” (skarga, s. 35), kwitując to stwierdzeniem: „Takiego rozumowania nie można zaakceptować [...] Sytuacja, w której dany podmiot uzyskuje przychód, ale nie ma możliwości uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana [...] W przedmiotowej sprawie Skarżąca bez wątplenia poniosła koszt w sensie ekonomicznym. Gdyby nie dokonała sprzedaży towaru nie doszłoby do powstania wierzytelności, a w konsekwencji Spółka nie miałaby możliwości dokonania potrącenia na podstawie art. 14 § 4 zd. 2 k.s.h.” (*ibidem*).

10. Przedstawiając uzasadnienie odnoszące się do naruszenia zasady określoności skarżąca całkowicie pomija w tym względzie stanowisko orzecznictwa i doktryny, a jednocześnie pozostaje z nim w sprzeczności. W tym stanie, również w powyższym zakresie argumentacja skarżącej nie zasługuje na uwzględnienie.

W orzecznictwie trybunalskim wyróżniono trzy kryteria, którymi kieruje się sąd konstytucyjny dokonujący oceny badanych norm prawnych pod względem spełnienia wymogu dostatecznej określoności. W wyroku z 16 grudnia 2020 r. (sygn. akt SK 26/16) Trybunał wskazał, że „[d]la oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia:

- po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom;
- po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie;
- po trzecie – ów przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

Jednocześnie we wcześniejszym orzecznictwie TK wielokrotnie stawał na stanowisku, że „[w] celu uznania niekonstytucyjności regulacji, której wnioskodawca

stawia zarzut niedookreślonej, nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie nieokreśloności tekstu prawa. Nieprecyzyjne brzmienie lub niejasna treść przepisu nie w każdym wypadku uzasadniają wyeliminowanie go z obrotu prawnego w wyniku orzeczenia Trybunału. Zdaniem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się niewystarczające” (wyrok TK z 28 października 2009 r., sygn. akt Kp 3/09, zob. też wyroki TK z: 16 grudnia 2003 r., sygn. akt SK 34/03; 28 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 56/04; 15 stycznia 2009 r., sygn. akt K 45/07; postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03).

Analogiczny pogląd prezentowany jest w literaturze. Przykładowo I. Dzieluska-Gaj zauważa, iż „[o]kreśloność nie jest osiągalna w stopniu absolutnym, ale jedynie w stopniu dostatecznym. Także niespełnienie rygoru określoności, a właściwie dostatecznej określoności, nie przekłada się wprost na ocenę niekonstytucyjności przepisu. Ocena niekonstytucyjności przepisu jest wypadkową wielu okoliczności składających się na pewność prawa. [...] Jeżeli istnieje utrwalona praktyka stosowania konkretnego przepisu, to jego uchylenie (które zasadniczo jest działaniem naruszającym zupełność i spójność systemu prawa) jest bardziej szkodliwe niż pozostawienie w [go – przyp. własny] mocy” (zob. I. Dzieluska-Gaj, *Spojrzenie na zasadę określoności w kontekście jej źródeł* [w]: *Studia Prawa Publicznego*, nr 2 (6) / 2014, s. 147-148, zob. też T. Spyra, *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i niemieckiego Sądu Konstytucyjnego* [w]: *Transformacje Prawa Prywatnego* zeszyt 3 / 2003, s. 72-74). W dalszej części wywodów autorka zauważa również, iż „[b]adanie konstytucyjności przepisów w aspekcie określoności jest działaniem dwuetapowym. W pierwszej kolejności prowadzony jest językowy test określoności wiodący do oceny jasności (jednoznaczności pragmatycznej) przepisu. Ocenie podlega zatem jego forma. Pozytywny językowy test określoności z założenia prowadzi do jednolitego stosowania przepisu, co oznacza, że przepis spełnia rygor określoności i w tym aspekcie jest on konstytucyjny” (*ibidem*, s. 148).

Skarżąca testu określoności nie przeprowadza, brak jest także w uzasadnieniu wyjaśnień zmierzających do dowiedzenia, że kwestionowane brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. narusza zasadę określoności przepisów podatkowych. W skardze ograniczono się w tym aspekcie jedynie – jak wspomniano wyżej – do krótkiego opisu tego wzorca kontroli i polemiki z orzeczeniem NSA. W ocenie Sejmu uzasadnienie takie nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 uTK.

11. Zdaniem skarżącej, normy wyrażone w art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. naruszają konstytucyjne „prawo własności do środków pieniężnych”. W uzasadnieniu skargi, w zakresie sprzeczności wymienionych przepisów z wzorcem kontroli określonym w art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, skarżąca ograniczyła się do stwierdzenia, że wadliwość przejawia się w nieuzasadnionym zawyżeniu zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, będącym następstwem „arbitralnej wykładni pojęcia wkładu niepieniężnego i uznania za taki, potrącenie wierzytelności pieniężnych” (skarga, s. 5). Jednocześnie jednak skarżąca nie wskazała, w jaki konkretnie sposób te wzorce zostały naruszone w jej wypadku, a tym bardziej nie uzasadniła w stopniu wystarczającym swojego stanowiska.

Odnosząc się do powyższego Sejm pragnie na początek zaznaczyć, że kształt obowiązków podatkowych jest przejawem woli ustawodawcy realizowanej w ramach zapewnionej mu przez ustawę zasadniczą swobody legislacyjnej. Jednocześnie powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym ciężarów podatkowych, wynika wprost z Konstytucji i jest to obowiązek każdej jednostki wyrażony w art. 84 ustawy zasadniczej.

Prawa i wolności jednostek mogą podlegać ograniczeniom wynikającym z innych wartości konstytucyjnych, w tym z wartości ogólnospołecznych, nakładających na jednostki określone obowiązki. Powołany powyżej art. 84 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym świadczeń z tytułu podatków. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny „płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo [...] – powinien też partycypować w ich finansowaniu. [...] W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy

podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników” (zob. wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10).

Podobnie w doktrynie ujmowana jest relacja konstytucyjnych gwarancji ochrony własności i obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych: „[n]ie każda ingerencja ustawodawcy w sytuację majątkową jednostki oznacza naruszenie jej prawa do własności. Przykładem w tym zakresie jest wynikający z art. 84 obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków. Oczywiście nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, a w szczególnych wypadkach prowadzi nawet do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (zob. M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, komentarz do art. 64, s. 217-218).

Zaskarżone przepisy, jako część polskiego systemu podatkowego, ukierunkowane są na doprowadzenie do realizacji jednego z podstawowych konstytucyjnych obowiązków jednostki, jakim jest partycypacja w kosztach funkcjonowania państwa poprzez zapłatę należnych zobowiązań podatkowych (art. 84 Konstytucji). Realizacja konstytucyjnych obowiązków rodząca *de facto* po stronie jednostki konieczność „podzielenia” się swoim majątkiem ze Skarbem Państwa lub samorządem terytorialnym ani też zróżnicowanie zasad opodatkowania różnego typu podmiotów nie mogą być utożsamiane z naruszeniem wyrażonego w art. 32 i art. 64 Konstytucji prawa własności jednostki bądź prawa do równego traktowania. Potwierdzają to zarówno cytowane wyżej poglądy doktryny, jak i stanowisko wyrażone w orzecznictwie Trybunał Konstytucyjnego. W wyroku z 19 czerwca 2012 r. Trybunał jasno wskazał, że „konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji. Skutki nałożenia określonych podatków nie mogą

być więc postrzegane jako ograniczenie prawa własności przynajmniej tak długo, jak długo nie stanowią instrumentu konfiskaty mienia” (wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10; zob. też wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). Z przytoczonego orzecznictwa oraz literatury jednoznacznie wynika, że przepisy wprowadzające obowiązek zapłaty podatku (a także wszystkie przepisy „wspomagające” realizację tego obowiązku) każdorazowo stanowią ingerencję w prawo własności jednostki. Niemniej, jeżeli ingerencja ta spełnia konstytucyjne wymogi proporcjonalności, czyli jest regulacją o randze ustawowej, nie narusza istoty własności oraz służy realizacji innej wartości wyrażonej w ustawie zasadniczej, nie może zostać ona uznana za naruszającą konstytucyjne prawa i wolności jednostki.

Nawiązując do kwestii ochrony prawa własności przed nieuprawnioną ingerencją organów władzy państwowej, Sejm pragnie podkreślić, iż gwarancję ochrony praw podatnika, a co za tym idzie zakaz bezprawnego ograniczania prawa własności, zapewniają w pierwszej kolejności przepisy o.p. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy tej ustawy stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, w tym także podatków wynikających z u.p.d.o.p. Wśród gwarancji praw podatnika wymienić można m.in. obowiązek organów podatkowych do działania na podstawie przepisów prawa (art. 120 o.p.), obowiązek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie i udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania (art. 121 § 1 i 2 o.p.), obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz umożliwienia wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji (art. 123 § 1 o.p.), zasady jawności dla stron (art. 129 o.p.) i dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 o.p.) czy prawo do złożenia korekty deklaracji, w tym również po zakończeniu kontroli podatkowej (art. 81b § 1 pkt 2 o.p.). Przede wszystkim jednak w kontekście niniejszej sprawy najistotniejsze dla ochrony praw (w tym prawa własności) podatnika wydaje się uprawnienie do złożenia wniosku o dokonanie interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14b § 1 o.p.). Dopiero analiza znaczenia interpretacji indywidualnej dla ochrony praw podatnika pozwala prawidłowo rozstrzygać kwestie ochrony własności i niejasności regulacji podatkowych podniesione w przedmiotowej skardze.

Zastosowanie się przez podatnika do wydanej interpretacji indywidualnej nie

może szkodzić wnioskodawcy (art. 14k § 1 o.p.). Funkcja ochronna interpretacji została mocno zaakcentowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku z 10 września 2021 r. NSA stwierdził, że „ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle sytuacji faktycznej opisanej we wniosku (funkcja informacyjna), jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi (funkcja gwarancyjna)” (wyrok NSA z 10 września 2021 r., sygn. akt I FSK 407/19, zob. też np. wyroki NSA z: 19 kwietnia 2018 r., sygn. akt. I FSK 1109/16; 29 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2493/16). Z kolei w wyroku z 28 stycznia 2019 r. NSA podkreślił, iż „[w]yrażona w art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) zasada nieszkodzenia, jako mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu, realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych” (wyrok NSA z 28 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 293/17). Również w literaturze prawa podatkowego jednolite jest stanowisko wskazujące na ochronną rolę interpretacji indywidualnych. D. Tomaszewski stwierdza m.in., że „zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy. Przepis ten wprowadza zasadę nieszkodzenia, zgodnie z którą zastosowanie się przez dany podmiot do interpretacji (tak indywidualnej, jak i ogólnej) przed określonym zdarzeniem, nie może rodzić po stronie tego podmiotu negatywnych konsekwencji. Podkreślenia wymaga przy tym, że wyrażona w art. 14k § 1 OrdPU zasada nieszkodzenia, mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu, realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych” (zob. D. Tomaszewski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis, komentarz do art. 14k, nb. 1). Również K. Teszner podkreśla, iż przepis art. 14k o.p. wyraża tzw. zasadę nieszkodzenia, w myśl której podmiot, który zastosował się do interpretacji ogólnej bądź indywidualnej, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji (zob. K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX/el. 2021, komentarz do art. 14k, nb. 1).

W ocenie Sejmu, gdyby skarżąca w niniejszej sprawie skorzystała z przysługującego jej uprawnienia do złożenia wniosku o wydanie interpretacji

indywidualnej, wówczas najprawdopodobniej uzyskałaby satysfakcjonującą ją informację o krokach koniecznych do wykonania w celu zaliczenia środków przeznaczonych na objęcie udziałów w firmie F sp. z o.o. do kosztów uzyskania przychodu. Oznacza to, że skarżąca miała do dyspozycji prawne instrumenty do podjęcia działań zmierzających do – zgodnego z prawem – ograniczenia swoich należności względem Skarbu Państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Fakt ich niewykorzystania nie oznacza jednak, że przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. prowadzą do naruszenia prawa własności i ochrony tej własności.

Mając na względzie powyższe okoliczności – w ocenie Sejmu – skarżąca potraktowała skargę konstytucyjną nie jako środek eliminacji z obrotu prawnego wadliwych (niezgodnych z Konstytucją) przepisów, a jako środek interwencji w swojej indywidualnej sprawie, mający na celu podważenie nałożonych na nią ostatecznymi i prawomocnymi decyzjami obowiązków podatkowych. Ponadto skarżąca nie wywiązała się z obowiązku uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wyrażoną w art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz zasadą określoności wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a także uzasadnienia zarzutu naruszenia prawa własności do środków pieniężnych (art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji). Dlatego też Sejm wnioskuje o **umorzenie** postępowania w powyższym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uTK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek