



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 20 stycznia 2016 r.

Pozycja 46

POSTANOWIENIE z dnia 25 listopada 2014 r. Sygn. akt Ts 241/14

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

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

- 1) art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 30b ust. 1, ust. 2 pkt 5 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 9 i w związku z art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 1 września 2014 r. (data nadania) A.M. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz art. 30b ust. 1, ust. 2 pkt 5 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 9 i w związku z art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została złożona w związku z następującą sprawą. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r., wskazawszy, że w trakcie postępowania kontrolnego ustalono, iż skarżący objął udziały w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci udziału w zabudowanej nieruchomości (decyzja z maja 2011 r.). Skarżący nabył udziały w nieruchomości w różny sposób: w drodze dziedziczenia, darowizny i kupna. Przed wniesieniem nieruchomości do spółki budynek był częściowo wykorzystywany przez skarżącego na jego własne potrzeby. Ponieważ w pozostałej części budynek był wynajmowany dłużej niż rok, więc organ, odwoławszy się do art. 22a ust. 1 pkt 3 oraz art. 22c pkt 2 ustawy podatkowej, doszedł do wniosku, że nieruchomość ta stanowiła środek

trwały. Zdaniem organu to, że tylko część lokali wchodzących w skład budynku była przedmiotem najmu, nie miało znaczenia, ponieważ nie były one odrębnym przedmiotem własności. Tym samym koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce należało ustalić zgodnie z art. 22 ust. 1e, art. 22 ust. 1i, art. 22a ust. 1, art. 22c oraz art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej. Po rozpoznaniu odwołania skarżącego Dyrektor Izby Skarbowej w K. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, podzieliwszy argumentację przedstawioną w zaskarżonej decyzji (decyzja z września 2011 r.). Skarga na to rozstrzygnięcie, którą skarżący skierował do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. (dalej: WSA), została oddalona (wyrok ze stycznia 2012 r.). Sąd ten stwierdził, że pomimo zaistniałych w postępowaniu podatkowym naruszeń prawa nie mógł uwzględnić skargi, gdyż prowadziłoby to do określenia zobowiązania podatkowego w wyższej wysokości. Zdaniem sądu pierwszej instancji organy podatkowe błędnie przyjęły, że nieruchomość wniesiona aportem do spółki była środkiem trwałym. Odwoławszy się do art. 22a ust. 1 ustawy podatkowej, sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na to, że lokale, które zostały oddane do używania w drodze najmu, nie były odrębnym przedmiotem własności. Sam budynek natomiast nie był wynajmowany w całości. Tym samym – wbrew temu, co stwierdziły organy podatkowe – przedmiot aportu nie spełniał warunków określonych w wyżej wskazanym przepisie. W konsekwencji w sprawie nie mógł mieć zastosowania art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej, ponieważ przepis ten odnosi się wyłącznie do środków trwałych. Skoro przedmiotem wkładu był składnik inny niż środek trwały, wartość materialna lub prawna, akcje i udziały, to kosztem uzyskania przychodu powinny być wydatki faktycznie poniesione na jego nabycie (art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy podatkowej).

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od powyższego wyroku skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) zwrócił uwagę na szczególny charakter wyroku wydanego przez WSA, który mimo dostrzeżenia naruszeń prawa materialnego w postępowaniu podatkowym oddalił skargę, ponieważ – jak argumentował – alternatywne rozstrzygnięcie byłoby niekorzystne dla skarżącego. W ocenie NSA sąd pierwszej instancji zasadnie oddalił skargę, jakkolwiek uzasadnienie wyroku wydanego w sprawie było błędne. Wbrew stanowisku wyrażonemu przez WSA, częściowe jedynie wykorzystanie wnoszonej aportem nieruchomości w prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej nie zamienia drogi do zakwalifikowania przedmiotu wkładu do kategorii środków trwałych. Zawarta w art. 22a ust. 1 ustawy podatkowej definicja środków trwałych odnosi się do potencjalnej możliwości amortyzowania wymienionych w tym przepisie nieruchomości i innych rzeczy, a nie do ich rzeczywistego amortyzowania. Sąd pierwszej instancji błędnie uznał, że w sprawie powinien mieć zastosowanie art. 22 ust. 1e pkt 3 zamiast art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej, podczas gdy częściowe wykorzystanie budynku w działalności gospodarczej prowadziło do zakwalifikowania go w tej części do kategorii środków trwałych. Niezależnie od powyższego NSA uznał zarzut naruszenia art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej za nietrafiony. Z treści przywołanego przepisu jednoznacznie wynika, że może on zostać zastosowany jedynie wtedy, gdy „przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne”. Jeśli zatem przedmiotowi wkładu niepieniężnego nie można zaliczyć do żadnej z kategorii wymienionych w analizowanym przepisie, to art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej nie może mieć zastosowania. Wniosek taki płynie z gramatycznej wykładni wspomnianego przepisu, stąd też, już same dyrektywy znaczeniowe języka polskiego, wsparte regułami logicznego rozumowania nie pozwalają na przyjęcie argumentacji podatnika, który próbuje dowieść, że 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej stosuje się także wtedy, gdy przed-

miot wkładu należy do kategorii innej niż te wymienione *expressis verbis* w tym przepisie. Ustalenie kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci nieruchomości mogło nastąpić jedynie na dwa, wykluczające się wzajemnie, sposoby: na podstawie art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej (jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest środek trwały) albo na podstawie art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy podatkowej (jeżeli przedmiotem wkładu są składniki majątku podatnika inne niż wymienione w pkt 1 i 2). Proponowane przez skarżącego trzecie rozwiązanie (zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wartości początkowej przedmiotu wkładu odpowiadającej wartości nieruchomości w chwili wniesienia aportu) nie ma żadnej podstawy normatywnej, stąd zarzut, jakoby wyrok WSA doprowadził do naruszenia art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej, NSA uznał za oczywiście chybiony. W konsekwencji NSA, stwierdziwszy, że skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, oddalił ją (wyrok z maja 2014 r.).

Zaskarżony przepis art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej stanowi, że przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) 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 przedmiotu 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. Zdaniem skarżącego regulacja ta narusza konstytucyjne prawo ochrony własności (wywodzone z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji) w zakresie, w jakim pozwala na utożsamienie pojęć „wartość początkowa przedmiotu wkładu” oraz „wartość początkowa środka trwałego”.

Ponadto – jak podniósł skarżący – art. 30b ust. 1, ust. 2 pkt 5 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 9 i w związku z art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej w zakresie, w jakim prowadzą do opodatkowania dochodu w sytuacji, w której nie powstaje realne przysporzenie majątkowe, prowadzą do niedopuszczalnej ingerencji w jego prawo własności (chronione na podstawie art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji). Naruszenie swych praw konstytucyjnych skarżący wiąże jednocześnie z tym, że ustawa podatkowa przewiduje sytuacje, w których wniesienie niepieniężnego wkładu (w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) korzysta ze zwolnienia podatkowego (przy założeniu równej wartości przedmiotu wkładu i wartości nominalnej obejmowanych udziałów) czyli jest zdarzeniem neutralnym podatkowo, a opodatkowanie tej czynności jest przesunięte na moment sprzedaży udziałów (art. 24 ust. 8a ustawy podatkowej).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz precyzującymi go art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi konstytucyjnej jest każdy, czyje wolności lub prawa zostały naruszone w wyniku wydania przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia, którego podstawą prawną jest przepis aktu normatywnego. Skarga konstytucyjna jest więc dopuszczalna tylko wtedy, gdy są spełnione łącznie następujące przesłanki. Po pierwsze, zaskarżony przepis jest podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, orzeczenie to prowadzi do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego wskazanych w skardze. Po trzecie, źródłem naruszenia jest normatywna treść

kwestionowanych przepisów, a sposób naruszenia został określony przez samego skarżącego w uzasadnieniu wnoszonej skargi (art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o TK). Zarzuty sformułowane w skardze nie mogą być przy tym oczywiście bezzasadne.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego zarzuty sformułowane w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej są oczywiście bezzasadne i z tego powodu należało odmówić nadania jej dalszego biegu.

Istota pierwszego z nich sprowadza się do żądania, by w art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej pojęcie „wartość początkowa przedmiotu wkładu” zastąpić pojęciem „wartość rynkowa przedmiotu wkładu z chwili jego wniesienia”. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że postulowany przez skarżącego zabieg legislacyjny (lub interpretacyjny) – polegający na stosowaniu kwestionowanej regulacji z całkowitym pominięciem jej dalszej części (dotyczącej możliwości odliczenia od wartości początkowej przedmiotu wkładu uprzednio dokonanych odpisów amortyzacyjnych) – należy uznać za niedopuszczalny i niemający uzasadnienia prawnego. Tego typu postulaty dopasowywania treści przepisu do stanu faktycznego prowadzą bowiem do przekreślenia sensu analizowanego unormowania i godzą w jego literalne brzmienie. Jak Trybunał wielokrotnie wskazywał w swoim dotychczasowym orzecznictwie, w demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego powinno być dokładne, niebudzące wątpliwości, określanie przez ustawę przedmiotu opodatkowania. Z zasady tej wynika zakaz dokonywania interpretacji rozszerzającej. Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny zwracał już uwagę na to, że specyfiką prawa daninowego jest m.in. szczególnie mocno zarysowana władczość państwa (np. uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, OTK w 1994 r., poz. 22). Obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa i zaufania obywatela do państwa. Jeżeli zatem w art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej ustawodawca wyraźnie postanowił, że przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) – w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – bierze się pod uwagę wartość początkową przedmiotu wkładu, to dla tych celów nie można przyjmować wartości rynkowej tego wkładu.

Drugi z zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej polega na wskazaniu, że art. 30b ust. 1, ust. 2 pkt 5 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 9 i w związku z art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej są niekonstytucyjne, gdyż w rozpatrywanej sprawie doprowadziły do obciążenia skarżącego podatkiem dochodowym w sytuacji, w której nie powstało realne przysporzenie majątkowe. W odniesieniu do powyższego Trybunał Konstytucyjny zauważa, że dochód, o którym mowa w ustawie podatkowej, to pojęcie języka prawnego. Definiowane jest ono za pomocą definicji legalnej, zawartej w art. 9 ust. 2 ustawy podatkowej. Oznacza to w szczególności, że dochód nie jest pojęciem ekonomicznym, lecz prawnym. Jest on bowiem nadwyżką przychodów podatkowych, a nie ekonomicznych nad kosztami ich uzyskania. Niezależnie zatem od tego, czy po stronie podmiotu występuje zysk w znaczeniu ekonomicznym, czy też nie, dochód podatkowy wystąpi wtedy, gdy przychód podatkowy jest wyższy od kosztu jego uzyskania w sensie podatkowym (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 10 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 45/10, wyrok NSA z 21 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2212/11). W związku z powyższym rozpatrywany zarzut skarżącego należało uznać za oczywiście bezzasadny.

Tym samym na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK Trybunał odmówił nadania rozpatrywanej skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Powyższa okoliczność jest samoistną przesłanką uznania skargi konstytucyjnej za niedopuszczalną.

Odnosząc się z kolei do podstawy analizowanej skargi konstytucyjnej Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że wskazanie przez skarżącego naruszonych norm konstytucyjnych oraz określenie sposobu naruszenia tych praw podlega szczególnym regułom, ponieważ zaskarżona regulacja dotyczy przepisów prawa podatkowego, które na gruncie Konstytucji mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, wyraźnie upoważniającą ustawodawcę do stowienia ograniczeń praw majątkowych. W wyroku z 30 stycznia 2001 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych, w tym sankcji, za naruszenie obowiązków podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tymi obowiązkami. W szczególnych wypadkach prowadzić to nawet może do umniejszenia substancji tego majątku. Jednakże fakt ten nie może *per se* być uznany za niezgodną z Konstytucją ingerencję w sferę majątkową jednostki. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe dokonane przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela powinna być traktowana jako ograniczenie jego własności (zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 oraz z 30 listopada 2004 r. (SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110). W swych orzeczeniach Trybunał zwracał również uwagę na to, że „każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska” (zob. wyrok TK z 16 października 2007 r., SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W dziedzinie podatków ustawodawca ma zatem daleko posuniętą swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami podatkowymi, opartą o kryteria i cele polityczne oraz gospodarcze. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem osiągania tych określonych celów. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność przed społeczeństwem (wyborcami). Trybunał już wielokrotnie zaznaczał, że swoboda ustawodawcy jest jeszcze wyraźniejsza w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczenie. Ustawodawca ma również swobodę powiększania obciążeń podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia – wyjaśniał Trybunał. Swoboda ustawodawcy nie jest więc nieograniczona. Polityka podatkowa nie może naruszać innych wartości i norm konstytucyjnych, a w szczególności starannego dochowania konstytucyjnych wymogów należytej legislacji. Respektowanie tych wymogów przez ustawodawcę „równoważy” niejako daleką swobodę ustawodawcy w sferze prawa podatkowego. Naruszenie tych wymogów powoduje natomiast, że władztwo państwowe w sferze podatków nie jest zgodne z Konstytucją, a w konsekwencji stanowi niekonstytucyjne pozbawienie podatnika własności. W szczególności w wyroku z 27 listopada 2007 r. (SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) Trybunał stwierdził jednoznacznie, że naruszenie konstytucyjnych wymogów legislacji wynikających z art. 2 Konstytucji oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika i odbiera władzy państwowej konstytucyjną legitymację do pozbawiania własności, wynikającą z władztwa daninowego, określoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 25 listopada 2009 r., SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

W rozpatrywanej skardze skarżący – zarzucając, że zakwestionowane przepisy zawierają nieprecyzyjnie sformułowane dyspozycje – przywołuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 13 maja 2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 2764/10), w którym wykładni kwestionowanego unormowania dokonano zgodnie z jego interesem ekonomicznym. W tym kontekście należy przypomnieć, że rolą Trybunału Konstytucyjnego nie jest

ujednolicanie orzecznictwa sądowego, a zatem zarzuty sformułowane w skardze konstytucyjnej nie mogą być oparte na istnieniu rozbieżności w orzecznictwie. Niezależnie jednak od powyższego, Trybunał wskazuje, że wyżej przywołane orzeczenie zostało uchylone przez NSA (wyrok z 12 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2034/11), który powołał się na tożsame z zastosowanym w sprawie skarżącego literalne brzmienie art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy podatkowej.

Biorąc pod uwagę przedmiotowy zakres kwestionowanych regulacji, Trybunał stwierdza, że zarzut naruszenia istoty prawa własności nie został przez skarżącego uzasadniony w sposób spełniający przesłanki dopuszczalności nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu. Trybunał podkreśla przede wszystkim, że samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie jest niedopuszczalną ingerencją w jego sferę majątkową, a w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności (zob. postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23). Aby zakwestionować zgodność z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych, nie wystarczy powoływać się na samą ingerencję we własność (majątek) *sensu largo* czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić naruszenie tych praw (ich istoty) lub – co najmniej – utrudnienie ich urzeczywistniania (zob. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). W ocenie Trybunału rozpatrywana skarga takiego uprawdopodobnienia jednak nie zawiera.

Konkludując powyższe rozważania, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżący nie wykazał sposobu, w jaki zakwestionowany przepis doprowadził – wskutek jego zastosowania – do naruszenia jego konstytucyjnych wolności i praw, a zatem nie wypełnił obowiązku przewidzianego w art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

Biorąc powyższe pod uwagę Trybunał postanowił jak w sentencji.