



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 maja 2018 r.

Pozycja 71

POSTANOWIENIE

z dnia 23 marca 2018 r.

Sygn. akt Ts 88/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Jędrzejewski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Ryłko Sp. z o.o. z siedzibą w Kalwarii Zebrzydowskiej w sprawie zgodności:

art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j i 1o ustawy z dnia 15 lutego 1997 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W sporządzonej przez adwokata skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 20 kwietnia 2017 r. (data nadania), Ryłko Sp. z o.o. z siedzibą w Kalwarii Zebrzydowskiej (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j i 1o ustawy z dnia 15 lutego 1997 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Z uzasadnienia skargi oraz okoliczności stanu faktycznego wynika, że skarżąca kwestionuje przepisy w brzmieniu obowiązującym w 2008 r.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Decyzją z 25 czerwca 2015 r. (znak: PDM-1/4210-17/15/AM) Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie z 27 marca 2015 r. (znak: PP 2/4210-3/15/24240) w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty przez skarżącą w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r.

W uzasadnieniu decyzji organ podał, że skarżąca zwróciła się o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. w kwocie 1 710 000,00 zł. Do wniosku załączona została korekta zeznania CIT-8, która była zmieniana i ostatecznie na etapie postępowania odwoławczego została złożona ostateczna korekta w której pomniejszono przychód i koszty uzyskania przychodu o kwotę 9 000 000,00 zł. Kwota ta stanowiła nominalną wartość udziałów, które strona skarżąca objęła w zamian za wkład w postaci własnej

wierzytelności. Podwyższenie kapitału zakładowego o powyższą kwotę zostało wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego 18 lutego 2008 r. Argumentując wniosek skarżąca podniosła, że art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. stanowi *lex specialis* w stosunku do normy ogólnej, którą zawiera art. 12 ust. 1 pkt 7 tej ustawy. Zatem skoro skarżąca sprzedała wyroby gotowe z odroczonym terminem płatności swojej spółce zależnej, a następnie wierzytelności z tego tytułu wniosła jako wkład niepieniężny do tej spółki, to przychodem zgodnie ze znajdującą się na wstępie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. normą kolizyjną (chodzi o określenie „z zastrzeżeniem ust. 3”) jest kwota należnych przychodów (wierzytelności), a nie nominalna wartość udziałów w spółce kapitałowej.

Nie zgodziwszy się z tą argumentacją, Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie stwierdził, że wkład skarżącej w zamian za wyemitowane akcje, stanowił wkład niepieniężny. Nie można bowiem utożsamiać umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności (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 o wniesienie przez niego wkładu pieniężnego na podwyższony kapitał zakładowy spółki. Za właściwe organ uznał stanowisko, zgodnie z którym przepisów art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. (w wersji obowiązującej w 2008 r.) nie należy interpretować w ten sposób, że art. 12 ust. 3 tej ustawy jest przepisem szczególnym i wyklucza w zaistniałym stanie faktycznym stosowanie przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Ten ostatni przepis dotyczy skutków podatkowych zdarzenia polegającego na wniesieniu wkładu niepieniężnego, w tym także w postaci wierzytelności własnej do spółki kapitałowej, które to zdarzenie jest zdarzeniem odrębnym i odmiennym od czynności sprzedaży towarów, czy usług generujących powstanie przychodu na zasadach określonych w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. (przychód należny, a nie faktycznie otrzymany). Na podstawie art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. powstał więc przychód po stronie skarżącej z tytułu sprzedaży towarów na rzecz jej spółki zależnej w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast wniesienie aportu przez skarżącą do jej spółki zależnej, w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, spowodowało powstanie przychodu na podstawie art. 12 ust. 7 u.p.d.o.p. Przy czym przychód na tej podstawie powstaje, stosownie do treści art. 12 ust. 1b pkt 2 u.p.d.o.p., w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Przychód ten stanowi przy tym wartość nominalną objętych w spółce kapitałowej udziałów. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie skarżąca nie poniosła przy tym wydatków na nabycie udziałów, o których mowa w art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., gdyż wniesiono w formie aportu należności (wierzytelności), które w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. są przychodem strony skarżącej. Nie są więc wydatkiem i nie mogą ze swej istoty być kosztem uzyskania przychodu. Wykluczona jest bowiem możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartość wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością.

Pismem z 9 lipca 2015 r. strona skarżąca wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie skargę na decyzję z 25 czerwca 2015 r., wnosząc o jej uchylenie, jak również uchylenie poprzedzającej ją decyzji z dnia 27 marca 2015 r., z powodu naruszenia prawa materialnego, tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., przez błędną wykładnię, co miało wpływ na wynik sprawy. W uzasadnieniu skarżąca podniosła, że w zaskarżonej decyzji błędnie przyjęto, że przychodem w rozumieniu przytoczonego przepisu jest wartość nominalna udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci tzw. wierzytelności własnych. Tym samym pominięto w dokonanej wykładni przepisu prawnego jego część wstępną, w której ograniczono zakres zastosowania tego przepisu. W konsekwencji wartość nominalna udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci tzw. wierzytelności własnych, nie stanowi przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Przychodem jest bowiem wartość nominalna tych wierzytelności. O przychodzie tym jest mowa w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. Skoro skarżąca nie uzyskała przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.,

nie poniosła również kosztów jego uzyskania. W konsekwencji art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. nie miał do niej zastosowania.

W odpowiedzi na skargę, Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując w całości stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

W piśmie procesowym z 14 października 2015 r. skarżąca podkreśliła, że w sprawie przychodami należnymi są wierzytelności netto z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych. W konsekwencji przychodem kapitałów pieniężnych nie może już być wartość nominalna udziałów w spółce kapitałowej objętych w zamian za te wierzytelności brutto. Objęcie tych udziałów stanowi otrzymanie przychodu faktycznego wraz z podatkiem od towarów i usług. Odmiennie stanowisko prowadziłoby do podwójnego opodatkowania. Skarżąca podkreśliła, że w sprawie wystąpiła jedynie konwersja wierzytelności własnych na kapitał. Nie doszło natomiast do potrącenia wzajemnych wierzytelności spółki i wspólnika. Ponadto w sprawie miało miejsce zmniejszenie aktywów strony skarżącej o tzw. wierzytelności własne, czyli w istocie należy mówić o koszcie uzyskania przychodów.

Wyrokiem z 26 listopada 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 1294/15) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił skargę skarżącej na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie z 25 czerwca 2015 r., podzieliwszy argumentację prawną tego organu. Skarga kasacyjna skarżącej od tego orzeczenia została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny Izbę Finansową wyrokiem z 10 listopada 2016 r. (sygn. akt II FSK 1196/16).

3. Zdaniem skarżącej kwestionowane przepisy są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji „ze względu na to, że wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej *sensu largo* istotnie ingerują w konstytucyjnie chronione prawo własności podatnika bez istotnych racji o charakterze publicznym przemawiających za tym, przez co uchylają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Jak ustalił Trybunał, skargę konstytucyjną złożył w imieniu skarżącej adwokat, który przedstawił stosowne pełnomocnictwo.

3. Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Izby Finansowej z 10 listopada 2016 r. (sygn. akt II FSK 1196/16) jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwykłe środki zaskarżenia

4. Trybunał stwierdza, że skarżąca dochowała trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK).

5. W niniejszej sprawie skarżąca zakwestionowała art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j i 1o u.p.d.o.p. Przepisy te w 2008 r. stanowiły odpowiednio:

a) art. 12 ust. 1 pkt 7: „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są w szczególności: (...) nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów

w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio”;

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

1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,

2) wartości:

a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

– jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni”;

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

Jako wzorce kontroli skarżąca wskazała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

6. Trybunał stwierdza, że skarżąca określiła przedmiot kontroli w rozumieniu art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK, wskazała, jakie konstytucyjne prawa i w jaki sposób zostały – jej zdaniem – naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK), a także uzasadniła sformułowane w skardze zarzuty (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK).

7. W związku z tym, że złożona skarga spełnia wymagania przewidziane w u.o.t.p. TK, a nie zachodzą okoliczności określone w art. 61 ust. 4 tej ustawy, to – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p. TK – zasadne jest nadanie jej dalszego biegu.

W tym stanie rzeczy Trybunał postanowił jak w sentencji.