



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 23 sierpnia 2017 r.

Pozycja 164

## POSTANOWIENIE

z dnia 25 maja 2017 r.

Sygn. akt Ts 233/16

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Lech Morawski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej M.K. w sprawie zgodności:

art. 22 ust. 1e pkt 1 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.) z art. 2 w związku z art. 84 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 9 listopada 2016 r. (data nadania) M.K. (dalej: skarżąca, podatniczka) postawiła zarzut niezgodności art. 22 ust. 1e pkt 1 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) w zakresie, w jakim różnicują sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów, tj. skutki podatkowe nabycia udziałów (akcji) za aport w zależności od przedmiotu aportu (środka trwałego lub składnika majątkowego niebędącego środkiem trwałym) z art. 2 w związku z art. 84 oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji

Skarga konstytucyjna została sformułowana w związku z następującą sprawą. Skarżąca prowadziła jednoosobową działalność gospodarczą pod nazwą Usługi Hotelowe w obiekcie. 27 lutego 2008 r. skarżąca nabyła tytułem darowizny udział w 1/2 części prawa wieczystego użytkowania do 9 lutego 2093 r. nieruchomości zabudowanej wraz z udziałem wynoszącym 1/2 części w prawie własności posadowionego na niej budynku, stanowiącego odrębną nieruchomość. Strony określiły wartość nieruchomości na 2.000.000 zł, a koszty wynagrodzenia notariusza oraz opłaty sądowej, w łącznej kwocie 1573,76 zł, poniosła obdarowana.

Podatniczka nabytą nieruchomość przeniosła 31 lipca 2009 r. na rzecz spółki z o.o. na pokrycie objętych w tej spółce udziałów o wartości 2.000.000 zł (uchwałą Nadzwyczajnego Zgromadzenia spółki z lipca 2009 r. podwyższono kapitał zakładowy spółki o kwotę 2.050.000 zł). Wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki do Krajowego Rejestru Sądowego dokonano 8 marca 2010 r.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S. w toku postępowania kontrolnego ustalił, że skarżąca nie używała nabytego udziału w nieruchomości w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i wobec tego uzyskała przychód z kapitałów pieniężnych w związku z objęciem nowoutworzonych udziałów w spółce z o.o. o wartości 2.000.000 zł. Organ pierwszej instancji ustalił, że skarżąca nie zadeklarowała podatku od dochodów z tytułu objęcia udziałów w spółce i mając na uwadze powyższe, określił zobowiązanie podatkowe z tytułu kapitałów pieniężnych za 2010 r.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącej Dyrektor Izby Skarbowej w S. utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie (decyzja z sierpnia 2013 r.). W uzasadnieniu wskazał, że udział podatkowiczki wynoszący 1/2 części w prawie wieczystego użytkowania działki wraz z udziałem wynoszącym 1/2 części w prawie własności nieruchomości posadowionej na niej, będące wkładem niepieniężnym do spółki, nie stanowił środka trwałego ani wartości niematerialnej i prawnej, gdyż składniki te nie zostały wpisane do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz nie były użytkowane przez podatkniczkę w prowadzonej działalności gospodarczej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. oddalił skargę podatkniczki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. (wyrok ze stycznia 2014 r.). Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna skarżącej, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, nie zasługuje na uwzględnienie i ją oddalił (wyrok z lipca 2016 r.).

Skarżąca uważa, że zaskarżone unormowania naruszają jej konstytucyjne prawa i wolności wyrażone w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji oraz w art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji w ten sposób, że różnicują skutki podatkowe nabycia udziałów w spółce z o.o. w zależności od tego, co jest przedmiotem aportu. Jeśli bowiem przedmiotem aportu jest środek trwały, wówczas po stronie kosztów przychodu można uwzględnić jego wartość początkową. Natomiast w przypadku, gdy przedmiotem aportu jest składnik majątku niebędący środkiem trwałym wtedy kosztami uzyskania przychodu są tylko wydatki faktycznie poniesione na jego nabycie. Tym samym regulacje te naruszają zasadę sprawiedliwości podatkowej i zasadę równości w zakresie obowiązku daninowego.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygania. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, jest oczywiście bezzasadna, a także gdy zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

Zakwestionowane przez skarżącą przepisy stanowią, że w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu, w wysokości: wartości początkowej przed-

miotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne (art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej), albo faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie innych składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki (art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy podatkowej).

W sprawie skarżącej organy podatkowe oraz sądy orzekające w sprawie uznały, że przedmiotem aportu były inne – niż środki trwałe i wartości niematerialne i prawne – składniki majątku podatnika. W konsekwencji skarżącej przysługiwało prawo zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wyłącznie faktycznie poniesionych wydatków na nabycie tychże.

Istotą zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze jest zatem podważenie zgodności z Konstytucją wprowadzenia przez ustawodawcę odmiennego sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej ze względu na przedmiot aportu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie w swym orzecznictwie wyjaśniał, że nie jest uprawniony do formułowania ocen dotyczących celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań. Odnosi się to również do ustaw nakładających zobowiązania podatkowe. Ustawodawca posiada szeroką swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych – przez które system podatkowy ma zapewniać systematyczne dochody państwa – umożliwiających realizację wydatków, wpływające na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Swoboda przysługująca ustawodawcy jest jeszcze większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych. W szczególności ustawodawca może określać kategorie podmiotów zwolnionych od podatku lub kategorie podmiotów, którym przysługują określone ulgi podatkowe, o ile realizuje w ten sposób wartości konstytucyjnie chronione (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 ustawy zasadniczej. Swoboda ustawodawcy w kształtowaniu treści ustaw określających obowiązki podatkowe znajduje potwierdzenie w rozdziale X Konstytucji „Finanse publiczne”. Ten szeroki zakres swobody koresponduje z rozbudowanym katalogiem konstytucyjnych wymogów o charakterze formalnym, które musi respektować ustawodawca, określając treść obowiązków podatkowych. Podstawą tych wymogów jest przede wszystkim art. 217 Konstytucji. Z przepisu tego wynika, że w odniesieniu do ustaw określających obowiązek podatkowy Konstytucja ustanawia wyższe wymagania co do stopnia określoności i zakresu przedmiotowego niż wymogi stosowane w tzw. przyzwoitej legislacji (wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156). Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona koniecznością respektowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (wyrok TK z 14 września 2001 r., SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166).

Zakres swobody ustawodawcy ograniczony jest również przez konstytucyjne wolności i prawa człowieka. Należy jednak podkreślić, że relacja między konstytucyjnymi wolnościami i prawami człowieka a obowiązkami podatkowymi wyznaczona jest przede wszystkim przez zasadę powszechności opodatkowania. Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 Konstytucji nie może ono być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczania praw jednostki, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywatela może być kontrolowany z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, jednak podstawą tej kontroli nie może być zasada proporcjonalności. Samo zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczal-

nej ingerencji w ich sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności. W orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego ustalił się pogląd, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 27 lipca 2004 r., SK 9/03, OTK ZU nr 7A/2004, poz. 71).

W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji skarżący może wnosić o zbadanie zgodności z jej przepisami aktu normatywnego, o ile uprawdopodobni, że przepisy zaskarżonego aktu normatywnego stanowią źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw. Wymóg ten został skonkretyzowany w art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK, w myśl których w skardze konstytucyjnej należy wskazać, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone oraz uzasadnić zarzut niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Z powyższego wynika, że skarżący może domagać się zbadania zgodności z Konstytucją aktu normatywnego, o ile uprawdopodobni naruszenie swych konstytucyjnych praw. Wymóg powyższy jest spełniony, gdy skarżący wskaże przepis Konstytucji wyrażający publiczne prawo podmiotowe. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego: „Nie może to być jednak każdy przepis dotyczący pozycji prawnej jednostki, a nawet – obowiązków nałożonych na nią przez państwo (władzę publiczną). W doktrynie formułowany jest pogląd, że wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis Konstytucji, który wykazuje określone cechy: adresatem takiego przepisu musi być obywatel (inny podmiot prawa), przepis taki kształtuje sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia) i wreszcie, adresat wyrażonej w nim normy ma możliwość wyboru zachowania się” (por. postanowienie TK z 26 czerwca 2002 r., SK 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53).

Konkludując powyższe rozważania, należało zatem stwierdzić, że argumentacja zawarta w rozpatrywanej skardze, a w szczególności sposób sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją nie uprawdopodobnia naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności skarżącej. Tym samym Trybunał uznaje, że w niniejszej sprawie nie został spełniony wymóg, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK, co stanowi samodzielną przesłankę odmowy nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu.

Trybunał podkreśla, że w niniejszej sprawie skarżąca żąda zbadania zgodności zaskarżonych regulacji z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji. Jednak żaden z tych przepisów nie wyraża publicznego prawa podmiotowego i dlatego żaden z powołanych wzorców kontroli nie może stanowić samoistnej podstawy skargi konstytucyjnej (zob. postanowienia TK z: 12 grudnia 2000 r.; 23 stycznia 2002 r., Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60).

Warto podkreślić, że art. 2 Konstytucji wyraża zespół zasad ustrojowych, ale samodzielnie nie jest podstawą wolności lub prawa podmiotowego. Powołanie się zatem na zasadę demokratycznego państwa prawa czy zasadę przyzwoitej legislacji (s. 10 skargi) generalnie nie może być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Odwołanie się do tych zasad może

mieć znaczenie wtedy, gdy skarżący wskaże prawo podmiotowe mające swoje źródło w innym przepisie Konstytucji, które doznało uszczerbku na skutek naruszenia powyższych zasad. Jednak w niniejszej skardze sytuacja taka nie miała miejsca.

Z kolei art. 32 ust. 1 Konstytucji wyraża zasadę równości, która samodzielnie nie może stanowić podstawy skargi konstytucyjnej. Prawo do równego traktowania staje się publicznym prawem podmiotowym dopiero w połączeniu z konkretnymi wolnościami lub prawami konstytucyjnymi. Podstawą skargi konstytucyjnej może więc być nie samo prawo do równego traktowania, ale skonkretyzowane prawo do równej realizacji określonych wolności i praw konstytucyjnych (postanowienie TK z 24 października 2001 r., SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

W rozpatrywanej sprawie wymóg powyższy nie jest spełniony, gdyż skarżąca zarzut naruszenia zasady równości łączy z zasadą sprawiedliwości, a z obu tych zasad nie wynika publiczne prawo podmiotowe w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Prawo takie nie wynika również z powiązania wskazanych wyżej zasad z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji. Zasada ta stanowi podstawę nakładania obowiązków na obywateli, nie jest zaś oparciem dla wywodzenia konstytucyjnych wolności lub praw. Za nietrafny należy w związku z tym uznać pogląd skarżącej, w myśl którego związek zasady równości, sprawiedliwości i powszechności opodatkowania daje podstawę do wyinterpretowania z Konstytucji publicznego prawa podmiotowego w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23). Uznanie dopuszczalności skargi konstytucyjnej wyłącznie w oparciu o związek występujący między art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji prowadziłoby do obejścia wymogu, o którym mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK. Resumując, Trybunał stwierdza, że w skardze konstytucyjnej nie wskazano konstytucyjnych praw skarżącej oraz nie określono sposobu ich naruszenia przez przepisy będące przedmiotem zaskarżenia, a więc nie spełniono wymogu wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 ustawy o TK, postanowił odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

## POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 ustawy o TK skarżącemu przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty doręczenia tego postanowienia.