



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 6 listopada 2020 r.

Pozycja 355

## POSTANOWIENIE z dnia 19 sierpnia 2020 r. Sygn. akt Ts 173/19

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej F. sp. z o.o. w sprawie zgodności:

art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) w stanie prawnym obowiązującym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. z art. 32 ust. 1; art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3; art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 oraz art. 217; art. 2; art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 14 listopada 2019 r. (data nadania) F. sp. z o.o. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez radcę prawnego ustanowionego z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżąca, jako spółka prowadząca sprzedaż, eksport oraz dostawę okien dachowych, schodów strychowych, rolet, żaluzji, moskitier, a także surowców i materiałów do produkcji okien na terenie Unii Europejskiej, objęła udziały w podmiotach powiązanych ze sobą właścicielsko (tj. [...]; dalej: spółki zagraniczne), których nominalna wartość została pokryta przez potrącenie przysługujących skarżącej od tych podmiotów wierzytelności pieniężnych z tytułu zapłaty za dostarczone towary. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników skarżącej 8 marca 2013 r. podjęło uchwałę nr 1 wyrażającą zgodę na podwyższenie kapitału zakładowego w [...] przez utworzenie 570 000 udziałów o nominalnej wartości 570 000 euro oraz w [...] o 502 137,30 euro. W skutek czego po stronie [...] powstało wobec skarżącej rozszczenie o dokonanie wpłat na ich pokrycie.

Skarżąca stwierdziła, że celem powyższej uchwały „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 okien dachowych, rzeczą stan-

dardową 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”.

Wszczęte w 2016 r. wobec skarżącej postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych wykazało, że zaniżyła ona przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskane w 2013 r. o kwotę 4 487 437,90 zł, stanowiącą – wyrażoną w złotych polskich – nominalną wartość udziałów objętych w spółkach zagranicznych oraz jednocześnie zawyżyła koszty uzyskania przychodów o kwotę 254 971 zł, stanowiącą podatek od czynności cywilnoprawnych i opłaty notarialne od podwyższenia wspomnianych kapitałów zakładowych. Organ kontrolny uznał bowiem, że charakter wkładu w postaci wierzytelności pieniężnej z tytułu dostaw towarów w zamian za udziały w podwyższonym kapitale zakładowym ma charakter niepieniężny.

W sporządzonej korekcie deklaracji podatkowej CIT-8, skarżąca uwzględniła część nieprawidłowości ustalonych w toku postępowania kontrolnego, np. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o 249 967 zł, tj. podatek od czynności cywilnoprawnych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego i objęcia tak powstałych udziałów przez spółkę. Skutkowało to zwiększeniem podatku do kwoty 146 616 zł. Skarżąca nie uwzględniła natomiast uwag organu kontrolnego w odniesieniu do zniżenia przychodów z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej o nominalną wartość udziałów objętych w spółkach zagranicznych. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. (dalej: organ pierwszej instancji) wydając 5 lipca 2016 r. decyzję (znak: [...]), określił wysokość zaktualizowanego zobowiązania podatkowego skarżącej na kwotę 1 000 180 zł. Organ pierwszej instancji zauważył, że wierzytelności z tytułu należności, które zostały zamienione na udziały, nie zostały nabyte przez skarżącą, lecz były to wierzytelności własne, dlatego też nie stanowiły kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych” (Dz.U. Nr 21, poz. 86; dalej: u.p.d.o.p.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. Stał na stanowisku, że wniesienie przedmiotowych wierzytelności w 2013 r. w formie aportu niepieniężnego (w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) było przychodem spółki w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., co znalazło odzwierciedlenie w obowiązujących w 2013 r. przepisach prawa i orzecznictwie sądów administracyjnych”.

Skarżąca odwołała się od powyższej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej w K. (dalej: organ drugiej instancji), który 25 listopada 2016 r. (znak: [...]) utrzymał ją w mocy. Spółka zaskarżyła tę decyzję do sądu administracyjnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA) wyrokiem z 27 kwietnia 2017 r. wyrok (sygn. akt [...]) skargę oddalił. Wskazał, że z treści art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. wynika, że przychodem, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 w obowiązującym wówczas brzmieniu, jest 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. Zdaniem WSA, w przypadku objęcia udziałów w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny, podatnik uzyskuje przychód w wysokości nominalnej wartości tych udziałów (akcji) lub wkładów.

Wyrok WSA został zaskarżony do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), który wyrokiem z 12 czerwca 2019 r. (sygn. akt [...]) uznał argumenty skarżącej za bezzasadne. Stwierdził, że stosownie do brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. 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. Zdaniem NSA nie zasługuje na akceptację pogląd, że konwersja wierzytelności na udziały, w postaci kompensaty wzajemnych wierzy-

telności, ma postać wnoszonego wkładu pieniężnego. Wskazał ponadto, że nie można uznać, by czynność taka powodowała takie same skutki, jak faktyczne wniesienie do spółki środków pieniężnych.

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. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona wymagania przewidziane w ustawie oraz nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

2. W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna spełnia ustawowe i konstytucyjne wymogi stawiane skardze konstytucyjnej.

Skargę sporządził radca prawny, który – zgodnie z art. 44 u.o.t.p.TK w związku z art. 118 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, ze zm.; dalej: k.p.c.) – przedłożył stosowne pełnomocnictwo.

Skarżąca wyczerpała przysługującą jej drogę prawną, ponieważ od niekorzystnego dla niej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 czerwca 2019 r. (sygn. akt [...]) nie przysługuje żaden zwyczajny środek zaskarżenia. Składając skargę konstytucyjną do Trybunału 14 listopada 2019 r. (data nadania) skarżąca dochowała także terminu zastrzeżonego w art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK.

Poprawnie został sformułowany także zarzut dotyczący sposobu naruszenia przez wskazane orzeczenie, wydane na podstawie zaskarżonych przepisów, praw skarżącej zagwarantowanych w Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.