

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

Limanowa, dnia 14 listopada 2019 r.

**Trybunał Konstytucyjny
al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa**

Skarżący : **F** sp. z o.o.
z siedzibą ul. _____ N
KRS nr _____ ; NIP _____
reprezentowany przez radcę prawnego Piotra Orła
adres dla doręczeń :
Kancelaria Radcy Prawnego PROKURA
Ul. Zacisze 3
34-600 Limanowa
/pełnomocnictwo szczególne w załączeniu /

Uczestnik : **Sejm Rzeczypospolitej Polskiej** (organ, który wydał akt normatywny objęty wnioskiem – zgodnie z art. 42 pkt 3 u.o.t.p.TK)
adres dla doręczeń :
Kancelaria Sejmu
ul. Wiejska 4/6/8, 00-902 Warszawa

Wpis : **skarga konstytucyjna jest wolna od opłaty sądowej.**
Koszty postępowania przed Trybunałem ponosi Skarb Państwa (art. 54 ust. 1 ustawy u.o.t.p.TK)

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Występując w imieniu spółki F _____ sp. z o.o. w N _____ (dalej oznaczana jako „Skarżąca” lub „Spółka”) :

- I. Na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej jako "Konstytucja RP") oraz art. 56 ust. 1 i art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 2072, z 2019 r. poz. 125, dalej jako "u.o.t.p.TK") wnoszę skargę konstytucyjną.
- II. Określam przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK), tj. wskazuję kwestionowany przepis ustawy, na podstawie którego orzeczono ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach Skarżącej określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia jego niezgodności z Konstytucją:
1. art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako „u.p.d.o.p.”) (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 roku do dnia 31 grudnia 2013 r.)
 2. art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 roku do dnia 31 grudnia 2013 r.), na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej jako „NSA”) w prawomocnym wyroku z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt _____, ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej, rozumianych w taki sposób, że :
 1. Zapłata środków pieniężnych za udziały, dokonana w drodze potrącenia umownego w ramach konwersji wierzytelności pieniężnej z tytułu należności wspólnika za dostarczone wcześniej towary spółce, której kapitał zakładowy jest podwyższany, nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej i jako wkład niepieniężny (aport) podlega opodatkowaniu na podstawie art. 19 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w 2013 roku (tekst jedn. Dz.U z 2014r. poz. 851 ze zm.), ponieważ nie można utożsamiać umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności pieniężnych (spółki i jej wspólnika) związanego z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki kapitałowej i zapłatą za dostarczone wcześniej towary w taki sposób z fizycznym uregulowaniem przez wspólnika istniejącej wierzytelności spółki wobec tego wspólnika z tytułu roszczenia o wniesienie wkładu,
 2. potrącenie wierzytelności pieniężnej Skarżącej za dostawy towarów w zamian za

wpłatę pieniężną tytułem zapłaty za udziały w podwyższonym kapitale zakładowym dłużnika jest skutecznym potrąceniem, lecz przedmiotem potrącenia jest z jednej strony wkład niepieniężny (aport – prawo do wierzytelności, nie-rzecz co do gatunku i nie-pieniądz w rozumieniu art. 498 k.c.), z drugiej zaś rzecz materialna w rozumieniu art. 45 i 498 k.c., a Skarżąca pomimo wcześniejszego zaliczenia wierzytelności pieniężnej za towary do przychodów należnych i uiszczenia od nich podatku dochodowego od osób prawnych, zapłaciła ponownie podatek dochodowy od osób prawnych nie mogąc w wyniku dowolnej wykładni art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. zaliczyć kosztów wyprodukowania towarów (wartości wierzytelności) jako kosztów uzyskania przychodów, w związku z czym ten sam przychód został po stronie Skarżącej opodatkowany podwójnie bez podstawy prawnej,

3. zgodne z Konstytucją RP jest zróżnicowanie skutków podatkowych CIT w zależności od tego, czy doszło do faktycznego przepływu gotówki, tj. fizycznej wpłaty, czy też zamiast tego zastosowania obiegu bezgotówkowego i kierując się prostotą i ograniczeniem przepływów gotówkowych, dokonania umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności pieniężnych wraz z równoczesnym podwyższeniem kapitału zakładowego, podczas gdy :
- art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jak i prawo podatkowe oraz prawo cywilne i spółek handlowych nie zawierają legalnej definicji wkładu niepieniężnego, tym samym brak jest jednoznacznego brzmienia ustawy podatkowej, nakładającej na jednostkę obowiązki podatkowe i ingerujące w prawo własności,
 - desygnatów sformułowania *wkład niepieniężny* nie da się zidentyfikować ani za pomocą wykładni językowej ani też wykładni systemowej,
 - Skarżąca jak i każdy inny podatnik nie jest w stanie ocenić, czy potrącając wierzytelności pieniężne wkład do spółki jest pieniężny.

Wskazuję, że orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest w/w wyrok NSA.

- III. Wskazuję wzorzec kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK), tj. wskazuję, które konstytucyjne wolności i prawa Skarżącej i w jaki sposób zostały naruszone i wnoszę o stwierdzenie niezgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 15 ust. 1j pkt 3

u.p.d.o.p. (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 roku do dnia 31 grudnia 2013 r.) z Konstytucją RP poprzez :

- 1. naruszenie ogólnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji),**
- 2. naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP,**
- 3. naruszenie prawa własności do środków pieniężnych wywodzonej z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP,**
- 4. naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji),**
- 5. naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji),**
- 6. naruszenie zasady konieczności ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji),**
- 7. naruszenie zasady proporcjonalności wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji),**

z powodów szczegółowo wskazanych w uzasadnieniu, a w tym poprzez m.in. :

1. 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, skoro w momencie dokonywania przez Skarżącą czynności objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym dominujący był pogląd, zgodnie z którym to wola wyrażona w uchwale wspólników jest decydująca w ocenie, czy mamy do czynienia z wkładem pieniężnym czy niepieniężnym, co nie licuje z zasadą pewności prawa (w tym jego wykładni) i zaufania obywateli (podmiotów prawa) do państwa które budują m. in. organy podatkowe,
2. nieuprawnione ograniczenie chronionej konstytucyjnie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) - poprzez arbitralną, naruszającą trójpodział władzy (art. 10 Konstytucji RP) wykładnię przepisów u.p.d.o.p. i decydowanie w sposób ostateczny o treści obowiązujących uregulowań podatkowych przez organ uprawniony do ich stosowania, a nie organ władzy ustawodawczej. Jest to następstwem braku legalnej

definicji *wkładu niepieniężnego* w polskim prawie podatkowym oraz w prawie cywilnym, w sytuacji gdy przepis Kodeksu spółek handlowych (dalej jako „k.s.h.”) (art. 14 § 4 k.s.h.) będący wprost podstawą potrącenia umownego w sprawie stanowi, że potrącenie umowne **jest odpowiednikiem wpłaty**, a co do przesłanek dla skutecznego potrącenia wierzytelności odsyła zgodnie z art. 2 k.s.h. do art. 498 k.c., co organ podatkowy arbitralnie pominął,

3. nieuprawnione ograniczenie chronionego konstytucyjnie prawa własności do środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to 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 – dłużnika Skarżącej i odmowy uznania w tym przypadku jakichkolwiek kosztów uzyskania przychodów po stronie Skarżącej na podstawie niejednoznacznego przepisu, przez co ten sam przychód należny został podwójnie opodatkowany na podstawie art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., który nadaje organom podatkowym dowolność interpretacyjną w uznawaniu za koszty uzyskania przychodów wydatków na wytworzenie/zakup towarów, należności pieniężnych za które organy podatkowe na podstawie wyżej wymienionego, również niezgodnego z Konstytucją przepisu (art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.) uznają za wkład niepieniężny. W konsekwencji dochodzi do podwójnego opodatkowania tego samego przychodu niepomniejszonego o koszty jego uzyskania (w przedmiotowym stanie faktycznym wierzytelności w wysokości pln), która wcześniej została zaliczona jako przychód należny i zapłacony został od niej podatek CIT, a od której z powodu błędów ustawodawcy po raz kolejny naliczony został podatek w wysokości 19 proc. od pln. Takiej jakości prawo, które umożliwia taką interpretację przez organy skarbowe i sądy administracyjne, w sposób jednoznaczny narusza Konstytucję RP.

- IV. Wskazuję, że uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem

skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK) zostanie przedstawione w dalszej części niniejszego pisma.

- V. Wskazuję, że przedstawienie stanu faktycznego (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK) zostanie dokonane w dalszej części niniejszego pisma.
- VI. Dokumentuję datę doręczenia Skarżącej prawomocnego wyroku NSA z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt (art. 53 ust. 1 pkt 5 u.o.t.p.TK) w ten sposób, że przedkładam dokument stanowiący wyciąg z książki korespondencji przychodzącej prowadzonej przez służby administracyjne pełnomocnika Spółki, gdzie pod pozycją nr odnotowano fakt doręczenia w dniu 14 sierpnia 2019 r. wyroku jw.
- VII Informuję (zgodnie z wymogiem z art. 53 ust. 1 pkt 6 u.o.t.p.TK), że od wyroku NSA z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt , nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia, albowiem zgodnie z przepisami od tego wyroku, żaden tego typu środek prawny już nie przysługuje. Wyrok ten jest prawomocny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu, bowiem przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroku wydanego przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173 – art. 198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z dnia 7 czerwca 2018 r., poz. 1302).

W powołanym wyżej wyroku rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK).

- VIII. Na zasadzie art. 54 ust. 2 i ust. 3 u.o.t.p. TK wnoszę o orzeczenie, w drodze postanowienia, na rzecz wnoszącego skargę konstytucyjną zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem od organu, który wydał akt normatywny będący przedmiotem skargi konstytucyjnej, także w ewentualnym wypadku, gdyby Trybunał nie uwzględnił skargi konstytucyjnej, z uwzględnieniem charakteru sprawy i wkładu pełnomocnika w przyczynienie się do jej wyjaśnienia i rozstrzygnięcia.

IX. Przedkładam wymagane załączniki, tj. :

1. pełnomocnictwo szczególne do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz reprezentowania spółki jako skarżącego w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym wraz z odpisem aktualnym z rejestru przedsiębiorców KRS Skarżącej oraz dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. wyciąg z księgi korespondencji przychodzącej prowadzonej przez służby administracyjne pełnomocnika Spółki, gdzie pod pozycją nr odnotowano fakt doręczenia w dniu 14 sierpnia 2019 r. prawomocnego wyroku NSA z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt
3. wyroki wydane na podstawie przepisów, o których mowa w pkt II powyżej, potwierdzające wyczerpanie drogi prawnej, o której mowa w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, tj. wyrok WSA w K z dnia kwietnia 2017 r. do sygn. akt wraz z uzasadnieniem oraz wyrok NSA z dnia czerwca 2019 r. do sygn. akt wraz z uzasadnieniem,
4. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia listopada 2016 r. ().
5. decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K z dnia lipca 2016 r. ()
6. opinię prawną prof. S S dot. interpretacji pojęcia wkładu niepieniężnego.
7. cztery odpisy skargi wraz z załącznikami dla doręczenia tych dokumentów wszystkim uczestnikom postępowania (organowi, który wydał zakwestionowany akt prawny i Prokuratorowi Generalnemu) oraz zachowanie dwóch egzemplarzy w aktach sprawy (art. 58 ust. 2 w związku z art. 42 u.o.t.p.TK).

UZASADNIENIE

I. Przedstawienie stanu faktycznego.

Podaję, że przepisy będące przedmiotem skargi konstytucyjnej były podstawą wydania decyzji administracyjnych przez organy podatkowe, które to decyzje podlegały kontroli legalności przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w K (dalej jako „WSA”),

a ostatecznie przez NSA, w niżej podanym stanie faktycznym :

1. W 2013r. przedmiotem działalności gospodarczej Skarżącej była sprzedaż krajowa, eksport i wewnątrzwspólnotowa dostawa , a także surowców i materiałów.

2. W tym okresie Skarżąca objęła w podmiotach powiązanych, tj. w F SL. I F Kft udziały, które pokryła przysługującymi jej wierzytelnościami pieniężnymi wobec tych spółek z tytułu należności za sprzedane towary. I tak :

a) w marcu 2013r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Skarżącej podjęło uchwałę Nr 1 w sprawie wyrażenia zgody na podwyższenie kapitału zakładowego w spółce F S.L., poprzez utworzenie nowych udziałów o wartości nominalnej 1 euro. Zgromadzenie Wspólników spółki F S.L. podjęło następnie decyzje o podwyższeniu kapitału zakładowego o wkład pieniężny w wysokości euro, poprzez potrącenie wierzytelności pieniężnej jedynego wspólnika spółki – tj. Skarżącej z tytułu zapłaty za dostarczone towary. Wszystkie nowe udziały w podwyższonym kapitale Spółki F S.L. objęła Skarżąca i pokryła je przysługującymi wierzytelnościami pieniężnymi z tytułu należności za sprzedane towary, udokumentowane fakturami z 2012 r. o łącznej wartości euro.

b) uchwałą ze stycznia 2013r. Zarząd Spółki wyraził zgodę na podwyższenie kapitału zakładowego w spółce F Kft o kwotę euro.

Zgromadzenie Wspólników spółki F Kft podjęło następnie decyzje o podwyższeniu kapitału zakładowego o euro, poprzez potrącenie wierzytelności pieniężnej jedynego wspólnika spółki, tj. Skarżącej. Wszystkie nowe udziały w podwyższonym kapitale Spółki F Kft objęła Skarżąca i pokryła je przysługującymi

wierzytelnościami z tytułu należności za sprzedane towary, udokumentowane fakturami z 2011 i 2012 r. o łącznej wartości euro

3. Skarżąca była odpowiednio dla F SL. i F Kft wierzycielem i dłużnikiem. Skarżąca posiadała roszczenie pieniężne o zapłatę z tyt. wierzytelności za sprzedane towary, a spółka i miały roszczenie pieniężne o postaci wpłaty na pokrycie kapitałów w zamian za udziały. Wzajemne roszczenia nie były przedawnione, pieniężne tj. tego samego rodzaju, wymagalne i mogły stanowić przedmiot roszczeń sądowych. **W przypadku skierowania sprawy do sądu, właściwym roszczeniem byłby pozew o zapłatę.**

Skarżąca pragnie podkreślić, że celem wspomnianych operacji nie była optymalizacja podatkowa lecz chęć oddłużenia spółek zagranicznych, które zgodnie z prawem spółek i prawem upadłościowym krajów swoich siedzib muszą spełniać określone wymogi kapitałowe. Z kolei w ekspansji zagranicznej, na silnie zmonopolizowanym rynku rzeczą standardową są utrzymujące się przez kilka lat ujemne wyniki finansowe, spowodowane koniecznością stworzenia rozpoznawalności marki, organizacji wielu promocji i wysokich kosztów stałych przy niskim początkowo obrocie.

4. W lutym 2016r. wszczęto wobec Skarżącej postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklарowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za 2013r. W oparciu o zgromadzony w toku postępowania kontrolnego materiał dowodowy ustalono (w zakresie istotnym z punktu widzenia niniejszej skargi), że Skarżąca:

a) zaniżyła przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w 2013r. o kwotę zł, stanowiącą nominalną wartość udziałów objętych w F SL. i F Kft uznając, że charakter wkładu w postaci wierzytelności pieniężnej z tytułu dostaw towarów w zamian za udziały w podwyższonym kapitale zakładowym ma charakter niepieniężny,

b) zawiążyła koszty uzyskania przychodów w 2013r. o kwotę zł,
stanowiącą podatek od czynności cywilnoprawnych i opłaty notarialne od
podwyższenia kapitału zakładowego,

5. W związku ze stwierdzonymi w protokole kontroli nieprawidłowościami, Skarżąca skorygowała uprzednio złożoną korektę deklaracji podatkowej. W skorygowanym zeznaniu CIT-8 za 2013r. wykazała:

- przychody ze źródeł położonych na terytorium RP w kwocie: zł,
- koszty uzyskania przychodów w kwocie: zł,
- dochód w kwocie: zł,
- odliczenia od dochodu (darowizny na cele pożytku publicznego i kultu religijnego)
w kwocie: zł,
- podstawa opodatkowania w kwocie: zł, podatek należny w kwocie:
 zł.

6. W w/w korekcie zeznania CIT-8 za 2013r. Spółka uwzględniła tylko część nieprawidłowości ustalonych w toku postępowania kontrolnego, tj. m.in. zawiązenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę zł, stanowiącą podatek od czynności cywilnoprawnych od podwyższenia kapitału zakładowego w Spółce i objęcia udziałów przez Spółkę F. sp. z o.o., którym Spółka obciążona została przez Kancelarię Notarialną E. Z. na podstawie faktury VAT nr [...], który to wydatek, jako bezpośrednio związany z podwyższeniem kapitału zakładowego nie stanowił kosztów uzyskania przychodów Spółki za 2013r. Ww. korekty doprowadziły w konsekwencji do weryfikacji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych za 2013r., co skutkowało zwiększeniem podatku należnego do kwoty zł. Ww. korekta zeznania CIT-8 nie obejmowała jednak części ustaleń, szczegółowo opisanych i ocenionych pod względem faktycznym i prawnym w uzasadnieniu decyzji organu I instancji w zakresie zaniżenia przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej o kwotę zł, stanowiącą nominalną wartość udziałów objętych w F SL. i F. Kft w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności oraz zawiązenia

b) pokrycie udziałów, dokonane w drodze potrącenia umownego w ramach konwersji wierzytelności z tytułu należności nie było wniesieniem wkładu w formie pieniężnej i jako wkład niepieniężny (aport) podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 19 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., ponieważ nie można utożsamiać umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności pieniężnych (spółki i jej wspólnika) związanego z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki kapitałowej z fizycznym uregulowaniem przez wspólnika istniejącej wierzytelności spółki wobec tego wspólnika z tytułu roszczenia.

c) konwersja wierzytelności na udziały w kapitale zakładowym spółki stanowi wniesienie do niej wkładu, a wkład ten ma charakter niepieniężny, ze wszystkimi tego konsekwencjami podatkowymi.

d) organy I i II instancji nie kwestionowały, że Spółce przysługiwała w stosunku do spółek zależnych, jako dłużników, wierzytelność pieniężna z tytułu należności za faktury z 2011 i z 2012r., ale dla rozróżnienia wkładu pieniężnego od wkładu niepieniężnego, nie miała znaczenia okoliczność, jakie było pierwotne źródło wierzytelności pieniężnych, przysługujących spółce, która objęła udziały w zamian za te wierzytelności.

d) organ odwoławczy nie podważał zastosowania instytucji potrącenia, występującej w sprawie i nie ingerował w swobodną wolę stron kształtujących wzajemne stosunki gospodarcze, niemniej jednak przyjęte przez nie rozwiązanie, prowadziło do określonych konsekwencji na gruncie u.p.d.o.p. Nie można bowiem utożsamiać umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności (Spółki i wspólnika) związanego z wpłatą pieniężną na podwyższenie kapitału zakładowego, z fizycznym uregulowaniem przez wspólnika istniejącej wierzytelności wobec Spółki za dostarczone towary.

e) Nie można uznać, że w przedmiotowej sprawie doszło do wniesienia przez odwołującego na kapitał zakładowy ww. spółek zależnych wkładu pieniężnego, skoro doszło do wniesienia wkładu, poprzez potrącenie wierzytelności pieniężnych, a więc faktycznie do przekazania na kapitał zakładowy prawa majątkowego w postaci wierzytelności pieniężnej.

f) wspólnik, jako dłużnik świadczenia pieniężnego ma dać spółce, jako wierzycielowi, wartość majątkową, reprezentowaną przez określoną ilość pieniędzy. Nastąpić to

może w ten sposób, że wspólnik-dłużnik przeniesie na spółkę - wierzyciela własność odpowiedniej ilości znaków pieniężnych i oddaje w posiadanie. Owszem pojęcia "wkład pieniężny" i "wkład niepieniężny" nie zostały zdefiniowane w u.p.d.o.p., ani w k.s.h. Dlatego też dla zrozumienia ich znaczeń należy posłużyć się wykładnią językową tych pojęć oraz uchwałą składu 7 sędziów SN z dnia 2 marca 1993r., w której orzeczono, że przedmiotem wkładu pieniężnego mogą być pieniądze, a wniesienie takiego wkładu polega na wręczeniu znaków pieniężnych (gotówki) lub zapłacie pieniądzem bankowym. Uznano zatem, że brak definicji pojęć "wkład pieniężny" i "wkład niepieniężny" nie oznaczał niemożności zastosowania przepisu art. 12 ust 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

g) konwersja wierzytelności wspólnika oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy, niezależnie od jej kwalifikacji, dokonanej na gruncie prawa cywilnego, tj. jako potrącenia, nowacji, przelewu wierzytelności, czy zwolnienia z długu - zawsze będzie związana z wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego.

h) zastosowanie wykładni językowej do ustalenia treści przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. było właściwe i prowadziło do jednoznacznego wyniku. Językowe znaczenie pojęcia "wkład niepieniężny" było jasne i dlatego też nie było potrzeby sięgania po inne metody wykładni. Natomiast brak legalnej definicji tego pojęcia nie oznaczał braku możliwości stosowania i interpretowania ww. przepisu. Nie było zatem, możliwości takiego zinterpretowania ww. przepisu, który pozwoliłby na uwzględnienie stanowiska Spółki w zakresie skutków podatkowych objęcia udziałów w zamian za wierzytelności własne.

i) Odnosząc się do zarzutu Spółki, że do przychodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny (wierzytelności z tytułu należności), powinny zostać przyporządkowane koszty w wysokości wartości nominalnej aportowanych wierzytelności na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., ponieważ zdaniem Spółki przepis art. 15 ust. 1j nie odnosi się do aportu wierzytelności własnych, uznano go za chybiony. Ww. przepis jest bowiem przepisem szczególnym, a nie jak podnosi Spółka przepisem uzupełniającym ogólną normę dotyczącą kosztów. Na podstawie ww. przepisu, koszty uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) ustala

się w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na ich nabycie. Takich wydatków jednak Spółka nie poniosła, gdyż wniesiono w formie aportu należności (wierzytelności), które w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. były przychodem odwołującej się Spółki. Nie były więc wydatkiem i nie mogły ze swej istoty być kosztem uzyskania przychodu.

10. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K _____ strona skarżąca powtórzyła argumentację zawartą w odwołaniu, a ponadto powieliła i w poniższych aspektach rozszerzyła zarzut naruszenia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że w warunkach przedmiotowej sprawy nastąpiło objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółek F _____ SL. i F _____ Kft w zamian za aport (wkład niepieniężny), gdy tymczasem wyraźną intencją wspólnika F _____ Sp. z o. o. było objęcie udziałów w zamian za wkład pieniężny, błędną jego wykładnię polegającą na nieprawidłowym uznaniu, że tzw. konwersja wierzytelności na udziały, w wariancie, w którym zgromadzenie wspólników przewidywało objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny, a jedynie celem uproszczenia wzajemnych rozliczeń strony (wspólnik i spółka, będąc względem siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem), dokonywały potrącenia umownego (kompensaty) wzajemnych wierzytelności - determinuje, czy transformuje charakter wnoszonego wkładu z pieniężnego na niepieniężny, gdy tymczasem rozróżnienia od siebie wymagało zagadnienie charakteru wnoszonego wkładu od technicznego sposobu uregulowania (wygaśnięcia zobowiązania),

11. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K _____ wyrokiem z dnia _____ kwietnia 2017 r. (sygn. _____) oddalił skargę na decyzję jw. WSA w skazał, że przedmiotem sporu w niniejszej sprawie było rozstrzygnięcie, czy wniesienie do spółki kapitałowej tytułem wkładu niepieniężnego wierzytelności przysługującej wobec tej spółki w zamian za jej udziały, stanowi przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt. 7 u.p.d.o.p., czy też nie. Jak wyjaśnił WSA zagadnienie to powstało w związku objęciem przez Skarżącą Spółkę w 2013r. udziałów w zagranicznych spółkach powiązanych; _____ i _____ i uznaniem przez organy podatkowe, iż Spółka zaniżyła

przychody o kwotę zł, stanowiącą nominalną wartość udziałów objętych w zagranicznych spółkach powiązanych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności. Zdaniem Spółki natomiast wniesiony wkład w postaci wierzytelności miał charakter pieniężny, na co wyraźnie wskazywała uchwała wspólników Spółki. WSA wskazał, że wyjaśnienie tego spornego zagadnienia wymaga wykładni art. 12 ust. 1 pkt. 7 u.p.d.o.p. Z treści wskazanego przepisu w brzmieniu obowiązującym w 2013r. wynika, że przychodem, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wartość wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Zgodnie z tym przepisem w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny podatnik uzyskuje przychód w wysokości nominalnej wartości tych udziałów (akcji) lub wkładów. W takich okolicznościach WSA oddalając skargę wskazał, co następuje :

a) Samo podjęcie uchwały, nazwanie czy nawet zarejestrowanie czynności w dokumencie urzędowym nie przesądzało jeszcze bowiem o jej faktycznym charakterze, ponieważ ten charakter zostaje stwierdzony w oparciu o analizę i ocenę całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. W wyniku tej analizy, organy prawidłowo oceniły czynności przeprowadzone przez Spółkę w związku ze zwiększeniem udziałów i na tej podstawie dokonały właściwego rozstrzygnięcia. W sprawie nie zachodziła potrzeba konfrontowania opinii organu, prowadzącego postępowanie kontrolne z opinią zagranicznych organów, gdyż organy orzekające w sprawie podatkowej samodzielnie dokonują oceny faktycznej i prawnej w oparciu o całokształt zebranego materiału dowodowego. Skutki podwyższenia kapitału i objęcia udziałów w spółkach powiązanych prawidłowo zatem podlegały ocenie na gruncie przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie zaś przepisów prawa rejestrowego krajów w których siedzibę miały spółki powiązane. Stąd skutków podwyższenia kapitału zakładowego, poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności, nie należało dokonywać, poprzez pryzmat zapisów , czy prawa handlowego, tylko w aspekcie obowiązujących polskiego rezydenta przepisów prawa podatkowego.

b) WSA podtrzymuje pogląd, że dokonana konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, bo ten można zrealizować tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu pieniądza bankowego,

c) wskazał, że organ odwoławczy dokonał także prawidłowej wykładni art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., albowiem przepis ten w sposób wyczerpujący reguluje kwestię kosztów uzyskania przychodu w przypadku objęcia udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Treść art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. nie daje podstaw do przyjęcia innego jego rozumienia, niż wynikające z literalnego brzmienia, ponieważ ustawodawca w omawianym przepisie wskazał wyraźnie co może stanowić koszt uzyskania przychodów.

W konsekwencji Sąd pierwszej instancji uznał, że wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., powoduje powstanie przychodu w postaci nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, inny aniżeli przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

12. Wyrok jw. został zaskarżony przez Spółkę skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z zarzutem m.in. naruszenia :

a) przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. 145 § 1 pkt. 1 lit. c. p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 1 p.p.s.a. i art. 133 § 1 p.p.s.a. oraz art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 2a ordynacji podatkowej poprzez niezastosowanie zasady rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika w sytuacji gdy:

- organ, a w ślad za nim orzekający w niniejszej sprawie Sąd pierwszej instancji wprost przyznaje, że pojęcia wkład pieniężny i wkład niepieniężny nie zostały zdefiniowane ani w ustawie u.p.d.o.p., ani też w k.s.h.,

- na gruncie kwalifikacji prawnopodatkowej, tzw. konwersji wierzytelności na udziały w wariantcie w którym zgromadzenie wspólników przewiduje objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny, a jedynie celem uproszczenia wzajemnych rozliczeń strony (wspólnik i spółka będąc względem

siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem pieniężnym) dokonują potrącenia umownego (kompensaty) wzajemnych wierzytelności - w okresie w którym Spółka dokonywała czynności podwyższenia kapitału zakładowego i obejmowała udziały (2013 r.) przeważający był pogląd, zgodnie z którym to wola wyrażona w uchwale (wola wspólników) jest decydująca w ocenie czy mamy do czynienia z wkładem pieniężnym czy niepieniężnym,

- dokonując analizy i weryfikacji zapadłych w kontekście przedmiotowego zagadnienia orzeczeń, ale również wydanych na przestrzeni ostatnich lat interpretacji prawa podatkowego z całą pewnością należy stwierdzić, że mieliśmy/mamy do czynienia z obiektywnie istniejącymi wątpliwościami co do treści (wykładni) przepisu prawa podatkowego, tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., który zawiera w swej treści wprost określenie "wkład niepieniężny" i którego prawidłowe odkodowanie jest elementem podatkowo twórczym - skoro w odniesieniu do tego samego przepisu prawnego prezentowane były w orzecznictwie przeciwstawne stanowiska;

b) naruszenia prawa materialnego, tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o u.p.d.o.p. w zw. z art. 14 § 4 k.s.h. poprzez:

- jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że w uwarunkowaniach przedmiotowej sprawy mamy do czynienia z objęciem udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółek F SL. i F Kft w zamian za aport (wkład niepieniężny), gdy tymczasem wyraźną intencją wspólnika F sp. z o.o. było objęcie udziałów w zamian za wkład pieniężny, co znalazło odzwierciedlenie w treści protokołu z obrad zgromadzenia wspólników,

- błędną jego wykładnię polegającą na nieprawidłowym uznaniu, że tzw. konwersja wierzytelności na udziały - w wariacie, w którym zgromadzenie wspólników przewiduje objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym w zamian za wkład pieniężny, a jedynie celem uproszczenia wzajemnych, rozliczeń strony (wspólnik i spółka będąc względem siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem), dokonują potrącenia umownego (kompensaty) wzajemnych wierzytelności - determinuje (definiuje) czy transformuje charakter wnoszonego wkładu z pieniężnego na niepieniężny, gdy tymczasem rozróżnienia od siebie wymaga zagadnienie charakteru wnoszonego wkładu od technicznego sposobu uregulowania (wygaśnięcia) zobowiązania.

13. Naczelny Sąd Administracyjny na mocy prawomocnego wyroku z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt , oddalił skargę stwierdzając, że skarga kasacyjna pozbawiona jest usprawiedliwionych podstaw. Wyjaśnił NSA, że całościowa analiza zarzutów skargi kasacyjnej oraz ich uzasadnienia doprowadza do wniosku, że :

- po pierwsze skarżąca kwestionując ustalenia faktyczne przyjęte w sprawie wskazuje, że objęcie udziałów zarówno w spółce , jak i , nastąpiło w zamian za wkład pieniężny.

- po drugie, przy innej ocenie tego zdarzenia gospodarczego, jakiej to dokonały w sprawie organy podatkowe i co zaakceptował Sąd pierwszej instancji, podważa prawidłowość wykładni przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., uznając, że również konwersja wierzytelności na udziały stanowi przejaw objęcia udziałów za wkład pieniężny.

- po trzecie, dopuszczając nawet niepodzielenie reprezentowaną przez organy podatkowe i WSA wykładnię tego przepisu, F Sp. z o. o., wywodzi że prawidłowa wykładnia przepisu art. 15 ust. 1j w zw. z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. doprowadza do wniosku, co do możliwości uwzględnienia kosztów uzyskania tego przychodu. Zarówno przy tym w przypadku drugim, jak i trzecim, wsparciem dla prezentowanej przez skarżącą wykładni wskazanych przepisów prawa materialnego ma być wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada in dubio pro tributario.

- po czwarte skarżąca podważa prawidłowość uzasadnienia zaskarżonego wyroku. Podsumowując zarzuty natury procesowej jak i materialnej, nakierowane zostały na wykazanie, że objęcie przez skarżącą udziałów nie skutkowało uzyskaniem przychodu, a nawet jeśli uznać że tak było, to należy uwzględnić koszty jego uzyskania.

14. Argumenty jw. NSA uznał za bezzasadne. NSA potwierdził, że zasadniczą i sporną kwestią w niniejszej sprawie była wykładnia przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym w 2013 r., w szczególności pojęcia - "wkład niepieniężny". Stosownie do brzmienia tego przepisu przychodem, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wartość wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż

przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Tym samym w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny podatnik uzyskuje przychód w wysokości nominalnej wartości tych udziałów (akcji) lub wkładów. Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska Spółki, że konwersja wierzytelności na udziały, w postaci kompensaty wzajemnych wierzytelności ma postać wnoszonego wkładu pieniężnego. Wskazał, że nie można zgodzić się ze stroną skarżącą, że dokonując konwersji wierzytelności drogą potrącenia, na co pozwala art. 14 § 4 k.s.h., można w ten sposób wywołać te same skutki podatkowe, jakie powstać mogą jedynie w wyniku faktycznego przekazania – wniesienia do spółki środków pieniężnych. Potrącenie jest bowiem formą wygaszania istniejących wierzytelności prowadzącą do umorzenia wzajemnych należności i zobowiązań. Kompensata nie prowadzi zatem do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do zaliczenia jednej wierzytelności na poczet drugiej, przy czym wierzytelności umarzają się do wierzytelności niższej, a zobowiązania wzajemne wygasają. Przyjęta przy kompensacie forma wykonania świadczenia jest więc czym innym niż spełnienie świadczenia poprzez zapłatę. Oznacza to, że w związku z potrąceniem części wierzytelności udziałowca wobec spółki z częścią wierzytelności spółki wobec udziałowca, nie dochodzi w ten sposób do faktycznego przekazania środków pieniężnych, a więc nie dochodzi do wniesienia wkładu pieniężnego. Przedmiotem rozważanych czynności i świadczeń nie jest pieniądz, ale wierzytelności o określonej w pieniądzu wartości, co niewątpliwie nie stanowi tożsamy pojęć prawnych. NSA wskazał, że konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, bo ten można zrealizować tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu pieniądza bankowego. 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. Kodeks spółek handlowych, podobnie zresztą jak i poprzednio obowiązujący Kodeks handlowy, nie definiuje pojęć wkładu pieniężnego czy niepieniężnego (aport) jako form pokrycia kapitału w spółce z o.o., jak również technicznego sposobu realizacji wniesienia tego wkładu na pokrycie kapitału zakładowego. Ustawodawca wprowadzając ten dychotomiczny podział wkładów przeciwstawił wkład niepieniężny wkładowi

pieniężnemu, a to logicznie oznacza, że przedmiotem wkładu niepieniężnego może być wszystko to co - nie będąc pieniądzem - przedstawia wartość ekonomiczną.

NSA w dalszej kolejności potwierdził prawidłowość dokonanej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. Wskazał, że wynik wykładni językowej tych przepisów, 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. Przepis art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., pozwala bowiem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu.

- II. Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Niezgodność z Konstytucją RP art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

Punktem wyjścia jest wynikająca z art. 2 Konstytucji RP zasada demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Na treść zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, składa się szereg zasad, które nie zostały wprowadzone ujęte *expressis verbis* w jej tekście, ale które wynikają z istoty i z aksjologii demokratycznego państwa prawnego (wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01). Z art. 2 Konstytucji wynika m.in. zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która umożliwia jednostce decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą (wyrok TK z dnia 8 stycznia 2013 r., K 18110, OTK-A 2013, nr 1, poz. 2; wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00,). Tym samym istnieje nakaz takiego stanowienia i stosowania prawa, by obywatel mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania

decyzji (wyrok TK z dnia 10 stycznia 2012 r., K 19/10). Zasada ta zakłada, że skoro już rozpoczęto określone "przedsięwzięcie", a prawo przewidywało, że będzie ono realizowane w pewnym okresie, to obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten czas wykorzystać, chyba że zajdą szczególne sytuacje (wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01).

Ponadto z art. 2 Konstytucji RP wynika zasada sprawiedliwości proceduralnej, która oznacza podmiotowe traktowanie uczestników postępowania, zakaz arbitralnego działania sądu, zapewnienie stronom możliwości korzystania z ich praw i gwarancji procesowych oraz zagwarantowanie im rzetelnego i merytorycznego rozpatrzenia sprawy. A zatem w zakresie zasady sprawiedliwości proceduralnej mieszczą się przede wszystkim: możliwość bycia wysłuchanym przez sąd, konieczność ujawniania przez sąd motywów rozstrzygnięcia, zapewnienie uczestnikowi postępowania przewidywalności jego przebiegu oraz nakaz wszechstronnego zbadania przez sąd okoliczności sprawy, jak również dwuinstancyjność postępowania (wyrok TK z dnia 8 kwietnia 2014 r., SK 22111, OTK-A 2014, nr 4, poz. 37; wyrok TK z dnia 12 lipca 2011 r., SK 49/08; wyrok TK z dnia 26 lutego 2008 r., SK 89/06; wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02). Trzeba podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny wskazywał także na znaczenie zasady równości łącznie z zasadą sprawiedliwości społecznej, wynikającą z art. 2 Konstytucji (np. wyrok TK z dnia 9 maja 2012 r., SK 24/11; wyrok TK z dnia 1 marca 2011 r., P 21/09.). I tak Trybunał Konstytucyjny, interpretując pojęcie tej sprawiedliwości w połączeniu z pojęciem równości, przyjął w swoim orzecznictwie, że:

- a) sprawiedliwość jest przeciwieństwem arbitralności, wymaga, aby zróżnicowanie sytuacji prawnej osób pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji (wyrok TK z 22 sierpnia 1990 r., K 7/90, pkt VI);
- b) dopuszczalne jest zróżnicowanie sytuacji prawnej osób pod warunkiem, że jest ono sprawiedliwe, a zakazane jest ustanawianie różnicowań, które byłyby nieusprawiedliwione (wyrok TK z 4 lutego 1997 r., P 4/96).

Zasada demokratycznego państwa prawnego łączy się bezpośrednio ze sprawiedliwością społeczną, która wyraża się w sprawiedliwości jako kategorii społecznej, czyli oddziałuje na wyznaczanie treści innych norm konstytucyjnych i implikuje konieczność prowadzenia przez państwo takiej polityki, która jest zgodna z interesem społecznym (B. Banaszak: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2012, s. 53).

Ponadto z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wynika, że wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Poza tym nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP). Zasada równości wobec prawa została także wyrażona w art. 20 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Zasada równości nakazuje, aby wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną istotną cechą 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 istotną cechą (A Młynarska-Sobaczewska [w:] *Polskie prawo konstytucyjne* pod red. D. Góreckiego, Warszawa 2012, s. 91). Tym samym konstytucyjna zasada równości nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji relewantnej (wyrok TK z dnia 20 grudnia 2012 r. K 28111, OTK-A 2012, nr 11, poz. 137; wyrok TK z dnia 30 października 2012 r., SK 20/11,; postanowienie TK z dnia 5 marca 2008 r., SK 82/06). Niemniej jednak zasada równości 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 (wyrok TK z dnia 25 listopada 2010 r., K 27/09).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę w swoim orzecznictwie (por. uzasadnienie wyroku z dnia 27 02 2002 r., sygn. akt K 47/01), iż na treść zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 konstytucji, składa się szereg zasad, które nie zostały wprawdzie ujęte *expressis verbis* w tekście Konstytucji RP, ale które wynikają z istoty i z aksjologii demokratycznego państwa prawnego. Do zasad tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego posiada - co TK podkreślił m.in. w sprawie K. 9/92 - ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy czym pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami. W sprawie K. 13/01 TK stwierdził, że przy ocenie legislacji podatkowej założeniem wyjściowym jest pogląd o względnej swobodzie decyzyjnej ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Swoboda ta jest jednak równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego. Wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne - umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą ze sobą pociągnąć. Jednostka powinna zarówno móc przewidywać konsekwencje poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak i oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich nagle oraz w sposób całkowicie arbitralny. Takiego szacunku dla jednostki jako autonomicznej, racjonalnej istoty domaga się jej godność, a także jej wolność, która wyraża się w tym, że jednostka według własnych preferencji układa swoje sprawy i ponosi odpowiedzialność za swoje decyzje.

Odnosząc powyższe uwagi do realiów niniejszej sprawy należy stwierdzić, 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 do ingerencji w stosunki między dwoma osobami prawnymi – spółkami z o.o. co do skutku czynności prawnej między nimi oraz do modyfikacji przepisu kodeksu cywilnego – art. 498 kc poprzez bezpodstawne uznanie za możliwe zgodnie z polskim prawem potrącenie prawa z wierzytelności pieniężnej. Bazując na niezmiennych od

dziesięcioleci w prawie polskim instytucji potrącenia opartej o jednoczesne potrącenie przez obie strony środków pieniężnych, ewentualnie rzeczy materialnych oznaczonych co do gatunku o takiej samej jakości i wymagalnych. Skarżąca nie mogła rozsądnie przewidywać, że taka forma wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy w spółce F sp. z o.o. zostanie wbrew art. 498 k.c. (znajdującego zastosowanie na podstawie art. 2 k.s.h.), art. 14 § 4 k.s.h. wprost używającego pojęcia *należnej wpłaty na poczet udziału lub akcji* w przypadku potrącenia umownego, wobec braku definicji legalnej pojęcia *wkład niepieniężny*, z naruszeniem literalnego brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. uznana za wkład niepieniężny, z pozostawieniem skutków prawnych jak w przypadku skutecznie dokonanego potrącenia wierzytelności pieniężnych. 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, a niewątpliwie nie była rozstrzygnięta w roku 2013. Na poparcie ww. tezy, poniżej przedstawione są interpretacje i orzeczenia, które potwierdzają stanowisko Skarżącej w tym zakresie :

1) Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 1993 r. (sygn. III CZP 20/93)

W uchwale tej SN nie tylko uznał konwersję za czynność zgodną z prawem, ale ponadto - określając jej charakter stwierdził, że: "czynność ta z punktu widzenia teoretycznego to potrącenie umowne". W świetle powyższego, Sąd potwierdził, iż konwersja następuje poprzez potrącenie dwóch wzajemnych wierzytelności: spółki o wniesienie wkładu i wspólnika o zaspokojenie wierzytelności podlegającej konwersji. Potrącenie jest jednak tylko formą wykonania zobowiązań pieniężnych (w miejsce dokonania dwóch płatności strony przyjmują, że płatności zostały dokonane, a świadczenia pieniężne spełnione). Dokonanie potrącenia nie zmienia jednak pieniężnego charakteru spełnianego świadczenia. Potrącenie spowodowało zatem spełnienie świadczenia pieniężnego (wpłacenia wkładu) oraz otrzymanie zwrotnego świadczenia pieniężnego. Uznanie, że potrącenie zmienia charakter prawny świadczeń, prowadziłoby do nieracjonalnych zachowań prawnych, w celu uzyskania oczekiwanych skutków prawnych, dany podmiot wpłacałaby kwotę wkładu pieniężnego i tego samego dnia otrzymałaby zwrot tych samych pieniędzy - jako spłatę wierzytelności przysługującej względem Spółki.

2) Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2004 r., sygn. FSK 1408/04

Ten wyrok NSA stał się na lata podstawą do uznawania przez przedsiębiorców i organy podatkowe, że potrącenie wierzytelności pieniężnej tytułem wpłaty środków pieniężnych na kapitał zakładowy może być kwalifikowane, pod pewnymi warunkami, jako dokonanie wkładu pieniężnego na kapitał zakładowy.

*"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**. Przedmiotem wkładu niepieniężnego mogą być wierzytelności, jeżeli jednak przedmiotem konwersji, rozumianej jako operacji, w wyniku której dochodzi do zmiany wierzytelności wspólnika wobec spółki na udziały, jest wierzytelność wspólnika wobec osoby trzeciej, nie może być ona jako prawo majątkowe przedmiotem potrącenia umownego lub dokonanego w trybie art. 498 k.c. Może ona stanowić jedynie wkład niepieniężny. Wniesione w formie aportów należności są przychodem spółki w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p."*

3) Wyrok NSA w Warszawie z 14 grudnia 2004 r., sygn. FSK 2066/04

"O tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego decyduje treść uchwały nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników spółki"

4) Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2009 r., znak DD5/8211/12/ZSD/08/PK-468, zmieniająca interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

W interpretacji tej Minister Finansów stwierdził, że w przypadku potrącenia wierzytelności mamy do czynienia z pieniężnym charakterem wkładu:

*„Wydając zmianę interpretacji podatkowej Minister Finansów przyjął zatem, iż objęcie przez Wnioskodawcę podwyższonych udziałów w Spółce A nastąpi w formie pieniężnej, a zapłata za to objęcie nastąpi w formie potrącenia wzajemnych wierzytelności, dokonanego na podstawie umowy zawartej pomiędzy oboma podmiotami. Na skutek planowanego objęcia podwyższonych udziałów w Spółce A Wnioskodawca z jednej strony zobowiązany będzie do dokonania wpłaty na poczet obejmowanych udziałów, z drugiej zaś strony dysponował będzie - z innego tytułu - wierzytelnością wobec Spółki A, w której podwyższone udziały obejmie. Należy jednocześnie podkreślić, iż art. 14 § 4 Kodeksu spółek handlowych *expressis verbis* dopuszcza możliwość umownego potrącenia wierzytelności wspólnika wobec spółki z wierzytelnością z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów.*

Jeżeli więc dojdzie do wzajemnego, umownego potrącenia wierzytelności Spółki obejmującej udziały wobec spółki, w której są one obejmowane, z wierzytelnością z tytułu należnej wpłaty na poczet podwyższonych udziałów, to czynności tej należy przypisać charakter wykonania zobowiązania Wnioskodawcy wobec Spółki A, tożsamego z dokonaniem pieniężnej zapłaty za udziały. Wobec tego objęcie podwyższonych udziałów w Spółce A, w zamian za wkład pieniężny, nie wywoła dla Spółki skutku w postaci powstania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 updop. W związku z tym art. 15 ust. 1j updop, regulujący kwestię kosztów uzyskania przychodów w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część nie znajdzie w omawianej sytuacji zastosowania”.

Skoro sam Minister Finansów, z urzędu, uznawał za zasadne eliminowanie z obrotu prawnego interpretacji prezentujących odmienne stanowisko niż to zastosowane przez Skarżącą, nie dziwi postawa Skarżącej, która działała w zaufaniu do poglądu wyrażonego przez Ministra Finansów.

5) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2011 r. sygn. IBPBI/2/423-754/11/MO

„O tym, czy konwersja wierzytelności na udziały (akcje) ma postać wkładu pieniężnego, czy niepieniężnego, decyduje treść uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego.”

6) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 maja 2013 r. znak ILPB3/423-78/13-2/EK

„O tym, czy konwersja wierzytelności na udziały (akcje) ma postać wkładu pieniężnego, czy niepieniężnego, decyduje treść uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego.

W przypadku tzw. konwersji wierzytelności na udziały może być wykorzystana cywilnoprawna konstrukcja potrącenia. Możliwość dokonania konwersji wierzytelności na udziały przybierającej postać potrącenia (kompensaty) - nie zaś wniesienia wkładu niepieniężnego, wynika z przepisów Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 14 § 4 ww. ustawy - Kodeks spółek handlowych, wspólnik i akcjonariusz nie może potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Nie wyłącza to natomiast potrącenia umownego”.

7) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 8 maja 2014 r. znak IPTPB3/423-50/14-2/PM

„W przypadku tzw. konwersji wierzytelności na udziały może być wykorzystana cywilnoprawna konstrukcja potrącenia. Możliwość dokonania konwersji wierzytelności na udziały przybierającej postać potrącenia (kompensaty) - nie zaś wniesienia wkładu niepieniężnego, wynika z przepisów Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 14 § 4 Kodeksu spółek handlowych wspólnik i akcjonariusz nie może potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Nie wyłącza to natomiast potrącenia umownego”.

8) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 października 2015 r. znak ILPB2/4511-1-704/15-3/JK

9) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 lutego 2016 r. znak ITPB4/4511-613/15/KW

„Należy przy tym zaznaczyć, że zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (por. wyrok z dnia 14 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 2066/04) o tym, czy konwersja wierzytelności przysługującej wspólnikowi wobec spółki na udziały przybierze postać wkładu pieniężnego lub niepieniężnego decyduje treść uchwały zgromadzenia wspólników spółki, natomiast organy podatkowe nie są zobowiązane do oceny tej czynności prawnej, z uwzględnieniem jej celu i zamiarów, tak by ustalać w postępowaniu podatkowym charakter objętych udziałów w kapitale zakładowym spółki.”

10) Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10 sierpnia 2016 r. znak IPPB2/4511-469/16-4/MK

„W treści umowy o potrąceniu zawarte jest oświadczenie Wspólnika, że nowe udziały zostały pokryte wierzytelnością Wspólnika wobec Spółki w wysokości 5.400.000 złotych z tytułu udzielonej Spółce pożyczki na podstawie umowy z dnia 24 maja 2006 roku. Jednocześnie w odrębnym paragrafie umowy zatytułowanym oświadczenie o potrąceniu, Strony działając na podstawie art. 14 § 4 k.s.h. dokonały potrącenia wzajemnych wierzytelności, co spowodowało ich umorzenie do kwoty 5.400.000 zł. Potrącenia dokonano tylko z „kapitałową” częścią pożyczki, odsetki pozostały do zapłaty oddzielnie, gdzie umowa określiła termin spłaty pozostałej kwoty pożyczki oraz należnych odsetek.

Sąd Rejonowy Wydział XIV Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego dokonał wpisu ww. podwyższenia kapitału zakładowego Spółki do Krajowego Rejestru Sądowego uznając, że pokrycie udziałów nastąpiło w formie aportu.

Następnie Spółka oraz Wnioskodawca dokonali wyjaśnienia dotyczącego treści oświadczeń woli złożonych przez Spółkę oraz Wnioskodawcę w umowie o potrąceniu wierzytelności, zgodnie z którym zgodnie wyjaśniają, że właściwą treścią ich oświadczeń woli było umowne potrącenie na podstawie art. 14 § 4 k.s.h. wierzytelności Spółki o wniesienie wkładu pieniężnego, tj. wniesienie środków pieniężnych z wierzytelnością Wspólnika z tytułu udzielonej Spółce pożyczki.(...)”.

„W przypadku tzw. konwersji wierzytelności na udziały może być wykorzystana cywilnoprawna konstrukcja potrącenia. Możliwość dokonania konwersji wierzytelności na udziały przybierającej postać potrącenia (kompensaty), nie zaś wniesienia wkładu niepieniężnego, wynika z przepisów Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 14 § 4 Kodeksu spółek handlowych wspólnik i akcjonariusz nie może potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów albo akcji. Nie wyłącza to potrącenia umownego”.

W doktrynie prawa handlowego powszechnie przyjmuje się, że umowne potrącenie wierzytelności pieniężnej spółki z wierzytelności pieniężne wspólnika stanowi sposób wniesienia wkładu pieniężnego na podwyższony kapitał zakładowy. Podkreśla się, że art. 14 § 4 k.s.h., w którym mowa o wpłacie na kapitał, odnosi się do pieniężnego podwyższenia kapitału, zezwalając na umowne potrącenie wynikającego stąd roszczenia spółki o wpłatę z wierzytelnością wspólnika wobec spółki (por. K. Oplustil, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w projekcie ustawy - Kodeks spółek handlowych. Wybrane zagadnienia, Transformacje Prawa Prywatnego, nr 4 z 2000 r.). Argumentuje się, że dokonanie potrącenia umownego jest jednoznaczne z wykonaniem obowiązku wniesienia wkładu pieniężnego do spółki (K. Oplustil, Wierzytelność wobec spółki kapitałowej jako przedmiot potrącenia i konwersji, Przegląd Prawa Handlowego nr 2 z 2002 r. [cyt. za:] M. Rodzyńkiewicz, Kodeks spółek handlowych, Komentarz -Lex nr 10054). Zauważa się również, że tezę, że potrącenie umowne jest sposobem pieniężnego pokrycia udziałów bądź akcji, wzmacnia treść art. 14 § 4 zd. 1 kodeksu spółek handlowych, gdyż **mowa w nim o należnej wpłacie na poczet udziałów albo akcji**, a więc o sytuacji, gdy chodzi o rozliczenie pokrycia jednostek uczestnictwa w spółce w pieniądzu (M. Rodzyńkiewicz, Kodeks spółek handlowych. Komentarz - Lex nr 10054). Jednoznaczne jest też stanowisko Prof. S S wyrażone w opinii z grudnia 2016 roku W świetle prawa spółkowego, należy przyjąć, że konwersja

długu na kapitał zakładowy Spółki polegająca na potrąceniu wzajemnych wierzytelności pieniężnych Wspólnika i Spółki przesądza o tym, że podwyższony kapitał zakładowy Spółki został pokryty wkładem gotówkowym, a nie wkładem niepieniężnym.

Należy tym samym podkreślić, 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. Jak słusznie podkreślił Trybunał Konstytucyjny (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09)):

Podkreślenia wymaga, iż w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obarczających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego.

W najnowszym orzeczeniu dot. zasady określoności prawa podatkowego Trybunał Konstytucyjny zaakcentował (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15), że:

Za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie interpretację zasady in dubio pro tributario, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika – czy co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady in dubio pro tributario, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

Stąd reguły interpretacyjne językowa i systemowa dają rezultat obiektywnie niejednoznaczny lub w jego efekcie wybierając możliwy wariant interpretacyjny najbardziej korzystny dla Skarżącej – wręcz sprzeczny z praktyką przyjętą z czasem przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09), że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. 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 (jak wyżej wskazano organy podatkowe i sądy administracyjne dowolnie interpretowały to samo brzmienie przepisów podatkowych uniemożliwiając Skarżącej właściwe zastosowanie u.p.d.o.p.). Dla 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 taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki 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.

Ograniczenie konstytucyjnego prawa własności do środków pieniężnych odbyło się na podstawie prawa podatkowego które przez wiele lat (od roku 2009 do roku 2014 (wydanie orzeczenia NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1792/12)) interpretowane było w sposób tożsamy z interpretacją dokonaną przez Skarżącą w roku 2013. Miała więc ona wówczas pełne prawo zinterpretować te przepisy tak jak wyżej opisano w cytowanych wyrokach sądów administracyjnych i interpretacjach indywidualnych. Stan prawny w tym zakresie nie uległ żadnym zmianom przez cały relewantny dla sprawy okres.

Należy podkreślić, że przepisy Konstytucji RP gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09), o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych

przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji PR obowiązku podatkowego w postaci opodatkowania wkładu niepieniężnego zdefiniowanego w sposób umożliwiający jego wieloznaczną, analogiczną i dowolną interpretację (art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.) oraz niejasne sformułowanie dopuszczalności odliczenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku takiego wkładu (art. 15 ust. 1j pkt 3), które nadaje organom podatkowym dowolność interpretacyjną w uznawaniu za koszty uzyskania przychodów wydatków na wytworzenie towarów, należności pieniężne za które organy podatkowe na podstawie wyżej wymienionego również niezgodnego z Konstytucją przepisu (art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.) uznają za wkład niepieniężny. W konsekwencji dochodzi do podwójnego opodatkowania tego samego przychodu niepominięzonego o koszty jego uzyskania (w przedmiotowym stanie faktycznym wierzytelności w wysokości pln), która wcześniej została zaliczona jako przychód należny i zapłacony został od niej podatek CIT, a z powodu błędów ustawodawcy po raz kolejny naliczony został od niej podatek w wysokości 19 proc. od pln. Takiej jakości prawo, które umożliwia taką interpretację przez organy skarbowe i sądy administracyjne, w sposób jednoznaczny narusza Konstytucję RP.

Przyjmuje się bowiem jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09). Stąd wynika uprawnienie Skarżącej do skonstruowania zarzutu naruszenia jej praw i wolności poprzez zaskarżane przepisy u.p.d.o.p. przez odwołanie się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i 217 ustawy zasadniczej.

Jak wyżej wspomniano w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w polskim prawie cywilnym i handlowym brak jest definicji legalnej wkładów pieniężnego i niepieniężnego. W przypadku potrącenia wierzytelności pieniężnych z tytułu dostaw towarów ze zobowiązania wspólnika do wpłaty pieniężnej tytułem podwyższenia kapitału zakładowego dochodzi do obiektywnej wątpliwości, czy wkład tego rodzaju jest wkładem pieniężnym czy niepieniężnym.

Dalej, jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15) wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w mniejszym stopniu w prawie publicznym, a w prawie podatkowym poziom wymaganej

precyzji jest zawieszony wyżej niż w prawie administracyjnym i ustępuje tylko prawu karnemu. Standard wymagany dla spełnienia zasady poprawnej legislacji dla przepisów prawa podatkowego niejasnych regulacji podatkowych nie można interpretować na niekorzyść podatników (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) a w konsekwencji jeśli takie regulacje stają się wieloznaczne, to należy się opowiedzieć się za interesem podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego jest bowiem zasada *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść podatnika), czyli nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika, albo przynajmniej zakaz rozstrzygnięcia na jego niekorzyść wszelkich wątpliwości faktycznych oraz prawnych (zasada ta nazywana jest czasami *in dubio contra fiscum* - wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na niekorzyść fiskusa). Jej przeciwieństwem jest rozstrzygnięcie *in dubio pro fisco*, czyli wszelkie niejasności należy rozstrzygać na korzyść fiskusa. Fakt istnienia omawianej zasady i jej stosowania w procesie postępowania podatkowego potwierdza zarówno doktryna (Mirek, Interpretacja przepisów podatkowych budzących wątpliwości, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2007, nr 12), jak i orzecznictwo (Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego np. orzeczenie z dnia 28.1.2003 r., sygn. K 2/02, czy też orzeczenie z dnia 21.4.2004 r., sygn. K 33/03), a nawet rozstrzygnięcia organów podatkowych (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z dnia 19.07.2011 r., sygn. ILPB2/436-88/11-2/MK, zmiana interpretacji indywidualnej nr ILPB2/415-715/10-5/WM z dnia 2.12.2010 r., sygn. DD3/033/189/MCA/10/PK-1238).

W u.p.d.o.p. brak jest definicji legalnej wkładu niepieniężnego. Takiej definicji nie ma również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako „u.p.d.o.f.”) ani w żadnej innej obowiązującej zarówno w 2013 r. jak i obecnie ustawie podatkowej.. Jak przyznał WSA w K jako sąd I instancji w tej sprawie, Kodeks spółek handlowych nie definiuje pojęć wkład pieniężny czy niepieniężny (aport) jako formy pokrycia kapitału zakładowego. Stąd wobec braku definicji legalnej odwołać należy się do językowego rozumienia wkładu niepieniężnego. Tymczasem słownik języka polskiego Wydawnictwa PWN przez przymiotnik pieniężny, pochodny od słowa pieniądź rozumie (i) środek płatniczy przyjmowany w zamian za towary i usługi lub zwalniający od zobowiązań, (ii) moneta lub banknot obiegowy. Stąd potrącenie dwóch wierzytelności pieniężnych (zapłaty za dostarczone towary oraz wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy) w pełni wpisują się w językowe znaczenie słowa pieniądź i pochodzącego od niego przymiotnika pieniężny.

Linie orzecznictwa w tym zakresie można zatem uznać za jednolitą i utrwaloną. W szczególności w jednym z wiekowych już orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż jakiegokolwiek niejasności lub wątpliwości nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Za niedopuszczalną natomiast należy przyjąć praktykę rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika, tj. zasadę *in dubio pro fisco* (Orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 1988 r., sygn. akt. III SA 964/87, ONSA 1989, nr 1, poz. 5

Państwo powinno bowiem stworzyć możliwości i środki, aby podatnik z własnej woli i we własnym zakresie chciał i mógł dokonać samoopodatkowania. Postulatem jest, aby proces legislacyjny nie wciągał podatnika w pułapki wynikające z niejasnego brzmienia przepisu. Z tego postulatu wynika kolejny, związany z takim działaniem organów stosujących prawo, który uwzględniałby konstytucyjne zasady działania podatnika w zaufaniu do organów Państwa (zasada ta wyrażona jest wprost m.in. w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej). Jedynie w uzupełnieniu można dodać, iż :

1. w wyroku z 1 marca 2004 r. WSA stwierdził, że przy stosowaniu przepisów prawa materialnego organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasnych przepisów (I SA/Wr 1950/01).
2. w wyroku zaś z dnia 11 kwietnia 2000 r. (III SA 680/99, LEX nr 44322) NSA w Warszawie stwierdził, że w świetle art. 121 §1 Ordynacji podatkowej wykluczone jest posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*),
3. skład orzekający NSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 12 marca 2003 r. (SA/Bd 658/03 POP 2003/5/129) wyjaśnił, że organy podatkowe zobowiązane są bowiem prowadzić sprawę w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie podatnika do organów państwa oraz świadomość i kulturę prawną podatników”,
4. zasada *in dubio pro tributario*, ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale odnosi się również do wątpliwości faktycznych (wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10),

5. wątpliwości nie mogą być tłumaczone na korzyść urzędu (por. wyrok NSA z dnia 26 września 1995 r., SA/Lu 1929/94, „Temida” (CD), Wydawnictwo Prawnicze Lex, Sopot 2001, nr 26977).

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. 1 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 niepieniężny lub niepieniężny. Brak też norm określających, jak w przypadku zakwalifikowania potrącenia jako aportu, obliczyć koszty uzyskania przychodu. Norma dot. metody obliczenia kosztów uzyskania przychodów jest kluczowa, albowiem spór dotyczy interpretacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p. ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych. Dochodowy charakter podatku ustawodawca podkreślił również w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. podkreślając, że podatnicy posiadający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. w wersji obowiązującej w 2013 r. wymieniał źródła przychodu, w przypadku których opodatkowaniu podlega tylko przychód, bez uwzględnienia kosztów jego uzyskania są to należności licencyjne (art. 21 u.p.d.o.p.), dywidendy (art. 22 u.p.d.o.p.). W przypadku pozostałych źródeł uzyskania przychodu zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. była nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym.

Skarżąca wykonując operację potrącenia, abstrahując od jednoznacznej wówczas interpretacji dot. wkładu pieniężnego i braku przychodu z takiej transakcji w interpretacjach indywidualnych i ogólnych Ministerstwa Finansów oraz sądów administracyjnych. Swój zamysł co do opodatkowania przychodów po stronie Skarżącej z tytułu potrącenia wierzytelności pieniężnej z dostarczonych towarów z obowiązku wpłaty kwoty pieniężnej na podwyższony kapitał zakładowy został przez ustawodawcę wyrażony w sposób bardzo niejasny. Brak 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

(konwersji na kapitał zakładowy). W sytuacji gdy art. 498 k.c. dopuszcza tylko potrącenie rzeczy oznaczonych co do gatunku lub środków pieniężnych, a z umowy potrącenia między stronami, potrącenie umowne, do którego doszło między Skarżącą a spółką F sp. z o.o. było oparte o swobodę umów prawa cywilnego oraz odwoływało się do instytucji prawnej z art. 498 k.c., co implikuje wniosek, że dla stron potrącenia umownego oczywistym był pieniężny charakter takiego wkładu.

Należy podkreślić, że ustawodawca nie przewidział regulacji szczególnej dla opodatkowania w postaci umownego potrącenia wierzytelności pieniężnej tytułem wpłaty pieniężnej na podwyższony kapitał zakładowy. Z tego powodu można domniemywać, że w jego zamyśle (i) udziały objęte w wyniku tego rodzaju wpłaty nie będą stanowiły przychodu Skarżącej, z racji swojego pieniężnego charakteru (jak w sprawie postąpiła Skarżąca) lub (ii) wartość nominalna objętych udziałów stanowić będzie przychód do opodatkowania jako wkład niepieniężny.

Niedoprecyzowanie konsekwencji prawopodatkowych tego typu operacji, w świetle wyżej opisanego znaczenia literalnego przymiotnika *pieniężny*, brzmienia art. 498 k.c. oraz jasnego odwołania się w brzmieniu umowy potrącenia umownego do przesłanek określonych w art. 498 k.c. powoduje, że odmienna wykładnia dokonana przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne świadczą, że ustawodawca winien był w oparciu o § 146 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jednolity, Dz. U. z 2016 r., poz. 283) z racji nieostrości/wieloznaczności pojęcia wkład niepieniężny i z racji konieczności przestrzegania konstytucyjnej zasady dookreśloności przepisów daninowych sformułować definicję wkładu niepieniężnego, obejmującą wierzytelności pieniężne potrącone ze zobowiązania pieniężnego tytułem wpłaty za obejmowane nowe udziały, tym bardziej jeżeli organy podatkowe w konsekwencji doprowadziły do autonomicznej – odmiennej od spotykanej w prawie cywilnym i prawie spółek – definicji wkładu niepieniężnego obejmującego również środki z potrącenia należności pieniężnych za dostarczone towary (potwierdzone fakturami oraz dowodami wydania i przetransportowania towarów) potrącone z wierzytelności do zapłaty tytułem pieniężnego podwyższenia kapitału zakładowego.

Niezgodność z Konstytucją RP art. art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.

W kilku orzeczeniach (w wyroku z 21. 03. 2001 r., sygn. akt K 24/00) TK podkreślił wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadę przyzwoitości legislacji, która wymaga respektowania określoności przepisów prawnych. Jeżeli występują poważane różnice w rozumieniu przepisu przez sądy, doktrynę, podatnika i organ podatkowy, to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym. Takie stanowienie przepisów podatkowych jest wyrazem arogancji ustawodawcy wobec podatnika, będącego adresatem normy prawnej, a zarzut ten jest szczególnie zasadny w świetle dyrektyw interpretacyjnych wynikających z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w związku art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji RP. Elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego od osób prawnych jest obłożenie nim z zasady dochodu (przychód pomniejszony o koszty uzyskania tego przychodu), a nie przychodu. Wyłączenie możliwości rozpoznania kosztu uzyskania przychodu w związku z powstaniem przychodu do opodatkowania stanowi przejaw głębokiej ingerencji w prawo własności – częściowa ekspropriacja związana z opodatkowaniem całego przychodu (bez możliwości rozpoznania kosztu uzyskania tego przychodu) może przybrać nieproporcjonalne rozmiary. Zobowiązanie podatkowe ustalone z pominięciem kosztów jego uzyskania może w takiej sytuacji przewyższyć rzeczywisty przyrost (dochód w) majątku podatnika. Wszystko to prowadzi do stwierdzenia, że wykładnia art. 15 ust. 1 w zw. z art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy o CIT zaprezentowana przez organy w sprawie spółki prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności po stronie Skarżącej (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w związku art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) oraz godzi w standardy demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) poprzez niezasadne, w szczególności nieusprawiedliwione nadrzędnymi wartościami systemowymi, odstępnie od deklarowanej przez ustawodawcę na gruncie ustawy o CIT (vide np. art. 1 ust. 1 lub art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.) zasady opodatkowania dochodu (a nie przychodu).

Stanowisko, według którego w wypadku dokonania potrącenia na podstawie art. 14 § 4 zd. 2 k.s.h.. mamy do czynienia z wkładem niepieniężnym bywa łączone z poglądem, jakoby wartość wierzytelności własnej skonwertowanej na kapitał zakładowy nie stanowiła kosztu uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji). Jakkolwiek sama teza o istnieniu w powyższym wypadku wkładu niepieniężnego nie może być żadnym sposobem zaakceptowana, to warto spojrzeć na problem także w wypadku hipotetycznej akceptacji tej tezy. Zgodnie z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2013 r., 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) - koszt uzyskania przychodów ustalany miał być w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

Niektóre sądy administracyjne odwołując się do treści art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. argumentują, że w wypadku dokonywania potrącenia na podstawie art. 14 § 4 zd. 2 k.s.h., wspólnik, który do potrącenia przedstawia wierzytelność własną, nie ma prawa do wykazania kosztów uzyskania przychodów. Sądy argumentują bowiem, że: „W warstwie normatywnej problem ten jest rozstrzygnięty w art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., pozwalającym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w pkt 1 i pkt 2 tego przepisu. Ponieważ katalog wydatków zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów w związku z objęciem udziałów w zamian za wkład niepieniężny ma charakter zamknięty, nie uwzględnienie w nim wierzytelności własnej uznać należy za celowy zabieg legislacyjny. Niezadowolenie Skarżącej z treści tej regulacji i wynikających dla niej z tego niekorzystnych konsekwencji nie może, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowić uzasadnienia dla wykładni *per analogiam* i zastosowania do ustalonego w sprawie stanu faktycznego art. 15 ust. 1j pkt 1 u.p.d.o.p. Zabieg ten prowadziłby bowiem w istocie do prawotwórczej ingerencji sądu administracyjnego w materię ustawodawczą.

Takiego rozumowania nie można zaakceptować. W prawie cywilnym (a wierzytelność, to niewątpliwie pojęcie cywilistyczne) nie budzi wątpliwości to, że „Nabycie może być konstytutywne jeżeli polega na powstaniu nieistniejącego dotąd prawa, a translatywne, gdy nabywa się prawo wcześniej istniejące” (P. Machnikowski, [w:] Zarys prawa cywilnego, praca zbiorowa pod red. E. Gniewka i P. Machnikowskiego, wyd. 2, Warszawa 2016, s. 41). Dokonując sprzedaży towaru sprzedawca nabywa więc konstytutywnie składnik majątku, którym jest wierzytelność o zapłatę ceny. W związku z powyższym, jeśli Spółka dokonała sprzedaży towarów na rzecz Spółek Zależnych, w wyniku czego doszło do powstania wierzytelności, która została następnie potrącona na podstawie art. 14 § 4 zd. 2 k.s.h., to nie można przyjmować, że Spółka nie poniosła żadnych wydatków, które mogłaby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Sytuacja, w której dany podmiot uzyskuje przychód, ale nie ma możliwości

uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana. Przemawia przeciwko temu nie tylko sama nazwa podatku (jest to wszak podatek dochodowy, a nie przychodowy), ale także dosyć oczywisty argument z zakresu tzw. struktury głębokiej podatku – fundamentalnych założeń konstrukcyjnych podatku. Logika podatku dochodowego jest taka, że przychód „powstaje z” kosztów jego uzyskania. Oczywiście prawodawca może zdecydować, że pewne koszty nie będą kosztami uzyskania przychodu. Jednak zasadą jest to, że wszystko to, co podatnik niejako „straci” w toku działań, które prowadziły do uzyskania przychodu, to jego koszt uzyskania przychodu – nader jasno wynika to z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

W przedmiotowej sprawie Skarżąca bez wątpienia 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.

Na marginesie warto zwrócić uwagę na to, że w 2015 r. zmieniono treść art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. odwołując się w jego treści do kategorii *faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki*. Innymi słowy, poza wydatkami na nabycie określonych składników majątku dodano również wydatki na ich wytworzenie.

Dokonując analizy pojęć „nabycie” i „wytworzenie” należy stwierdzić, że opieranie się w tym wypadku na wykładni historycznej byłoby nieporozumieniem – Skarżąca w momencie dokonywania analizowanej operacji gospodarczej nie znała przecież późniejszej treści przepisu. Rozwiązanie problemu relacji pojęć *nabycie* i *wytworzenie* wydaje się możliwe, o ile przyjmujemy, że mamy do czynienia z dwoma kategoriami składników majątku – materialnymi oraz niematerialnymi. Nabyć można byłoby każdy z tych składników – można nabyć cegłę, jak i wierzytelność. Nie budzi wątpliwości, że składniki niematerialne, a więc prawa majątkowe, mogą być nabywane zarówno w sposób konstytutywny jak i translatywny. Co do składników materialnych w sytuacji, gdy dochodzi do wytworzenia, można mieć wątpliwości, czy jest to „nabycie konstytutywne”, jak w wypadku praw podmiotowych, gdyż ta terminologia, która przystaje do nabycia wierzytelności okazuje się dość „dziwna”, gdy chodzi o cegłę (ktoś, kto wyprodukuje cegłę raczej nie stwierdzi, że ją nabył konstytutywnie). Te wątpliwości prawodawca próbował rozwiązać, dokonując nowelizacji z dniem 1 stycznia

2015 r., dodając słowa *i wytworzenia*. Dotyczyły one jednak składników majątkowych i w niczym nie zmieniały tego, że można nabyć konstytutywnie (czyli: wytworzyć) wierzytelność.

Warto zauważyć, że niektóre sądy administracyjne opowiadają się za możliwością uwzględniania kosztów uzyskania przychodów przez podatników wnoszących aportem wierzytelności własne. W wyroku z dnia 19 kwietnia 2018 r., w sprawie dotyczącej konwersji wierzytelności na kapitał dokonanej w roku 2011 i jej konsekwencji podatkowych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.), która zawierała w tym okresie takie same przepisy dotyczące kosztów uzyskania przychodów, jak u.p.d.o.p., WSA w Warszawie zważył, że wartość własnej wierzytelności pożyczkowej wniesionej do spółki w zamian za udziały można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Sprawa dotyczyła wspólnika, który udzielił spółce z ograniczoną odpowiedzialnością pożyczki. Gdy zgromadzenie wspólników podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego, wspólnik chciał objąć nowe udziały w zamian za aport wierzytelności pożyczkowej. Spór z organem podatkowym toczył się o to, czy wnosząc tę wierzytelność w zamian za udziały, wspólnik może zaliczyć do kosztów kwotę w wysokości kapitału udzielonej pożyczki. Organ podatkowy uznał, że objęcie udziałów doprowadziło do powstania przychodu. Wspólnik sądził jednak, że może go obniżyć o koszty uzyskania, czyli wartość wierzytelności pożyczkowej. Uważał, że pozwala na to art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. WSA w Warszawie zgodził się z podatnikiem, pomimo tego, że w 2011 r. nie było przepisów, które wprost regulowałyby kwestię kosztów uzyskania przychodów w przypadku konwersji na kapitał wierzytelności pożyczkowych (wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2018 r., III SA/Wa 1854/17, orzeczenie nieprawomocne). W tym orzeczeniu WSA w Warszawie wskazał również, że zmianę art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2015 r. (analogiczna zmiana miała miejsce w u.p.d.o.p. w art. 15 ust. 1j pkt 3) można oceniać jako zmianę doprecyzowującą, a nie zmianę merytoryczną. Jest to o tyle istotne, że przepis, który na wprost pozwala rozliczenie kosztów uzyskania przychodów, jeśli przedmiotem wkładu jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki pojawił się dopiero 1 stycznia 2019 r. (o czym poniżej).

Należy też zwrócić uwagę na to, że z dniem 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nadano nowe brzmienie art. 15 ust. 1 pkt 2b u.p.d.o.p. Obecnie, zgodnie z tym przepisem,

w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład.

W związku z tym, kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność własna uprzednio zaliczona przez wnoszącego wkład do przychodów należnych, podatnik wnoszący taki wkład może zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie przychodu należnego wykazanego przez tego podatnika z tytułu wykonania tego świadczenia (zbycia towaru). Z uzasadnienia projektu zmian wynika, że celem wprowadzenia tej regulacji jest doprecyzowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk sejmowy Druk nr 2854, projekt dostępny:<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?documentId=00EF5C8EC167E3CEC1258313005E70BC>, dostęp z dnia 16 października 2019 r.). Wprowadzona zmiana nie powinna być zatem uznawana za zmianę o charakterze normotwórczym.

Projektodawcy wprost zauważają, że celem nowelizacji jest chęć wyeliminowania wątpliwości, które powstały z uwagi na poglądy wyrażane w judykaturze. W uzasadnieniu do projektu zmian czytamy:

*Przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT stanowią, iż w przypadku wniesienia przez podatnika wkładu niepieniężnego do spółki lub do spółdzielni, w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatnik jest obowiązany wykazać z tego tytułu przychód (z pewnymi wyjątkami) odpowiadający wartości wkładu określonej w umowie spółki, w statucie lub w innym stosownym dokumencie. Przepisy tych ustaw – poza przypadkiem odnoszącym się do wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki do podmiotu prowadzącego działalność typu *venture capital*) – nie regulują wprost sposobu określania przez podatników podatku dochodowego wysokości kosztów uzyskania przychodów w szczególnych przypadkach, tj. kiedy przedmiotem wkładu jest wierzytelność przysługująca podmiotowi wnoszącemu wkład wobec spółki (spółdzielni), do której wkład taki jest wnoszony.*

Jednocześnie, w orzecznictwie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych

spotkać można rozbieżne oceny, czy w takim przypadku – na podstawie obowiązujących przepisów – można przyznać podatnikowi prawo do rozpoznania takich kosztów. Proponowane przepisy mają na celu usunięcie takich wątpliwości, poprzez bezpośrednie określenie, że podatnik może w takim przypadku wykazać poniesione koszty poprzez wskazanie wysokości takich kosztów.

W przypadkach kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność przysługująca wnoszącemu wkład niepieniężny z tytułu pożyczki uprzednio udzielonej przez ten podmiot spółce (spółdzielni), podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie udzielonej uprzednio pożyczki, nie wyższej jednak niż przyjęta przez strony (wnoszącego i przez spółkę) wartość takiej wierzytelności, określona na dzień jej wniesienia.

Z kolei w przypadku, kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność własna uprzednio zaliczona przez wnoszącego wkład do przychodów należnych, podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie przychodu należnego wykazanego przez tego podatnika z tytułu wykonania tego świadczenia (zbycia towaru).

Podsumowując, jeśli przyjąć, że potrącenie dokonywane na podstawie art. 14 § 4 zd. 2 k.s.h. prowadzi do powstania u Spółki przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny z czym Skarżąca nie zgadza się od samego początku w części uzasadnienia niniejszej skargi konstytucyjnej dot. niezgodności z ustawą zasadniczą art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. to wartość nominalna wierzytelności powinna być kosztem uzyskania takiego przychodu. Jest oczywiste, że istnienie wierzytelności stanowiło bowiem podstawę powstania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji). Gdyby Skarżąca nie dokonała transakcji sprzedaży towarów na rzecz F SL. i F Kft., to nie doszłoby do powstania wierzytelności. Gdyby wierzytelność nie istniała Skarżąca nie miałaby możliwości dokonania potrącenia. W związku z tym musiałyby pokryć udziały obejmowane w F SL. i F Kft w inny sposób (np. dokonując faktycznej wpłaty środków pieniężnych). W sytuacji, w której Skarżąca zobowiązana została do wniesienia do F SL. i F Kft wkładu pieniężnego (w konsekwencji F SL. i F Kft miały roszczenie do Skarżącej o przekazanie określonej kwoty pieniężnej), zaś F SL. i F

Kft zobowiązane były do zapłaty za kupiony towar (w konsekwencji Skarżąca miała roszczenie do F SL. i F Kft o uiszczenie ceny należnej za towar) nie było żadnej potrzeby przelewania środków pieniężnych przez Skarżącą na rzecz F SL. i F Kft i odwrotnie skoro, można było zastosować instytucję potrącenia powszechnie stosowaną w obrocie gospodarczym (wywodząca się jeszcze z prawa rzymskiego).

Stąd wobec powyższej argumentacji wynika uprawnienie Skarżącej do skonstruowania zarzutu naruszenia jej praw i wolności poprzez zaskarżane przepisy u.p.d.o.p. przez odwołanie się również do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i 217 ustawy zasadniczej (argumentacja dot. tej niezgodności użyta powyżej wobec art. 15 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. znajduje swoje pełne zastosowanie do tego zarzutu). 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. W konsekwencji niekonstytucyjny przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. wyjawiał niezgodność z Konstytucją kolejnego przepisu (art. 15 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.) w zakresie odmówienia uznania kosztów uzyskania przychodów w przypadku wniesienia wierzytelności pieniężnej do spółki, uznanej przez organ podatkowy za aport, do czego ustawodawca w swoich następczych działaniach wprost się przyznał.

W związku z powyższym wnoszę i wywodzę jak na wstępie.


RADCA PRAWNY
Piotr Orzeł
Kr-1314

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo – załącznik numer 1
2. Aktualny odpis z KRS Skarżącej – załącznik numer 2
3. Dowód wniesionej opłaty skarbowej od pełnomocnictwa – załącznik numer 3
4. wyciąg z książki korespondencji przychodzącej prowadzonej przez służby administracyjne pełnomocnika Spółki, gdzie pod pozycją nr odnotowano fakt doręczenia w dniu 14 sierpnia 2019 r. prawomocnego wyroku NSA z dnia czerwca 2019 r., sygn. akt – załącznik numer 4
5. Wyrok WSA w K z dnia kwietnia 2017 r. do sygn. akt wraz z uzasadnieniem – załącznik numer 5

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

6. Wyrok NSA z dnia czerwca 2019 r. do sygn. akt wraz z uzasadnieniem – załącznik numer 6
7. decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w K z dnia listopada 2016 r. () – załącznik nr 7
8. decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K z dnia lipca 2016 r. () – załącznik nr 8
9. Opinia prawna – załącznik numer 9
- 10.