



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 16 listopada 2021 r.

Pozycja 60

POSTANOWIENIE z dnia 15 lipca 2021 r. Sygn. akt SK 3/18

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Julia Przyłębska – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski
Leon Kieres
Krystyna Pawłowicz – sprawozdawca
Stanisław Piotrowicz
Justyn Piskorski
Piotr Pszczółkowski
Bartłomiej Sochański
Jakub Stelina
Wojciech Sych
Michał Warciński
Rafał Wojciechowski
Jarosław Wyrembak
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 15 lipca 2021 r., skargi konstytucyjnej [...] sp. z o.o. z siedzibą w K. o zbadanie zgodności:

art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.) w zakresie, w jakim przepis ten uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne, lub art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim przepis ten nie uznaje za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 20 kwietnia 2017 r., uzupełnionej pismem procesowym z 4 sierpnia 2017 r., [...] sp. z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca) wystąpiła o zbadanie zgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.) „w zakresie, w jakim przepis ten uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne, lub art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim przepisy te nie uznają za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Następnie w piśmie procesowym z 5 maja 2021 r. skarżąca wycofała zarzut skargi konstytucyjnej co do art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., „gdyż przepis ten nie stanowił podstawy orzekania przez organy i sądy administracyjne. Skarżący nie poniósł bowiem wydatków, o których mowa w tym przepisie”.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżąca sprzedała wyroby gotowe z odroczonym terminem płatności swojej spółce zależnej, a następnie wierzytelności z tego tytułu wniosła jako wkład niepieniężny do tej spółki. Podwyższenie kapitału zakładowego zostało wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego 18 lutego 2008 r.

W związku z postępowaniem kontrolnym, skarżąca dokonała korekty zeznania CIT-8 za 2008 r., wykazując jako przychód – zgodnie ze stanowiskiem urzędu kontroli skarbowej – kwotę należnych wierzytelności z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych spółce zależnej, jak i wartość nominalną udziałów objętych w kapitale zakładowym tej spółki w zamian za te wierzytelności, skarżąca uiszcza podatek od tych przychodów.

Następnie skarżąca zwróciła się do urzędu skarbowego z wnioskiem o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r., składając jednocześnie deklarację korygującą, w której zostały zwiększone koszty uzyskania przychodu o kwotę 9 mln zł. Kwota ta stanowiła nominalną wartość udziałów, które skarżąca objęła w zamian za wkład w postaci własnej wierzytelności.

Skarżąca, uzasadniając wniosek o stwierdzenie nadpłaty, 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 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.

Naczelnik urzędu skarbowego decyzją z 27 marca 2015 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty. Uznał, że skarżąca uzyskała przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce zależnej, nie ponosząc przy tym kosztów uzyskania tego przychodu.

W odwołaniu od tej decyzji skarżąca podniosła, że z zestawienia treści art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. wynika, że skoro przychodem jest przychód należny, to

przychodem nie może być także przychód faktycznie otrzymany. Odmienne stanowisko oznaczałoby podwójne opodatkowanie tego samego przyrostu majątkowego.

Dyrektor izby skarbowej decyzją z 25 czerwca 2015 r. nie uwzględnił odwołania skarżącej i podtrzymał decyzję organu pierwszej instancji. Uznał, że wniesienie aportu przez skarżącą do jej spółki zależnej spowodowało powstanie przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Przychód ten stanowi wartość nominalna objętych w spółce kapitałowej udziałów. W ocenie dyrektora izby skarbowej, skarżąca nie poniosła przy tym wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. Wartość wierzytelności własnej, w wypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Skarżąca wniosła skargę na decyzję dyrektora izby skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. (dalej: WSA). WSA podzielił stanowisko organu podatkowego, przyjmując, że konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy stanowi wkład niepieniężny. W zamian za ten wkład skarżąca otrzymała udziały, doszło więc do uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Wniesienie aportem należności, które w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. są przychodem spółki, nie rodzi uprawnień do uznania ich za koszt uzyskania przychodów, gdyż w takiej sytuacji podatnik nie ponosił jakichkolwiek wydatków związanych z nabyciem przedmiotu wkładu.

Skarga kasacyjna skarżącej od wyroku WSA została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 10 listopada 2016 r., sygn. akt [...]. NSA podzielił ocenę WSA co do ustalenia przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Zdaniem NSA, sąd pierwszej instancji ponadto trafnie przyjął, że wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w związku z art. 15 ust. 1 i ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. „wyklucza możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością”.

1.2. Skarżąca zarzuciła niezgodność zakwestionowanych przepisów 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 „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 uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów”.

Skarżąca podniosła, że konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych uzasadniony jest wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innych wartości konstytucyjnych, w tym wyrażonych w art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej, zakwestionowana regulacja jest nieproporcjonalna; narusza istotę chronionego konstytucyjnie prawa własności podatnika przez nadmierną ingerencję w to prawo, bez istotnych racji o charakterze publicznym. Ingerencja ta stanowi przy tym swoistego rodzaju pułapkę podatkową.

Prawo własności skarżącej zostało naruszone w sposób istotny na skutek obciążenia po raz drugi podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu z jej działalności gospodarczej. Podatek ten został obliczony w wysokości 19% wartości nominalnej udziałów w spółce córce, objętych w zamian za wierzytelności brutto (wraz z należnym podatkiem od towarów i usług) ze sprzedaży tej spółce produktów gotowych z odroczonym terminem płatności. Na powyższej „zamianie” skarżąca nie osiągnęła dodatkowego dochodu, gdyż „zamiana” była ekwiwalentna. To znaczy, że skarżąca została „wywłaszczona” z dochodu. Takiego skutku

nie byłoby, gdyby zakresem art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. nie zostały objęte wkłady niepieniężne w postaci wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne.

W ocenie skarżącej, kwestionowana regulacja prawna dyskryminuje podatników dokonujących konwersji wierzytelności własnych (uprzednio zarachowanych jako przychody należne) na kapitał, w porównaniu z podatnikami dokonującymi odpłatnego zbycia tych wierzytelności w inny sposób niż przez ich wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej bądź spółdzielni. Konwersja ta jest formą równoważną spłacie wierzytelności i powinna być rozliczana „wynikowo”.

Skarżąca wyjaśniła, że zarzut niezgodności art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji został podniesiony na wypadek, gdyby zarzut dotyczący art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. okazał się nieuzasadniony. Zdaniem skarżącej, w sytuacji gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego są wierzytelności uprzednio zarachowane na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne, kosztem uzyskania przychodu faktycznie otrzymanego w postaci udziałów powinna być ich wartość nominalna.

Skarżąca zwróciła uwagę, że zagadnienie prawne przedstawione do rozstrzygnięcia Trybunałowi występuje także na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.).

2. Marszałek Sejmu, w piśmie z 17 stycznia 2019 r., w imieniu Sejmu, przedłożył wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej i wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 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) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu stwierdził, że skarżąca nie wskazała, w jaki sposób zaskarżony art. 15 ust. 1j pkt 3 i ust. 1o u.p.d.o.p. narusza jej konstytucyjne wolności lub prawa. Tym samym rozpoznanie merytoryczne skargi konstytucyjnej w powyższym zakresie jest niemożliwe, a wydanie wyroku przez Trybunał niedopuszczalne (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

W ocenie Marszałka Sejmu, skarga konstytucyjna nie spełnia określonych przepisami wymagań także w odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi. Kwestionowanie w postępowaniu przed Trybunałem konkretnych regulacji, objętych domniemaniem konstytucyjności, musi opierać się na precyzyjnie sformułowanych zarzutach potwierdzających naruszenie powołanych podstaw kontroli. Nie może natomiast sprowadzać się do oceny celowości przyjętych rozwiązań lub formułowania postulatów *de lege ferenda*. Ponadto, zważywszy, że przedmiotem kontroli w postępowaniu przed Trybunałem są jedynie przepisy prawa, formułowane argumenty nie mogą ograniczać się do polemiki z konkretnymi rozstrzygnięciami sądowymi. Tego rodzaju braki uniemożliwiają rozpoznanie skargi konstytucyjnej.

2.1. W razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania w całości, Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że:

1) art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 141, poz. 1179; dalej: ustawa nowelizująca z 2002 r.), w zakresie, w jakim uznaje za przychód wartość nominalną udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji,

2) art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 60, poz. 700;

dalej: ustawa nowelizująca z 2000 r.), oraz art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957, ze zm.; dalej: ustawa nowelizująca z 2003 r.), w zakresie, w jakim nie uznają za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Ponadto Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2.1.1. Marszałek Sejmu, odwołując się do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i poglądów w doktrynie, wskazał, że art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. dotyczy skutków podatkowych zdarzenia polegającego na wniesieniu do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego, w zamian za objęcie w tej spółce udziałów. Uzyskany z tego tytułu przychód w postaci wartości nominalnej objętych udziałów powstaje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej.

W wypadku osiągnięcia przychodu w postaci wierzytelności powstałej z tytułu sprzedaży towarów spółce, podatkiem dochodowym od osób prawnych zostanie opodatkowany uzyskany przez podatnika dochód w postaci wartości tej wierzytelności pomniejszonej o koszty jej uzyskania (wytworzenia towarów będących przedmiotem sprzedaży). W sytuacji zaś gdy przedmiotowa wierzytelność zostanie przez podatnika wniesiona do wskazanej spółki, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych będzie podlegał dochód w postaci udziałów objętych w zamian za wierzytelność. Tym samym nie dochodzi do ponownego opodatkowania dochodu, uzyskanego z tożsamego zdarzenia podatkowego. Podstawową cechą podwójnego opodatkowania jest tożsamość przedmiotu opodatkowania.

Marszałek Sejmu podzielił pogląd, że w wypadku wniesienia przez podatnika wierzytelności do spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, wierzytelność ta nie stanowi kosztów uzyskania przychodów w postaci tych udziałów (stanowi ona jego własną wierzytelność, której koszty powstania zostały wcześniej zaliczone do kosztów jej uzyskania jako przychodu).

2.1.2. W ocenie Marszałka Sejmu, trudno uznać, że przyjęte rozwiązanie prowadzi do nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że nie zasługuje na aprobatę argument utożsamiający naruszenie art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Tak duża ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji.

Biorąc pod uwagę powyższe, Sejm uznał, że zakwestionowane w skardze przepisy, we wskazanym zakresie, są zgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 9 października 2018 r. zajął następujące stanowisko:

1) art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 2002 r., w zakresie, w jakim uznaje za przychód wartość nominalną udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, objętych w zamian za wniesiony do niej wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługującej wobec tejże spółki, uprzednio zarachowanej na podstawie art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. jako przychód należny, jest zgodny z zasadą proporcjonalności, wprowadzoną z art. 2 Konstytucji w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji,

2) art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 2000 r., oraz art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 2003 r., w zakresie, w jakim nie uznają za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wartości nominalnej wierzytelności przysługującej wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, uprzednio zarachowanej na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychód należny, która została wniesiona jako wkład niepieniężny do tejże spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, są zgodne z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.1. Zdaniem Prokuratora Generalnego, postępowanie w zakresie dotyczącym art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, gdyż argumentacja skarżącej nie odnosi się do tych przepisów, a ponadto nie znalazły one zastosowania w sprawie skarżącej. Poza tym skarga nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK w części dotyczącej zarzutów niezgodności zaskarżonych przepisów z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadami zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji, a także z wzorcami w postaci art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, co także skutkuje umorzeniem postępowania w tym zakresie.

W konkluzji analizy formalnoprawnej Prokurator Generalny stwierdził, że w świetle argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, sformułowane zarzuty koncentrują się przede wszystkim „na rzekomo nieproporcjonalnym naruszeniu przez zaskarżone regulacje prawa własności, którego ochronę gwarantuje przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji”. Skarżąca powiązała zarzut naruszenia zasady proporcjonalności, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, z naruszeniem art. 64 ust. 1 Konstytucji. W niniejszej sprawie dopuszczalna jest zatem kontrola zaskarżonych unormowań z tymi wzorcami.

3.2. W ocenie Prokuratora Generalnego, zarzuty skarżącej należy uznać za niezasadne.

Prokurator Generalny, nawiązując do orzecznictwa Trybunału, zwrócił uwagę, że Konstytucja nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania dochodów. Zakaz ów jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, niemającą bezpośredniego osadzenia w ustawie zasadniczej. Naruszenie zakazu podwójnego opodatkowania nie prowadzi więc bezpośrednio do naruszenia Konstytucji. Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać dopiero stąd, że podwójne opodatkowanie jest na przykład nadmierną (nieproporcjonalną) ingerencją w prawa majątkowe podatnika.

Prokurator Generalny podkreślił, że art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. dotyczy skutków podatkowych zdarzenia polegającego na wniesieniu do spółki kapitałowej wkładu w postaci wierzytelności własnej, w zamian za objęcie w tej spółce udziałów. Objęcie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością za wniesione do niej tytułem wkładu wierzytelności własne prowadzi nie do powstania przychodu należnego, o którym mowa w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., lecz przychodu faktycznie otrzymanego. Jest to zdarzenie odrębne od czynności sprzedaży, która prowadzi do powstania wierzytelności stanowiącej przychód należny. Nie dochodzi zatem do ponownego opodatkowania dochodu uzyskanego z tożsamego zdarzenia podatkowego. W sytuacji gdy podatnik wniesie wierzytelność do spółki w zamian za objęcie w niej udziałów, nie stanowi ona kosztów uzyskania przychodów w postaci tychże udziałów. W wypadku wierzytelności własnych nie ma wydatków poniesionych na nabycie tych wierzytelności, niezaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.

Prokurator Generalny uznał, że przyjęte rozwiązanie nie stanowi nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika. Powołanie się na wywodzoną z art. 2 Konstytucji

zasadę proporcjonalności jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych. Zdaniem Prokuratora Generalnego, przyjęte rozwiązania mieszczą się w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody regulacyjnej ustawodawcy w sferze prawa podatkowego. Zasadne jest zatem uznanie, że kwestionowane przepisy są zgodne z zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Prokurator Generalny podniósł, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę kształtowania dochodów i wydatków państwa. Celem wprowadzenia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. jest opodatkowanie, na moment wniesienia wkładu do spółki kapitałowej, ewentualnego dochodu („cichych rezerw”), skutkującego przeniesieniem własności danego składnika majątku podatnika. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki stanowi dla podmiotu wnoszącego taki wkład zbycie składnika majątkowego (w sensie ekonomicznym operacja ta jest tożsama ze sprzedażą). Z uwagi na zasadę nominalizmu tego rodzaju rezerwy nie powstają w wypadku wniesienia wkładu pieniężnego.

Na marginesie – w odniesieniu do zarzutów dotyczących błędnej wykładni zaskarżonych przepisów w praktyce orzeczniczej – Prokurator Generalny zauważył, że Trybunał nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo; powołany jest do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot skargi konstytucyjnej.

1.1. Skarżąca wskazała w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot zaskarżenia art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., w zakresie, w jakim przepis ten uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych zarachowanych uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne, „lub” art. 15 ust. 1j pkt 3 (w dalszej części skarżąca wskazywała już cały ust. 1j) u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim przepis ten nie uznaje za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy.

Skarżąca wniosła o stwierdzenie, że zakwestionowane przepisy u.p.d.o.p. 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 uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów”.

1.2. Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest obowiązany do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Badanie przez Trybunał, czy skarga konstytucyjna

spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi niezbędne do jej rozpoznania, następuje więc także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i jej skierowaniu do merytorycznego rozpoznania. Skład wyznaczony do merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej nie jest więc związany wynikiem jej wstępnej oceny (zob. np. postanowienie z 11 lipca 2013 r., sygn. SK 16/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75).

Trybunał podał przede wszystkim w wątpliwość zasadność zakwestionowania wszystkich przepisów wskazanych w *petitum* skargi. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Warunkiem merytorycznego rozpoznania przez Trybunał skargi konstytucyjnej jest zatem uczynienie jej przedmiotem przepisów, które wykazują dwojaką kwalifikację. Po pierwsze, stanowiły podstawę normatywną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, uczynienie z nich takiej podstawy przez sąd lub organ administracji publicznej spowodowało niedozwoloną – zdaniem skarżącego – ingerencję w sferę jego konstytucyjnie chronionych praw lub wolności (zob. np. postanowienie TK z 17 maja 2017 r., sygn. SK 38/15, OTK ZU A/2017, poz. 39).

1.2.1. Trybunał Konstytucyjny przede wszystkim zwrócił uwagę na powołanie przez skarżącą niewłaściwych wzorców kontroli. W szczególności w sprawach podatkowych adekwatnym wzorcem konstytucyjnym jest art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym: „Každy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Ponadto adekwatnym wzorcem w odniesieniu do problematyki prawa podatkowego jest art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

Skarżąca natomiast wskazała jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym: „Každy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”, a także art. 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiący, że: „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Trybunał przypomina, że nie można zaakceptować argumentu utożsamiającego naruszenie art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Nałożenie podatku lub innej daniny publicznej stanowi niewątpliwie ograniczenie majątkowe, ale niemożliwa do przyjęcia na gruncie przepisów Konstytucji jest teza, że każde ograniczenie majątkowe wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności. Tak szerokiej ochrony własności i innych praw majątkowych Konstytucja nie gwarantuje.

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że „[n]a gruncie Konstytucji, w szczególności przepisów art. 84 i art. 217, skonstruowana jest, przyjęta przez Trybunał, uznana przez doktrynę konstytucyjną, zasada władztwa daninowego, w tym także podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodaw-

czej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych” (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Skarżąca w ogóle nie uwzględniła w skardze unormowań zawartych w art. 84 i art. 217 Konstytucji, skupiając się wyłącznie na przepisach odnoszących się do ochrony prawa własności z art. 64 Konstytucji. Przy czym skarżąca nie udowodniła, w świetle art. 64 Konstytucji, iż zarzucane podwójne opodatkowanie naruszyło jej własność chronioną konstytucyjnie. Skarżąca w ogóle nie wzięła pod uwagę i nie uwzględniła w swojej argumentacji obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W kontekście problemu konstytucyjnego rozpatrywanej skargi konstytucyjnej Trybunał ocenił to jako istotne uchybienie mogące stanowić samoistną podstawę do umorzenia postępowania.

1.2.2. Niezależnie od powyższego, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że skarga zawiera również szereg innych mankamentów formalnych uzasadniających umorzenie postępowania. Mianowicie, w ocenie Trybunału, zakwestionowane przepisy art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. nie stanowiły podstawy ostatecznego orzeczenia o prawach skarżącej, tj. wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 10 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalającego skargę kasacyjną od wyroku WSA z 26 listopada 2015 r. (sygn. akt [...]).

Jak ustalił NSA, w skardze kasacyjnej skarżąca zarzuciła zaskarżonemu wyrokowi naruszenie: „– przepisów postępowania, tj. art. 21 § 3 w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej przez zaniechanie zastosowania tego przepisu prowadzące do przedwczesnego wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty, – prawa materialnego: 1) art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z ust. 3 u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię prowadzącą do przyjęcia, że konwersja wierzytelności własnych na kapitał powoduje powstanie przychodu w wysokości nominalnej objętych udziałów, 2) art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. poprzez jego błędną wykładnię prowadzącą do przyjęcia, że zawiera on regulację zupełną” (wyrok NSA z 10 listopada 2016 r., sygn. akt [...]).

Uzasadniając decyzję o oddaleniu skargi kasacyjnej skarżącej, NSA przypomniał, że „Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny jest bowiem związany zawartymi w niej podstawami i wnioskami (art. 174 pkt 1 i 2 oraz art. 176 p.p.s.a. [tj. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325) – uwaga własna]). Związanie wnioskami skargi kasacyjnej oznacza niemożność wyjścia poza tę część wyroku sądu pierwszej instancji, której strona nie zaskarżyła. Związanie natomiast podstawami skargi kasacyjnej polega na tym, że Naczelny Sąd Administracyjny jest władny badać naruszenie jedynie tych przepisów, które zostały wyraźnie wskazane przez stronę skarżącą. W tym zakresie sąd ma obowiązek odnieść się do wszystkich zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej (por. uchwałę pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I OPS 10/09, publik. ONSAiWSA 2010, nr 1[34], poz. 1). Rozpoznając zarzuty skargi kasacyjnej w tym zakresie, sąd nie jest władny do dokonywania wykładni zakresu zaskarżenia i jego kierunków oraz konkretyzowania, czy też uzupełnienia zarzutów skargi kasacyjnej. Właściwe sformułowanie zarzutów polega na podaniu konkretnych przepisów prawa, które zostały naruszone, oraz na czym to naruszenie polegało” (wyrok NSA z 10 listopada 2016 r., sygn. akt [...]).

Zatem przepisy art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. nie były podstawą wydania ostatecznej decyzji przez NSA o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącej określonych w Konstytucji. Przepisy te nie znalazły zastosowania w sprawie skarżącej. *Petition* skargi i jej uzasadnienie wskazują, że zarzuty niekonstytucyjności odnoszą się tylko do art. 15 ust. 1j

pkt 3 u.p.d.o.p. (skardze nadano dalszy bieg w całym zakresie art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. – zob. postanowienie TK z 23 marca 2018 r. sygn. Ts 88/17, OTK ZU B/2018, poz. 71).

Poza tym należy zauważyć, że zakwestionowany w *petitum* skargi art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. dotyczy uznania za przychód wartości nominalnej udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, zaś art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. reguluje zasady ustalania kosztów uzyskania przychodu w wypadku objęcia udziałów w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny. Tymczasem podstawą prawną wydanego w sprawie skarżącej wyroku NSA z 10 listopada 2016 r. były m.in. art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., ale tylko w części, w jakiej odnoszą się do udziałów (akcji) w spółce. Przepisy te w części, w jakiej dotyczą wkładów w spółdzielni, nie determinują rozstrzygnięcia w tym wyroku.

1.2.3. Wskazane wyżej okoliczności uzasadniają umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 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), w części dotyczącej art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim przepisy te dotyczą wkładów w spółdzielni, oraz w części dotyczącej art. 15 ust. 1j pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

1.3. Zakwestionowane przepisy, tj. art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., zostały wprowadzone ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 60, poz. 700; dalej: ustawa nowelizująca z 2000 r.), która weszła w życie 1 stycznia 2001 r., a następnie ich brzmienie było wielokrotnie zmieniane. Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, postępowanie przed Trybunałem podlega umorzeniu, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Natomiast zgodnie z art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w ust. 1 pkt 4, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Abstrahując od tego, że zmiany odnoszące się do treści art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. nie dotyczyły norm objętych zakresem zaskarżenia, należy przypomnieć, że zgodnie z regulacją intertemporalną stosowaną w postępowaniu sadowoadministracyjnym, miarodajną także dla spraw podatkowych, nawet uchylone przepisy będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (zob. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.).

Należy zatem uznać, że kwestionowane przepisy, w zaskarżonym zakresie, nie utraciły mocy obowiązującej w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK.

Ostateczne orzeczenie w sprawie skarżącej (wyrok NSA z 10 listopada 2016 r.) dotyczy stanu prawnego obowiązującego w 2008 r. (tj. w okresie powstania zobowiązania podatkowego), zatem za relewantne dla niniejszego postępowania należy uznać brzmienie przepisów obowiązujących w 2008 r., tj:

– art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 141, poz. 1179), obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2013 r.: „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”; skarżąca zakwestionowała ten przepis „w zakresie, w jakim (...)”

uznaje za przychód wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej bądź wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy jako przychody należne”;

– art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., dodany do u.p.d.o.p. ustawą nowelizującą z 2000 r., 1 stycznia 2001 r., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 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), wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości: (...) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki”; skarżąca zakwestionowała ten przepis w zakresie, w jakim nie uznaje za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. wartości nominalnej własnych wierzytelności uprzednio zarachowanych na podstawie art. 12 ust. 3 tej ustawy.

Art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., do którego odwołuje się skarżąca, stanowi: „Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont”.

Trybunał zauważył, że w wyroku NSA z 10 listopada 2016 r. (sygn. akt [...]), wprost stwierdzono, co następuje: „Wbrew więc zarzutom skargi kasacyjnej w sprawie nie tylko nie istniał związek pomiędzy przepisami art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., który decydował o wykładni tego pierwszego przepisu, ale dodatkowo przepis art. 12 ust. 3 w ogóle nie miał zastosowania w sprawie”.

Skarżąca wniosła o stwierdzenie, że zakwestionowane przepisy u.p.d.o.p. są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

2. Dalsza analiza formalnoprawna.

2.1. Ustalenie dopuszczalnego przedmiotu skargi konstytucyjnej nie zamyka etapu

kontroli formalnoprawnej. Dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej uwarunkowana jest spełnieniem wymogów ustawowych. Zgodnie z art. 67 u.o.t.p.TK, Trybunał podczas orzekania jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej (ust. 1). Zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli) oraz sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą (wskazanie wzorca kontroli) – (ust. 2).

Skarga konstytucyjna powinna więc zawierać nie tylko określenie kwestionowanego przepisu, ale także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub wskazanym konstytucyjnym prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (zob. art. 53 ust. 1 pkt 1-3 u.o.t.p.TK).

Brak odpowiedniego uzasadnienia zarzutu niezgodności danego przepisu z przywołanymi wzorcami kontroli stanowi uchybienie przez skarżącą ustawowej powinności określonej w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK i skutkuje koniecznością umorzenia postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

2.2. Skarżąca przedstawiła szczegółowo stan faktyczny sprawy, w związku z którą została złożona skarga konstytucyjna. W ocenie skarżącej, na podstawie zakwestionowanej regulacji doszło do nadmiernej ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności ze względu na podwójne opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu

z działalności gospodarczej. Źródło nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności skarżąca upatruje także w tym, że ustawodawca nie uznaje za koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wartości nominalnej wierzytelności własnej, uprzednio zarachowanej jako przychód należny.

2.3. Trybunał przyjął, że ewentualnym przedmiotem kontroli mogłyby być art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. Przy czym, jak wynika zarówno z *petitum* jak i z uzasadnienia skargi, skarżąca sformułowała zakres kontroli konstytucyjności tych unormowań w sposób alternatywny, podkreślając, że art. 15 ust. 1j pkt 3 (a także ust. 1o u.p.d.o.p.) został powołany „na wypadek”, gdyby zarzut dotyczący art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. „okazał się nieuzasadniony” (pismo z 4 sierpnia 2017 r., s. 2).

Wobec tak sformułowanego żądania, zaistniały wątpliwości co do rzeczywistego przedmiotu kontroli. Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK skarga konstytucyjna powinna zawierać „określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją”. Alternatywne określenie przedmiotu zaskarżenia nie jest uznawane w orzecznictwie TK za błąd formalny, jednak taka formuła wymaga stosownego uzasadnienia. Skarżąca nie wyjaśniła, dlaczego stwierdzenie niekonstytucyjności pierwszego przepisu czyniłoby zbędnym orzekanie o drugim przepisie i dlaczego uznanie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. za zgodny z Konstytucją czyniłoby aktualnym zarzut niekonstytucyjności art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.

Ponadto, w ocenie Trybunału, argumenty skarżącej, sformułowane w uzasadnieniu skargi, dotyczą wyłącznie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. i koncentrują się na analizie ekonomicznej zaistniałych zdarzeń podatkowych. Również w uzupełniającym piśmie z 4 sierpnia 2017 r. skarżąca nie uzasadniła, w jaki sposób art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. narusza jej konstytucyjne wolności lub prawa, ale postulowała inną, niż przyjęta w jej sprawie, interpretację przepisu. Sformułowanie ogólnego zarzutu niezgodności przepisu z Konstytucją nie może być uznane za wykonanie obowiązku wskazania, które z konstytucyjnych wolności lub praw zostały naruszone, oraz określenia sposobu tego naruszenia. Zarzuty skarżącej sprowadzają się w istocie do sposobu zastosowania art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. w sprawie skarżącej (organy podatkowe i sądy uznały, że skarżąca nie poniosła wydatków na nabycie udziałów). Sam przepis pozwala ustalać koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. w wysokości faktycznie poniesionych wydatków na nabycie składników majątku podatnika.

Trybunał uznał, że skarga konstytucyjna w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. z przepisami Konstytucji nie spełnia warunków określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK. Przepis ten wymaga uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub wskazanym konstytucyjnym prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Zatem postępowanie w zakresie dotyczącym art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Umorzenie postępowania.

3.1. Przyjmując, że zarzuty skarżącej odnoszą się w istocie do art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., należy zauważyć, że uzasadnienie skargi konstytucyjnej w znacznej części odnosi się do mechanizmu opodatkowania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej

w zamian za wierzytelność własną i polega na polemice ze stanowiskiem organów podatkowych i sądowych w tym zakresie.

Zarzuty skarżącej koncentrują się na twierdzeniu, że kwestionowane regulacje są niekonstytucyjne „ze względu na to, że wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej (...) istotnie ingerują w konstytucyjne chronione prawo własności podatnika bez istotnych racji o charakterze publicznym przemawiających za tym, przez co uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów”. 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.

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że zarzut naruszenia określonej zasady lub wartości konstytucyjnej czy prawa zagwarantowanego w ustawie zasadniczej wymaga odpowiedniego uzasadnienia. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu argumentów na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno przyjętego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter akcesoryjny). Merytoryczne rozpoznanie sprawy uzależnione jest nie tylko od precyzyjnego oznaczenia przez inicjatora postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym wzorców konstytucyjnych, ale i zgodnej z orzecznictwem konstytucyjnym ich interpretacji oraz adekwatnego przyporządkowania do przedmiotu kontroli (zob. postanowienie TK z 8 czerwca 2011 r., sygn. SK 14/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 45).

Wymóg adekwatnego uzasadnienia przez skarżącego zarzutu niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów stanowi konsekwencję nałożonego na niego przez ustawodawcę ciężaru dowodu, przedstawiona zaś argumentacja winna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Trybunał jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi, co w konsekwencji uniemożliwia samodzielne określenie przez Trybunał przedmiotu kontroli, jak i zastąpienie skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy. Dotyczy to także sytuacji, w której skarżący ogranicza się do wskazania i zacytowania treści przepisu Konstytucji, nie precyzując jednakże argumentów na potwierdzenie postawionej w skardze tezy (zob. postanowienia TK z: 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 17/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 5).

Uzasadnienie zarzutów powinno opierać się na przedstawieniu w skardze konstytucyjnej takiej argumentacji, która uprawdopodobni ewentualną niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów.

3.2. Zdaniem Trybunału, rozpoznawana skarga konstytucyjna przede wszystkim nie spełnia powyższych wymogów w zakresie dotyczącym zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Skarżąca, stawiając ogólny zarzut naruszenia zasady równości (zdaje się go utożsamiać z dyskryminacją), nie ustaliła kręgu adresatów, do których odnosi się budząca jej wątpliwości norma prawna, oraz nie wskazała, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi ich podobieństwo, stanowiące warunek *sine qua non* zastosowania zasady równości. W wypadku zarzutu naruszenia zasady równości konieczne jest wykazanie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, zaś w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie zróżnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione. Skarga konstytucyjna, w części dotyczącej zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji, powyższych wymagań nie spełnia.

Na marginesie należy przypomnieć, że w postanowieniu z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166 (w skardze zakwestionowany był także art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.), Trybunał stwierdził: „Kwestionowana regulacja różnicuje podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku w zależności od tego, czy objęły udziały (akcje) w zamian za wkład pieniężny, czy niepieniężny. Cechą relewantną w tym wypadku jest zatem charakter wkładu. Nie można uznać, że zróżnicowanie podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku oparte jest na nieracjonalnych kryteriach. Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia pewności obrotu gospodarczego objęcie udziałów (akcji) w zamian za wkład pieniężny jest pożądane. Preferowanie wkładu pieniężnego prowadzi bowiem zazwyczaj do rzeczywistego, a zatem i dającego się realnie ocenić podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Zaskarżona w niniejszej skardze konstrukcja ma więc zachęcać do realnego podwyższania kapitału zakładowego poprzez wniesienie wkładów pieniężnych, co mieści się w zakresie swobody ustawodawcy, do którego należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym”.

Ze względu na niespełnienie wymogów ustawowych dotyczących uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub wskazanym konstytucyjnym prawem, wydanie wyroku w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji było niedopuszczalne, więc Trybunał zdecydował o umorzeniu postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

3.3. W skardze konstytucyjnej nie zostały również uzasadnione zarzuty naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji stanowi, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza istoty tych praw.

Jak podnosi skarżąca, „konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe mogą podlegać kontroli w świetle regulacji prawnej art. 64 Konstytucji”.

Skarżąca, stawiając zarzut niekonstytucyjności, nie wzięła pod uwagę, że co do zasady, art. 64 ust. 3, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego (zob. np. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają wyraźną podstawę konstytucyjną, ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, tj. wzorca z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz należy ją rozpatrywać w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych praw i wolności z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest więc ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017 r., poz. 85). Teza ta nie miała jednak nigdy charakteru bezwzględnego. Trybunał dopuszczał wyjątki w sytuacjach szczególnie drastycznych, naruszających istotę prawa własności – np. gdy skumulowany podatek stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia – i nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto* (zob. wyrok TK z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12 i powołane tam orzecznictwo). Naruszenie istoty prawa własności polegać może na wprowadzeniu regulacji podatkowych, które uniemożliwiają wykonywanie podstawowych uprawnień właścicielskich, np. zbycie nieruchomości lub przedsiębiorstwa.

Skarżąca nie wykazała, że kwestionowane unormowania prowadzą do sytuacji, w której wysokość podatku dochodowego od osób prawnych od dochodu powstałego w następstwie objęcia udziałów w spółce z o.o. w zamian za wniesioną tytułem wkładu wierzytelność zbliża się do wysokości tegoż dochodu, zaś łączna wartość opodatkowania, powstała ze zsumowania tegoż podatku i podatku od dochodu uzyskanego w wyniku powstania przedmiotowej wierzytelności z tytułu wcześniejszej sprzedaży przez podatnika towarów spółce z o.o., ma charakter konfiskaty lub uniemożliwia wykonywanie podstawowych uprawnień wynikających z prawa własności.

Skarżąca nie uzasadniła także, że zaskarżone regulacje prowadzą do naruszenia istoty prawa własności przez „podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej *sensu largo*”. W argumentacji skarżącej zabrakło analizy zakwestionowanej regulacji w kontekście przyjętego w doktrynie rozumienia zjawiska „podwójnego opodatkowania”. W wyroku z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, Trybunał zaznaczył, że ustawa zasadnicza nie wprowadziła zakazu podwójnego opodatkowania. Zakaz podwójnego opodatkowania jest zasadą o randze ustawowej, wyprowadzaną z ustaw podatkowych, a niemającą bezpośredniego osadzenia w ustawie zasadniczej. Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać dopiero stąd, że podwójne opodatkowanie jest na przykład nadmierną ingerencją w prawa majątkowe podatnika (naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji – zob. wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94) czy też naruszeniem zasady sprawiedliwości opodatkowania (zob. A. Gomulowicz, [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 696).

Nawet gdyby przyjąć, że zakwestionowane przepisy prowadzą do podwójnego opodatkowania, to w ocenie Trybunału, skarżąca nie wykazała, że doszło do naruszenia norm konstytucyjnych (w szczególności art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji).

W odniesieniu do zarzutu niezgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji skarżąca wskazała jedynie przesłanki, jakie muszą zostać łącznie spełnione przy wprowadzaniu regulacji ograniczających konstytucyjne prawa i wolności obywatelskie, po czym ograniczyła się do stwierdzenia, że zaskarżone regulacje naruszają te przesłanki (zob. uzasadnienie analizowanej skargi, s. 9). Argumentacja skarżącej koncentruje się na zarzucie nieproporcjonalnego naruszenia prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), przy czym skarżąca nie przeprowadziła „testu proporcjonalności”, typowego dla wzorca w postaci art. 31 ust. 3 Konstytucji, ani nie wskazała zasadności oceny zakwestionowanego art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. z punktu widzenia zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Trybunał przypomina, że ustawodawca ma swobodę w zakresie przyjmowania określonego kształtu unormowań podatkowych, sprowadzającą się w szczególności do autonomii w zakresie wskazywania przedmiotu opodatkowania, która jest elementem swobodnego formułowania celów i założeń polityki daninowej (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12). Trybunał zwracał uwagę, że zakres swobody ustawodawcy ograniczony jest 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, ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności uiszczenia podatku (zob. wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65). Badanie konstytucyjności wysokości podatków przez Trybunał nie mieści się w funkcji ustrojowej, którą w demokratycznym państwie prawnym pełni sąd konstytucyjny. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności wprowadzanych rozwiązań podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału, który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania

ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12).

Wykazanie przez skarżącego naruszenia konstytucyjnego prawa i wolności nie może sprowadzać się wyłącznie do wymienienia przepisów Konstytucji bez przedstawienia adekwatnych argumentów świadczących o niedozwolonym ograniczeniu konstytucyjnych praw podmiotowych. Konieczne jest nie tylko precyzyjne oznaczenie przez skarżącego wzorców konstytucyjnych, ale także ich zgodna z orzecznictwem konstytucyjnym interpretacja oraz odpowiednie przyporządkowanie do przedmiotu kontroli (zob. postanowienie TK z 12 lipca 2016 r., sygn. SK 5/15, OTK ZU A/2016, poz. 58).

Powyższe przesądza o niedopuszczalności wydania wyroku w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a zatem o umorzeniu postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

3.4. Trybunał uznał, że wymóg uzasadnienia zarzutów nie został spełniony także w odniesieniu do zarzutu naruszenia prawa własności w powiązaniu z zarzutem naruszenia art. 2 Konstytucji.

3.4.1. Skarżąca, zarzucając „niezrozumiałość przepisów”, zdaje się nawiązywać do zasady określoności.

Trybunał, formułując – w wyroku z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217 – zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki, stwierdził, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. 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 formułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko takie sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw. Stawiając zarzut naruszenia zasady określoności, należy wykazać, że zakwestionowany przepis jest niejasny i nieprecyzyjny w takim stopniu, że zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w praktyce dojdzie do naruszenia wszystkich trzech wspomnianych założeń. Tymczasem skarżąca ograniczyła się do wskazania w *petitum* skargi konstytucyjnej, że zakwestionowane przepisy uchybiają zasadzie „zrozumiałości przepisów dla ich adresatów”.

Poza tym Trybunał wielokrotnie podkreślał, że pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu niejasności ma charakter *ultima ratio*. Z uwagi na zasadę stosowania wykładni zgodnej z Konstytucją stwierdzenie niekonstytucyjności z powołaniem się na zasadę określoności przepisu możliwe jest, gdy nie sposób usunąć wątpliwości dzięki zastosowaniu reguł wykładni (zob. wyrok TK z 19 maja 2011 r., sygn. K 20/09, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 35).

3.4.2. Drugi zarzut nawiązuje do zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa (również jako zasada lojalności państwa względem obywatela) jest ściśle związana z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona „w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką na obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewi-

dzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29).

Argumentem skarżącej uzasadniającym postawienie tego zarzutu miało być twierdzenie, że zakwestionowana regulacja „stanowi (...) swoistego rodzaju pułapkę podatkową, gdyż można ją stosunkowo łatwo ominąć poprzez np. przekazanie 99,99% wkładu niepieniężnego na kapitał zapasowy, gdy jednocześnie wydatki związane z objęciem udziałów (akcji) będą stanowiły 0,01% równowartości tego wkładu. W uchwale składu 7 sędziów z dnia 20 lipca 2015 r., II FSK 1712/13 NSA uznał, że w przypadku takim organy podatkowe nie są upoważnione do określenia innej wartości przychodu niż wartość nominalna objętych udziałów (akcji)” – zob. uzasadnienie analizowanej skargi, s. 13.

Jak trafnie zauważył Prokurator Generalny, przytoczona wypowiedź nie odnosi się do zarzutu naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, lecz stanowi wskazanie sposobu, w jaki, zdaniem skarżącej, podatnik może uniknąć skutków podatkowych wynikających z zaskarżonych przepisów.

Jeśli skarga miałaby być oparta na zarzucie naruszenia zasady ochrony prawa własności w związku z naruszeniem zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, to skarżąca powinna była wskazać, że zakwestionowana konstrukcja podatkowa stanowi „pułapkę”, skutkiem której jest ingerencja w istotę prawa własności. Brak rozeznania o negatywnych skutkach określonego działania, o których jednostka mogła i powinna była wiedzieć, nie prowadzi samoistnie do naruszenia zasady lojalności państwa względem obywatela (zob. wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10).

3.4.3. W ocenie Trybunału, skarga konstytucyjna w części dotyczącej zarzutów niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji nie spełnia więc wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, co stanowi przesłankę umorzenia postępowania w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

3.5. Konkludując, Trybunał uznał, że analizowana skarga konstytucyjna nie odpowiadała wymogom wynikającym zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i z ustawowych przepisów regulujących postępowanie w sprawie hierarchicznej kontroli norm, i w związku z tym zachodzą przesłanki umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Piotra Pszczółkowskiego
do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 15 lipca 2021 r., sygn. akt SK 3/18

Na podstawie art. 106 ust. 3 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) zgłaszam zdanie odrębne do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 15 lipca 2021 r., sygn. akt SK 3/18, w którym Trybunał umorzył w całości postępowanie dotyczące skargi konstytucyjnej [...] sp. z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca).

Moim zdaniem, w niniejszej sprawie zachodziły przesłanki merytorycznego rozpoznania przez Trybunał kwestii zgodności art. 12 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (obecnie: Dz. U.

z 2020 r., poz. 1406, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p., ustawa o CIT), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2013 r., w zakresie, w jakim za przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych uznaje wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych jako przychody należne w rozumieniu art. 12 ust. 3 tej ustawy, z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Uważam, że w postanowieniu, do którego składam niniejsze zdanie odrębne, Trybunał dokonał błędnej oceny formalnych wymogów poprawności uzasadniania zarzutów podniesionych w rozpoznawanej skardze konstytucyjnej. Kluczowym motywem złożenia przeze mnie zdania odrębnego w tej sprawie jest jednak to, że stanowisko, jakie zajął Trybunał w postanowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, w odniesieniu do ewentualnych, dopuszczalnych wzorców kontroli regulacji podatkowych w postępowaniach zainicjowanych skargami konstytucyjnymi prowadzi do pogłębienia – i tak już dających się dostrzec w orzecznictwie Trybunału – niejasności co do tego, na podstawie których przepisów konstytucyjnych skarżący mogą dochodzić ochrony swoich praw i wolności konstytucyjnych przed niedopuszczalną ingerencją ustawodawcy przy użyciu instrumentów podatkowych.

Podzielam natomiast stanowisko Trybunału w zakresie, w jakim orzekł, że skarżąca nie przedstawiła dostatecznego uzasadnienia zarzutu naruszenia zasady równego traktowania (zarzutu dyskryminacji) podatników na gruncie art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto, po ewentualnym rozpoznaniu i uwzględnieniu przez Trybunał zarzutu nadmiernej (nieracjonalnej i nieproporcjonalnej) ingerencji w wolność majątkową, za zbędne można byłoby uznać merytoryczne rozpoznanie zarzutów dotyczących naruszenia standardów poprawnej legislacji podatkowej, wynikających z art. 2 Konstytucji. Naruszenie bowiem standardów poprawnej legislacji podatkowej (w kontekście zasad zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także precyzyjności regulacji podatkowych) skarżąca upatrywała właśnie w związku z nadmierną (nieracjonalną i nieproporcjonalną) ingerencją w sferę jej wolności majątkowej.

Moje zdanie odrębne uzasadniam następująco:

1. W swojej skardze konstytucyjnej skarżąca zakwestionowała przepisy ustawy o CIT, które nakazywały uznać za przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio już zarachowanych jako przychody należne w rozumieniu tej ustawy, a które to przepisy nie pozwalały jednocześnie uznać wartości tych wierzytelności za koszty uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w następstwie konwersji wierzytelności własnych na te udziały (akcje). Skarżąca nie kwestionowała samego w sobie faktu obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych wartości udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny, lecz kwestionowała to, że podatek ten może być z tego tytułu naliczony również w wypadku, gdy wkład niepieniężny stanowił wierzytelność własną względem spółki zależnej, już wcześniej obciążoną podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytułu przychodu należnego.

W sprawie, na kanwie której została wniesiona skarga konstytucyjna, skarżąca dokonała sprzedaży spółce zależnej wyrobów gotowych (butów) z odroczonym terminem płatności. W wyniku tej transakcji skarżąca, choć faktycznie nie otrzymała zapłaty, uzyskała przychód należny w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., który stał się podstawą wyliczenia uiszczanego podatku dochodowego. W związku z tym, że spółka zależna nie dysponowała wystarczającymi środkami finansowymi na rozwój sieci handlowej, skarżąca postanowiła ją dokapitalizować przez wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności własnych – zarachowanych uprzednio jako przychody należne – w zamian za udziały w podwyższonym

kapitale zakładowym tej spółki o takiej samej wartości, jaką miały wierzytelności własne stanowiące wkład niepieniężny (konwersja). Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., w wypadku wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego wartość tego wkładu stanowi przychód w rozumieniu ustawy o CIT. Uzyskanie przychodu z tego tytułu rodzi obowiązek uiszczenia podatku dochodowego, przy czym podczas ustalania dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów, które – w wypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny – określa art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. W sprawie skarżącej, zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne zajęły stanowisko, zgodnie z którym w wypadku konwersji wierzytelności własnych na udziały (akcje) w spółce kapitałowej wartość tych wierzytelności nie stanowi kosztów uzyskania przychodu w postaci wartości nominalnej udziałów (akcji) objętych w wyniku konwersji.

Innymi słowy, skarżąca uiszcza podatek dochodowy od osób prawnych zarówno od przychodu w postaci należnych wierzytelności z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych spółce zależnej, jak i od przychodu w postaci wartości nominalnej udziałów objętych w powiększonym kapitale zakładowym spółki zależnej w zamian za wkład niepieniężny w postaci tychże wierzytelności własnych.

W swojej skardze konstytucyjnej skarżąca podniosła, że zastosowane w jej sprawie przepisy ustawy o CIT naruszają art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 Konstytucji przez to, że „wprowadzając podwójne opodatkowanie działalności gospodarczej (...), istotnie ingerują w konstytucyjnie chronione prawo własności podatnika bez istotnych racji o charakterze publicznym przemawiających za tym, przez co uchybiają zasadzie proporcjonalności, jak również zasadzie równości wobec prawa, zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zrozumiałości przepisów dla ich adresatów” (tak w *petitum* skargi). Uzasadniając zarzuty niekonstytucyjności, skarżąca stwierdziła, że regulacja prawna, na którą składają się art. 12 ust. 1 pkt 7 i art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p. (pomijam w tym miejscu art. 15 ust. 1o u.p.d.o.p., wobec którego skarżąca wycofała zarzuty w piśmie procesowym z 5 maja 2021 r.), „narusza istotę chronionego konstytucyjnie prawa własności podatnika przez nadmierną ingerencję w to prawo i bez istotnych racji o charakterze publicznym, które przemawiałyby za tym. Regulacja ta wi[ę]c jest nieproporcjonalna” (skarga konstytucyjna, s. 13).

2. W postanowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, Trybunał, umarżając w całości niniejsze postępowanie z powodu niedopuszczalności wydania wyroku, stwierdził, że niemożność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej wynikała przede wszystkim z przywołania przez skarżącą niewłaściwych wzorców kontroli.

Skarżąca, koncentrując swoje wywody na kwestii niedopuszczalnej ingerencji w sferę wolności majątkowej w drodze rozwiązań legislacyjnych ustanawiających nadmierne (nieracjonalne i nieproporcjonalne) – w jej ocenie – obciążenia podatkowe, przywołała jako wzorce kontroli m.in. art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Tymczasem, zdaniem Trybunału, adekwatnymi wzorcami kontroli należało uczynić art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Rzeczywiście tych przepisów konstytucyjnych skarżąca w swojej skardze nie powołała. Natomiast powołane przez nią art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji zostały uznane przez Trybunał za „niewłaściwe” wzorce kontroli przepisów ustawy podatkowej (chyba że skarżącej udało się uzasadnić, że mamy do czynienia z sytuacją „szczególnie drastyczną”, polegającą na faktycznej konfiskacie mienia przy użyciu instrumentów prawa podatkowego, co w niniejszej sprawie nie miało miejsca).

Nie zgadzam się z taką oceną Trybunału z co najmniej dwóch powodów. Po pierwsze, podczas ustalania zakresu dopuszczalnej kontroli konstytucyjności przepisów prawa w konkretnej sprawie podstawowe znaczenie powinna mieć istota tejże sprawy, a nie formalne przywołanie przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjnych takich czy innych przepisów

Konstytucji i ich oznaczenie jako wzorców. Po drugie, za niedopuszczalne i po prostu nieuczciwe wobec skarżących uważam umarzanie postępowań ze względu na wskazanie niewłaściwych (nieadekwatnych) wzorców kontroli konstytucyjności przepisów podatkowych w sytuacji, gdy Trybunał w swoim orzecznictwie – rozchwianym w tym zakresie – nie daje skarżącym jasnych wskazówek co do tego, które wzorce uważa za właściwe (adekwatne). Jeżeli postanowienie Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, wydane w pełnym składzie, miałyby tę kwestię porządkować, to mogłoby tak czynić tylko na przyszłość. Stanowisko przyjęte przez Trybunał w tym postanowieniu na pewno nie mogłoby stanowić kryterium oceny poprawności skargi konstytucyjnej sporządzonej przed czterema laty. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że w uzasadnieniu postanowienia z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, Trybunał nie zawarł szerszych wywodów na temat tego, od których dotychczasowych poglądów orzeczniczych (i z jakich powodów) odstępuje, ani tego, które z nich uznaje za miarodajne dla oceny poprawności sformułowania zarzutów niekonstytucyjności regulacji podatkowych w przyszłych postępowaniach sądowokonstytucyjnych. Brak takich wywodów może tylko potęgować niepewność inicjatorów postępowań co do tego, na podstawie których przepisów konstytucyjnych poszukiwać ochrony swoich praw i wolności przed skutkami wadliwych rozwiązań legislacyjnych w dziedzinie prawa podatkowego.

2.1. Na temat tego, że podstawowe znaczenie podczas ustalania dopuszczalnego zakresu orzeczenia w konkretnej sprawie ma istota tej sprawy, a nie sposób, w jaki ją oznaczył inicjator postępowania przez wskazanie jednostek redakcyjnych określonych aktów prawnych, Trybunał wypowiadał się już wielokrotnie. Powoływał się przy tym na zasadę *falsa demonstratio non nocet* (z łac.: „błędne oznaczenie nie szkodzi”). Wyjaśniał, że związanie Trybunału podczas orzekania zakresem zaskarżenia – o czym jest mowa w art. 67 u.o.t.p.TK – „należy rozumieć na tle ugruntowanej w europejskiej kulturze prawnej zasady *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której podstawowe znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie. Rekonstrukcji zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej należy zatem dokonywać zarówno na podstawie jej *petitum*, jak i uzasadnienia, które stanowi część skargi” (wyrok z 2 grudnia 2020 r., sygn. SK 9/17, OTK ZU A/2020, poz. 64). Przy czym nigdy dotąd Trybunał nie miał wątpliwości, że „zasada *falsa demonstratio non nocet* znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, ale również do norm prawnych stanowiących podstawę kontroli” (wyrok z 20 grudnia 2017 r., sygn. SK 37/15, OTK ZU A/2017, poz. 90, wraz z przywołanym tam orzecznictwem).

W dotychczasowej praktyce orzeczniczej Trybunał nie wykluczał w konsekwencji i takich sytuacji, gdy „[d]ookreślenie treści przywoływanego wzorca kontroli na podstawie zasady *falsa demonstratio non nocet* może prowadzić Trybunał Konstytucyjny do doprecyzowania w sentencji orzeczenia, że kontrola przedstawionych w piśmie procesowym zarzutów nastąpiła w danej sprawie w zderzeniu z wzorcem kontroli, który nie został wysłowiony w *petitum* pisma. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie powtarzał, że na treść pisma procesowego składa się cała treść – nie tylko jego komparycja, ale i uzasadnienie. W *petitum* następuje tylko usystematyzowanie wątpliwości i wskazanie kluczowych wzorców kontroli (...). Na podstawie treści normy lub zasady konstytucyjnej określonej w uzasadnieniu pisma przez inicjującego postępowanie, Trybunał identyfikuje przepis Konstytucji, który tę treść wyraża. W konsekwencji Trybunał przywołuje i dodaje do sentencji orzeczenia właściwy przepis Konstytucji nieoznaczony w *petitum* wniosku, pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej, lecz wystarczająco omówiony w ich uzasadnieniu (...)” (wyrok z 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87, wraz z przywołanym tam orzecznictwem). Innymi słowy, Trybunał dopuszczał taką możliwość, że – stosując zasadę *falsa demonstratio non nocet* podczas rekonstrukcji wzorca kontroli – uwzględnia w sentencji wyroku przepisy konstytucyjne formalnie niepowołane w skardze konstytucyjnej (zob. też np. wyroki z:

22 marca 2017 r., sygn. SK 13/14, OTK ZU A/2017, poz. 19; 23 maja 2018 r., sygn. SK 15/15, OTK ZU A/2018, poz. 35; 10 grudnia 2019 r., sygn. SK 16/19, OTK ZU A/2019, poz. 71).

W postanowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, Trybunał w ogóle nie odniósł się do konieczności uwzględnienia zasady *falsa demonstratio non nocet* w niniejszej sprawie ani nie rozważył jej ewentualnych skutków dla prawidłowego ustalenia dopuszczalnego zakresu merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej. Ograniczył się do stwierdzenia, że skoro skarżąca powołała wzorce kontroli uznane przez Trybunał za nieadekwatne (*in casu* art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), a nie te, które Trybunał uznałby za adekwatne (*in casu* art. 84 i art. 217 Konstytucji), to jej skarga konstytucyjna nie spełnia formalnych warunków jej merytorycznego rozpoznania, a postępowanie musi być umorzone z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. Tymczasem – jak wynikałoby z dotychczasowego orzecznictwa trybunalskiego – „[n]ieprecyzyjne przyporządkowanie przepisów Konstytucji poszczególnym zarzutom nie stanowi samo w sobie przesłanki umorzenia postępowania, jeżeli uzasadnienie skargi konstytucyjnej bezspornie pozwala usystematyzować zarzuty oraz zrekonstruować problemy konstytucyjne” (wyrok z 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95).

Uważam, że skarga konstytucyjna rozpoznana w niniejszej sprawie pozwalała bezspornie usystematyzować zarzuty oraz zrekonstruować problemy konstytucyjne. Podstawowy zarzut dotyczył nadmiernej (nieracjonalnej i nieproporcjonalnej) ingerencji w sferę wolności majątkowej skarżącej na skutek obciążenia podatkiem dochodowym od osób prawnych tego samego – pod względem ekonomicznym – składnika jej majątku (raz jako przychodu należnego z tytułu sprzedaży spółce zależnej wyrobów gotowych z odroczonym terminem płatności, a drugi raz jako przychodu z tytułu objęcia udziałów w powiększonym kapitale zakładowym spółki zależnej w wyniku konwersji na te udziały wierzytelności pozostałych po tej samej sprzedaży wyrobów gotowych). Zarówno *petitum* skargi konstytucyjnej, jak i przywołany wyżej fragment jej uzasadnienia pozwalały na taką jego rekonstrukcję. Nie było zatem formalnie przeszkód, aby Trybunał – stosując zasadę *falsa demonstratio non nocet* – merytorycznie rozpoznał tak ujęty zarzut z uwzględnieniem art. 84 i art. 217 Konstytucji (choćby w powiązaniu ze wskazanym przez skarżącą art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), skoro te właśnie przepisy uznał za adekwatne wzorce kontroli konstytucyjności regulacji podatkowych. Tymczasem Trybunał odmówił merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej nie ze względu na niewykazanie przez skarżącą problemu konstytucyjnego (tj. niewykazania naruszenia przysługujących jej praw konstytucyjnych na skutek zastosowania wobec niej wątpliwej konstytucyjnie regulacji prawnej), ale wyłącznie z uwagi na niewłaściwe oznaczenie wzorców kontroli.

W tych okolicznościach odmowę merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie uznaję za przejaw nadmiernego formalizmu Trybunału.

2.2. Przyjęte w niniejszej sprawie formalistyczne podejście Trybunału do oceny dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej skierowanej przeciwko regulacji prawnej z dziedziny prawa podatkowego nie może być zaakceptowane również dlatego, że w dotychczasowym orzecznictwie Trybunał nie sformułował jednoznacznych wskazań co do tego, na które przepisy konstytucyjne mogą powoływać się skarżący, aby uzyskać w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji ochronę przysługujących im konstytucyjnych wolności i praw.

Bezspornie stanowienie regulacji podatkowych należy do kompetencji ustawodawcy. Zgodnie z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze usta-

wy. Na każdym ciężar – stosownie do art. 84 Konstytucji – konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jednocześnie jednak nie ulega również wątpliwości, że „cechą charakterystyczną polskiego systemu prawa daninowego jest względna swoboda ustawodawcy w kształtowaniu treści norm podatkowych” (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 75). Swoboda ta jest „[d]aleko idąca, lecz względna” (tamże) w tym sensie, że jej ramy (granice) wyznaczają wynikające z Konstytucji obowiązki ustawodawcy dochowania zarówno określonych wymogów formalnych (składających się na standard poprawnej legislacji podatkowej; m.in. wymogi dochowania formy ustawy, trybu legislacyjnego właściwego dla regulacji daninowej, stosownej *vacatio legis*, zakazu wprowadzania zmian podatkowych w ciągu roku podatkowego), jak i wymogów o charakterze materialnym, odnoszących się m.in. do powszechności, równości i sprawiedliwości w opodatkowaniu. W uproszczeniu można stwierdzić, że „przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych” (wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Swoiste „warunki brzegowe” dopuszczalności ingerencji ustawodawcy w sferę wolności majątkowej w wyniku użycia instrumentów prawa podatkowego (daninowego) Trybunał nakreślił już w wyroku z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). W jego uzasadnieniu Trybunał wskazał, że „ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to «mocną») podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek. (...) [N]ie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące «równolegle» i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, 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 obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. (...) [P]rzepisy 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 (...).

Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (...). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji”. Tezy zawarte w uzasadnieniu wyroku z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, były wielokrotnie powtarzane w późniejszych judykatach.

Z orzecznictwa Trybunału zdaje się wynikać, że „ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych” (wyrok pełnego składu z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). „Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty jest ingerencją w sferę chronioną konstytucyjnie” (wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110). Jednakże nie każda „ingerencja” w sferę konstytucyjnie chronioną czy nie każde „ograniczenie” korzystania z konstytucyjnych wolności i praw stanowią automatycznie „naruszenie” gwarancji konstytucyjnych. Taka „ingerencja” czy też takie „ograniczenie” mogą być dopuszczalne, jeśli są uzasadnione z punktu widzenia innych zasad lub reguł konstytucyjnych. Natomiast „naruszeniem” gwarancji konstytucyjnych jest sytuacja, w której „ingerencja” w sferę wolności i praw konstytucyjnych, skutkująca „ograniczeniem” korzystania z nich, nie jest uzasadniona z punktu widzenia zasad lub reguł konstytucyjnych. Przenosząc tę myśl na grunt spraw podatkowych, Trybunał stwierdzał, że „choć każde nałożenie podatków lub ciężarów publicznych jest – obiektywnie – ingerencją w prawo majątkowe (prawo własności *sensu largo*), to sam ten fakt nie przesądza o naruszeniu konstytucyjnych praw lub wolności i myśl tę wyrażono w samej Konstytucji, w jej art. 84 i art. 217” (wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04). Trzeba jednak zauważyć, że wyłącznie „prawidłowo stanowione podatki” mogą być uznawane za konstytucyjnie legitymowaną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych, natomiast „niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji” (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; w nowszym orzecznictwie zob. m.in. wyroki z: 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100; 3 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU A/2019, poz. 47).

W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału nie ulega także wątpliwości, że regulacje prawa podatkowego nie są wyłączone spod kontroli konstytucyjności Trybunału. Dotyczy to również kontroli sprawowanej w postępowaniach zainicjowanych wniesieniem skarg konstytucyjnych. W kontekście niniejszej sprawy powstaje jednak pytanie o to, na podstawie których przepisów konstytucyjnych skarżący mogą – w trybie określonym w art. 79 ust. 1 Konstytucji – skutecznie dochodzić ochrony sfery ich konstytucyjnie chronionej wolności majątkowej w sytuacjach, w których uważają, że ustawodawca przekroczył ramy (granice) konstytucyjnie wyznaczonej swobody stanowienia regulacji podatkowych.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał, z jednej strony, zasadniczo akceptował art. 64 Konstytucji (samodzielnie albo w związku z innymi przepisami konstytucyjnym) jako adekwatny wzorzec kontroli konstytucyjności regulacji podatkowych w postępowaniach zainicjowanych skargami konstytucyjnymi (zob., na przykład, wyroki z: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU 6/A/2010, poz. 62; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100; 13 grud-

nia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU A/2019, poz. 47; 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, OTK ZU A/2021, poz. 14). Z drugiej jednak strony – na co powołał się Trybunał w postanowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18 – Trybunał stwierdzał, że „[p]odstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji” (wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). W praktyce orzeczniczej możliwość skutecznego powołania się przez skarżących na przepisy zawarte w rozdziale II Konstytucji, dotyczące ochrony własności i innych praw majątkowych (w szczególności na art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), została w efekcie mocno ograniczona do dwóch „szczególnie drastycznych” sytuacji. Trybunał przyjął bowiem, że „art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego [tylko] w dwóch wypadkach. Po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia). Po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Oznacza to możliwość powoływania omawianego wzorca w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku (...), z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwi obniżenie kwoty podatku (...), z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (...)” – (wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85).

W niniejszej sprawie nie chodziło tymczasem ani o „szczególnie drastyczną” sytuację faktycznej konfiskaty mienia podatnika, ani o sytuację nadmiernych obciążeń formalno-proceduralnych związanych z realizacją obowiązku podatkowego. W niniejszej sprawie chodziło o nadmierność (nieracjonalność i nieproporcjonalność) samego obowiązku podatkowego wynikającą z tego, że przepisy ustawy o CIT nie wykluczały sytuacji, którą skarżąca zakwalifikowała jako „podwójne opodatkowanie” tym samym podatkiem tego samego elementu (składnika) jej majątku. A zatem – jeżeli zaaprobuje się stanowisko zajęte np. w wyroku z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, i podtrzymane w postanowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18 – ochrona w takim wypadku nie mogłaby być poszukiwana na podstawie art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Należy przy tym zauważyć, że o ile Trybunał dopuścił możliwość powołania się na art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji w wypadku „drastycznej” ingerencji prowadzącej do naruszenia „istoty” własności (np. do faktycznej konfiskaty mienia), o tyle wykluczył – pod rygorem umorzenia postępowania – dopuszczalność powołania się na art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji w wypadku, gdy ingerencja nie idzie tak daleko, aby dotknąć „istoty” własności, lecz stanowi („zaledwie”) nadmierne – a więc „niekonieczne” z rozumieniu właśnie art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji – ograniczenie korzystania z wolności majątkowej. Nie jest to, moim zdaniem, podejście ani konsekwentne, ani jasne z punktu widzenia skarżących. Trudno je również uzasadnić samym tylko faktem posiadania przez ustawodawcę wyłącznej kompetencji w sferze stanowienia prawa daninowego (art. 217 Konstytucji) czy samym obowiązkiem ponoszenia ciężarów fiskalnych ustanowionych na mocy ustawy (art. 84 Konstytucji). W mojej ocenie, stanowisko przyjęte w postanowieniu Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, prowadzi do daleko idącego i nieuzasadnionego

ograniczenia konstytucyjnej ochrony podmiotów przed nadmierną (nieracjonalną i nieproporcjonalną) ingerencją państwa przy użyciu instrumentów prawa podatkowego w sferę ich konstytucyjnie chronionej wolności majątkowej.

Ryzyka takiego ograniczenia ochrony skarżących nie uchyla – wskazana przez Trybunał w uzasadnieniu postanowienia z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18 – możliwość (czy wręcz konieczność) powołania się na art. 84 lub art. 217 Konstytucji. Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, ze skargą konstytucyjną może wystąpić tylko ten, „czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Jest to konstytucyjny warunek *sine qua non* legitymacji czynnej podmiotów zamierzających wnieść skargę do Trybunału. To właśnie z tego powodu skarga konstytucyjna, ażeby mogła zostać merytorycznie rozpoznana przez Trybunał, musi zawierać wskazanie, która konstytucyjna wolność lub które konstytucyjne prawo skarżącego zostały naruszone, i w jaki sposób (zob. art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK). Trybunał konsekwentnie odmawia rozpoznawania skarg konstytucyjnych w wypadkach, w których stwierdza, że skarżący nie wykazali istnienia konstytucyjnie chronionych praw ani wolności, które miałyby doznać naruszenia na skutek zastosowania zakwestionowanej regulacji. Tymczasem art. 84 Konstytucji wysławia konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nałożonych na mocy ustawy. Z kolei art. 217 Konstytucji zastrzega formę ustawy w celu uregulowania określonych elementów regulacji podatkowej.

W literaturze zauważa się, że „[s]tanowisko nauki prawa konstytucyjnego oraz orzecznictwo trybunalskie nie [są] jednak zbieżne w zakresie faktu wynikania z konstytucyjnych regulacji podatkowych (przede wszystkim art. 84 i art. 217 [Konstytucji], również w połączeniu z innymi normami konstytucyjnymi) praw podmiotowych” (A. Krzywoń, dz. cyt., s. 107). Przede wszystkim orzecznictwo samego Trybunału nie jest w tym zakresie jednoznaczne. Odnotować można w nim, z jednej strony, judykaty, w których Trybunał wprost odmówił merytorycznego rozpoznania zarzutów niekonstytucyjności sformułowanych na podstawie art. 84 i art. 217 Konstytucji. Trybunał stwierdzał wówczas, że „[p]owołany art. 84 Konstytucji, wbrew wywodom skarżącej, nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia takiego prawa podmiotowego. Z jego treści wynika natomiast jednoznacznie powszechny obowiązek ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Tak samo art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy. Ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze” (postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; zob. też np. postanowienia z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU 5/A/2013, poz. 68). W wyroku z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10 (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83), Trybunał stwierdził, że „art. 84, art. 32 i art. 2 Konstytucji w zakresie wyrażającym zasadę sprawiedliwości społecznej, jako niebędące źródłem konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych, nie mogą być samodzielną czy też wyłączną podstawą skargi konstytucyjnej”. Z drugiej strony, w orzecznictwie prezentowany był też pogląd przeciwny, zgodnie z którym art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną i dającą się powołać w skardze konstytucyjnej gwarancję ochrony podatników przed „nieprawidłowo ustanowioną” regulacją podatkową. W wyroku z 26 października 2004 r., sygn. SK 7/04 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 95), Trybunał merytorycznie orzekł o zgodności przepisu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (obecnie Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.) z art. 2, art. 32 i art. 84 Konstytucji. Z kolei w wyroku z 27 grudnia 2004 r., sygn. SK 35/02 (OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119), w którym dokonał merytorycznej

oceny przepisu rozporządzeniowego dotyczącego podatku akcyzowego wyłącznie z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, Trybunał stwierdził, że „[z]asada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Art. 217 Konstytucji, statuuje władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych. Chodzi o to, by decyzje polityczne dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej. Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej, lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej”. Incydentalnie art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowiły samodzielny wzorzec kontroli również w innych sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną (zob. np. wyrok z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

Najczęściej jednak w sprawach podatkowych Trybunał aprobował art. 84 i art. 217 Konstytucji jako wzorce kontroli powiązane z przepisami odnoszącymi się wprost do wolności i praw konstytucyjnych, w szczególności w związku z art. 64 Konstytucji. „Uznawano, że jednostka może powołać się na naruszenie podmiotowego prawa do ochrony praw majątkowych przez uszczuplającą majątek skarżącego regulację podatkową, której wydanie nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem wymaganego konstytucyjnie zakresu wyłączności ustawowej w sprawach podatków i innych danin publicznych” (A. Krzywoń, dz. cyt., s. 110, wraz z przywołanymi tam judykatami). W wyroku z 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, Trybunał przychylił się do poglądu, zgodnie z którym „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, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (...). Podmioty wnoszące skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową, odwołując się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Taki charakter mają zarzuty skarżących dotyczące naruszenia prawa własności oraz wolności gospodarczej w drodze uregulowania o podustawowym charakterze (wydanego z przekroczeniem ustawowej delegacji i z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych)”. Jednocześnie „[c]o do wzorców kontroli w postaci art. 84 i art. 217 Konstytucji (...) Trybunał wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, ale także w przepisach innych rozdziałów Konstytucji. Przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być przy tym interpretowane systemowo, w ramach konstytucyjnych przepisów określających sferę wolności i praw jednostki. Regulacje te stanowią nierozdzielalną całość. Z tego względu Trybunał uznawał w swoim orzecznictwie za dopuszczalne wskazanie jako samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji oraz innych norm zawartych w konstytucyjnych przepisach odnoszących się do zapewnienia ochrony praw i interesów jednostki, jeżeli skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotyczą zakwestionowane regulacje”. W wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, Trybunał dokonał merytorycznej oceny zgodności przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowej, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. W uzasadnieniu tego wyroku wskazał, że „związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji – w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej – uzasadnione jest zarówno wówczas, gdy zarzut naruszenia ustawy zasadniczej dotyczy niezgodności takiej regulacji z zasadą poprawnej legislacji (...), jak i wówczas, gdy rozważany zarzut odnosi się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Jak wynika z orzecznictwa

Trybunału, art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji nie mogą być bowiem samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym w tym trybie, chyba że skarżący powołuje się na wywiedzione z nich samoistnie prawa lub wolności konstytucyjne przysługujące jednostkom”. Podobnie, w wyroku z 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, Trybunał przypomniał, że „art. 2 i art. 84 Konstytucji nie ustanawiają praw i wolności konstytucyjnych. (...) Natomiast dopuszczalne jest odwołanie się przez skarżącą do zasad wyrażonych w tych przepisach Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, w szczególności art. 64 ust. 1 i 3; mogą więc one pełnić funkcję pomocniczych wzorców kontroli”.

Należy jednak zauważyć, że możliwość poszukiwania przez skarżących ochrony na gruncie art. 84 i art. 217 Konstytucji (niezależnie od tego, czy Trybunał ostatecznie dopuści możliwość powoływania tych przepisów jako samodzielnych wzorców kontroli, czy też będzie wymagał ich powoływania w związku np. z art. 64 Konstytucji) jest, w mojej ocenie, ograniczona wyłącznie do niektórych sytuacji – mianowicie tych, w których do nałożenia obciążeń podatkowych dochodzi z uchybienia wymogowi „ustawy”, a więc w wypadkach naruszenia trybu ustawodawczego, standardów poprawnej legislacji podatkowej albo granicy dopuszczalnego delegowania kwestii szczegółowych do uregulowania w aktach wykonawczych. Treść normatywna art. 84 i art. 217 Konstytucji nie pozwala posłużyć się tymi przepisami jako wzorcami oceny innych zarzutów, takich jak np. zarzut nadmierności (nieracjonalności i nieproporcjonalności) ciężarów podatkowych podniesiony przez skarżącą w niniejszej sprawie.

3. W uzasadnieniu wyroku z 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19 (OTK ZU A/2021, poz. 14), w którym Trybunał orzekł o niezgodności jednego z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji, Trybunał zajął stanowisko, zgodnie z którym „[d]opuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach daninowych wymaga jednak przedstawienia odpowiednich argumentów. (...) Uzasadniając naruszenie przez przepis prawa daninowego art. 64 Konstytucji, skarżący musi udowodnić, że naruszenie to nieproporcjonalnie ingeruje w istotę prawa własności, w szczególności jeżeli pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne (takim jak nacjonalizacyjne czy represyjne). Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia (...)”. Przywołane stanowisko orzecznicze nie wyklucza jednak dopuszczalności powołania się w skardze konstytucyjnej na art. 64 Konstytucji w celu ochrony wolności majątkowej również w innych wypadkach niż te, które w postanowieniu Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, określone zostały mianem „szczególnie drastycznych” (tj. konfiskaty mienia albo innym wypadku naruszenia „istoty” prawa własności poprzez uniemożliwienie wykonywania podstawowych uprawnień właścicielskich). Tego typu „szczególnie drastyczne” sytuacje zostały wskazane w uzasadnieniu wyroku z 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, tylko przykładowo („w szczególności”). W mojej ocenie, przywołane stanowisko Trybunału, zajęte w sprawie o sygn. SK 39/19, nie wyklucza też dopuszczalności podnoszenia w skargach konstytucyjnych zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji również w innych wypadkach nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności, tym bardziej że – jak wskazał dalej Trybunał – zarzutem w postępowaniu przed Trybunałem może być naruszenie zasady proporcjonalności, która „jest (...) wywiedziona – niezależnie – zarówno z art. 31 ust. 3, jak i z art. 2 Konstytucji. W pierwszym wypadku rozpatrywana zasada dotyczy przepisów prawnych przewidujących ograniczenia praw i wolności człowieka i obywatela, a w drugim wypadku odnosi się przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprowadzenie praw lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia

art. 31 ust. 3 Konstytucji”. W przywołanej sprawie o sygn. SK 39/19 najistotniejsza była, zdaniem Trybunału „ocena, czy zaskarżony przepis jest zgodny z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) między prawem jednostki do własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji) a obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji)”.

Analogicznie Trybunał powinien był zrekonstruować problem konstytucyjny w niniejszej sprawie, w której skarżąca podniosła zarzut nadmierności (nieracjonalności i nieproporcjonalności) ingerencji w wolność majątkową chronioną na gruncie art. 64 Konstytucji na skutek obciążenia jej podatkiem dochodowym od osób prawnych dwukrotnie w związku z zakwalifikowaniem na podstawie przepisów ustawy o CIT jako przychodu najpierw wierzytelności należnych od spółki zależnej z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych z odroczoną zapłatą, a następnie wartości nominalnej udziałów objętych w powiększonym kapitale zakładowym spółki zależnej w zamian za wkład niepieniężny w postaci tychże wierzytelności własnych.

Podstawowy problem konstytucyjny przedstawiony w niniejszej sprawie przez skarżącą dotyczył zatem tego, czy zakwestionowane przepisy ustawy o CIT nie stanowią formy nadmiernego fiskalizmu. Innymi słowy, odnosił się do proporcjonalności nałożonego ciężaru podatkowego oraz wymagał oceny z punktu widzenia konstytucyjnego zakazu nadmiernej reakcji państwa (*in casu* w sferę chronioną na gruncie art. 64 Konstytucji). Uważam, że tego typu zarzut podlega kognicji Trybunału również w postępowaniach zainicjowanych wniesieniem skargi konstytucyjnej. Trybunał powinien był zatem zbadać w niniejszej sprawie, czy ustawodawca, ustanawiając zakwestionowaną regulację, należycie wyważył dwie wartości konstytucyjne, mianowicie wolność majątkową (art. 64 Konstytucji) oraz konieczność ponoszenia ciężarów podatkowych ustanowionych na mocy ustawy (art. 84 Konstytucji).

W literaturze podkreśla się, że „[z]asada proporcjonalności jest bardzo istotna w prawie podatkowym, które to prawo z natury rzeczy ingeruje w prawo własności podatnika. Powinna ona ograniczyć nadmierną działalność legislacyjną państwa w zakresie kreowania podatków i nakładania nadmiernych obowiązków nakładanych na podatników” (A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 73; szerzej na ten temat zob. P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo”, nr 4/2017, s. 48-63). Z omawianej zasady wynika, że „nie powinno się stosować środków, które naruszają interesy ekonomiczne w sposób nieproporcjonalny do uzasadnionego celu, jaki ma być osiągnięty” (A. Mudrecki, dz. cyt., s. 38). Tymczasem właśnie takie zastrzeżenia podniosła skarżąca w niniejszej sprawie wobec art. 12 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2013 r.) w zakresie, w jakim za przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych uznaje wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych jako przychody należne w rozumieniu art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.

W przywołanym już wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, Trybunał wyjaśnił, że choć Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wysokości nakładanych obowiązków daninowych, to jednak nie znaczy to, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. „Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki danino-

we są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki. Należy jednak zastrzec, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych”.

Przywołane stanowisko orzecznicze było podtrzymywane przez Trybunał w innych judykatach. W wyroku z 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14 (OTK ZU A/2016, poz. 51), na tle sprawy dotyczącej wysokości opłat za czynności egzekucyjne, Trybunał potwierdził, że „ustawodawca, nakładając świadczenia publiczne, zobowiązany jest respektować – poza wymogiem nienaruszenia istoty praw i wolności konstytucyjnych – również w szczególności wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę proporcjonalności”. Jednocześnie Trybunał wprost wskazał, że „niezgodne z zasadą zakazu nadmiernej ingerencji będzie (...) takie działanie ustawodawcy, które z punktu widzenia aktualnej wiedzy jest nadmierne w stosunku do założonych celów” (choć oczywiście, „[p]onieważ jednak Trybunał nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, aby obalić domniemanie konstytucyjności kwestionowanej regulacji, skarżąca powinna wykazać oczywiste przekroczenie przez ustawodawcę swobody regulacyjnej, a więc uprawdopodobnić w stopniu niebudzącym wątpliwości, że doszło do nierzetelnego i niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy i w związku z tym zaskarżona regulacja jest dolegliwa w stopniu rażącym”). Z kolei w wyroku z 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, Trybunał uznał za utrwalony pogląd, zgodnie z którym „zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu”. W wyroku z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, Trybunał po raz kolejny wskazał natomiast, iż „z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (...). Trzeba jednak zauważyć, że zasada proporcjonalności została wyrażona nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz również wyprowadza się ją z art. 2 Konstytucji. W tym drugim wypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponieważ co do zasady zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji”.

Analiza dotychczasowego orzecznictwa Trybunału wskazuje zatem na to, że „zasada proporcjonalności na stałe wpisała się do katalogu standardów oceny konstytucyjności rozwiązań podatkowych” (A. Mudrecki, dz. cyt., s. 197). Nie chodzi przy tym wyłącznie o zapewnienie ochrony w sytuacjach „szczególnie drastycznych” – jak to ujął Trybunał w posta-

nowieniu z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18 – prowadzących do naruszenia „istoty” prawa własności na skutek pozbawienia właścicieli możliwości korzystania z podstawowych uprawnień właścicielskich w drodze zastosowania instrumentów prawa podatkowego. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał nie wykluczał możliwości poszukiwania ochrony w postępowaniu sądowokonstytucyjnym w każdym wypadku ustanowienia „nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego”. Ustanowienie obciążenia daninowego w taki sposób traci bowiem charakter „prawidłowo ustanowionego podatku”, a więc i legitymację konstytucyjną wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji, i staje się niedopuszczalną ingerencją (naruszeniem) wolności majątkowej, chronionej na gruncie art. 64 Konstytucji.

Należy przy tym zauważyć, że w przywołanym wyroku z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, Trybunał, wskazując na dopuszczalność oceny zarzutu nadmiernego fiskalizmu z punktu widzenia art. 2 Konstytucji, zwrócił jednocześnie uwagę na to, że „[w] myśl art. 217 Konstytucji ustawodawca ma obowiązek określenia podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Oba te elementy wyznaczają cel i zakres obowiązku podatkowego. Nie jest dopuszczalne, by ustawodawca w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego określał przedmiot opodatkowania. Taka sytuacja oznaczałaby nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności. Obowiązek podatkowy zostałby bowiem nałożony na podmioty, które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym”.

Pogląd powyższy pozwala uznać, że w kognicji Trybunału mieści się także ocena – z punktu widzenia zakazu nadmiernej ingerencji państwa (zasady proporcjonalności) – tego, czy określony przez ustawodawcę przedmiot opodatkowania odpowiada przyjętemu celowi nałożenia obowiązku podatkowego, a w razie odpowiedzi negatywnej – czy nie stanowi przejawu nadmiernego fiskalizmu.

Tego typu wątpliwości konstytucyjne zaistniały właśnie na tle regulacji ustawy o CIT zakwestionowanej przez skarżącą w niniejszej sprawie oraz wymagały od Trybunału merytorycznej oceny tego, czy art. 12 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2013 r.) w zakresie, w jakim za przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych uznaje wartość nominalną udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnych uprzednio zarachowanych jako przychody należne w rozumieniu art. 12 ust. 3 tej ustawy, jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Z powyższych względów zdecydowałem się zgłosić niniejsze zdanie odrębne do postanowienia Trybunału z 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18.

Zdanie odrębne

sędziego TK Jarosława Wyrembaka
do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 15 lipca 2021 r.

o umorzeniu postępowania w sprawie o sygn. akt SK 3/18

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, zgłaszam zdanie odrębne do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 15 lipca 2021 r. o umorzeniu postępowania w sprawie o sygnaturze akt SK 3/18.

I. Nie podzielam całości argumentacji przedstawionej przez Trybunał Konstytucyjny dla uzasadnienia umorzenia postępowania.

II. Uważam, że skarżąca Spółka przedstawiła Trybunałowi do rozpoznania ważny problem konstytucyjny – w sposób klarowny i w pełni adekwatny wobec wszystkich wymogów prawnych.

III. W moim przekonaniu, skarga konstytucyjna spełniała wszystkie warunki merytorycznego rozpoznania – i na takie merytoryczne rozpoznanie w pełni bardzo zasługiwała.