



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 25 kwietnia 2025 r.

Pozycja 41

WYROK

z dnia 8 kwietnia 2025 r.

Sygn. akt SK 53/21

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca
Jarosław Wyrembak
Andrzej Zielonacki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego, na rozprawie w dniu 8 kwietnia 2025 r., skargi konstytucyjnej S.B. o zbadanie zgodności:

art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387), „w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., w zakresie, w jakim 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 zawęża prawo ustalenia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki – wyłącznie do wydatków na nabycie składników już istniejących i w ten sposób pozbawia podatnika prawa do ustalenia kosztu uzyskania przychodu w wysokości wydatków na nabycie składników majątku, które powstają jednocześnie z ich nabyciem”, z:

- a) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- b) art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji;
- c) art. 2 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., w zakresie, w jakim uniemożliwia zaliczenie do kosztu uzyskania

przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy, wydatków na nabycie składników majątku, które powstają jednocześnie z ich nabyciem, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 28 maja 2020 r. (data nadania) S.B. (dalej: skarżący) wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, dalej: u.p.d.o.f.), „w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., w zakresie, w jakim 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 zawęża prawo ustalenia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki – wyłącznie do wydatków na nabycie składników już istniejących i w ten sposób pozbawia podatnika prawa do ustalenia kosztu uzyskania przychodu w wysokości wydatków na nabycie składników majątku, które powstają jednocześnie z ich nabyciem”, z: 1) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji, 2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji, 3) art. 2 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji.

1.1. Decyzją z czerwca 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej (dalej: Dyrektor IAS) utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K. z września 2016 r. określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. z tytułu dochodów od objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (utworzonych w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego) w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności o zwrot pożyczki. Organy podatkowe zakwestionowały rozliczenie dokonane przez podatnika w zeznaniu PIT-38 za 2013 r. W rozstrzygnięciu powołano się na art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., który pozwala zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko faktycznie poniesione i niezaliczone od kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie składników majątku podatnika, stanowiących przedmiot wkładu niepieniężnego inny, niż wymienione w art. 22 ust. 1e pkt 1 i 2 u.p.d.o.f. Użyte w tym przepisie sformułowanie „faktycznie poniesione na nabycie” wskazuje, że chodzi o wydatki realnie, fizycznie poniesione. Tymczasem, wnosząc za udziały w spółce wierzytelności własne jako wkład niepieniężny nie wystąpi faktycznie poniesiony wydatek, niezaliczony wcześniej do kosztów nabycia wnoszonych wierzytelności. Wskazano, że udzielenie pożyczki i nabycie wierzytelności stanowią odrębne czynności prawne. Skoro skarżący faktycznie nie nabył przedmiotowych wierzytelności, to skutkiem podatkowym tej okoliczności jest niemożność ujęcia wartości tych wierzytelności po stronie kosztów uzyskania przychodów.

Za wydatek poniesiony nie można uznać wartości wierzytelności własnych, gdyż, zdaniem organów podatkowych, w rozumieniu art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. nie jest ona wierzytelnością faktycznie nabytą.

1.2. Wojewódzki Sąd Administracyjny w K. (dalej: WSA w K.) wyrokiem z listopada 2017 r. oddalił skargę skarżącego na decyzję Dyrektora IAS. WSA w K. przychylił się do stanowiska Dyrektora IAS, popierając swój pogląd wykładnią gramatyczną art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. WSA w K. wskazał, że zgodnie z domniemaniem języka potocznego pod pojęciem „nabycie” należy rozumieć sytuację, gdy dany składnik należący uprzednio do innego podmiotu wchodzi do majątku podatnika, czyli jest nabywany od innego podmiotu. Natomiast jako wydatki faktycznie poniesione należy rozumieć kwoty w rzeczywistości zapłacone. WSA w K. uznał, że aport wierzytelności nie rodzi uprawnień do uznania jej za koszt uzyskania przychodów, gdyż w takiej sytuacji podatnik nie poniósł jakichkolwiek wydatków związanych z nabyciem przedmiotu wkładu.

1.3. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w całości podzielił stanowisko WSA w K. NSA powołał się na jednolitą linię orzeczniczą sądów administracyjnych determinującą rozumienie przywołanego przepisu u.p.d.o.f. Ponadto, NSA stwierdził, że przyjęta regulacja mieści się w zakresie władztwa daninowego państwa.

1.4. Skarżący zarzucił, że kwestionowane przepisy naruszają zasadę szczególnej określoności prawa daninowego, która wywodzi się z zasady pewności (określoności) prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji. Skarżący powołując się na orzecznictwo Trybunału twierdził, że władztwo daninowe przysługujące państwu jest ograniczone nałożeniem na prawodawcę obowiązku jednoznacznego formułowania stanowionych przepisów. Art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. wyłączył z kosztów uzyskania przychodu wydatki na nabycie wierzytelności własnej, w tym wierzytelności nabytej w drodze zawarcia i wykonania przez dającego umowy pożyczki – tzw. nabycie konstytutywne. Powołując się na doktrynę wyjaśnił, że wyróżnia się nabycie translatywne i nabycie konstytutywne. Pierwsze z nich polega na przejściu już istniejącego prawa z jednego podmiotu na drugi. Z kolei nabycie konstytutywne następuje wraz z powstaniem prawa, które wcześniej nie istniało. Skarżący wskazał, że poniesienie wydatku na nabycie przedmiotu majątkowego wnoszonego do spółki jako aport następuje zarówno przy nabyciu konstytutywnym, jak i translatywnym. Zapłata przez dającego pożyczkę w opisywanej sytuacji jest wydatkiem o charakterze bezzwrotnym i definitywnym, gdyż po przeniesieniu na spółkę kapitałową wierzytelności o zwrot pożyczki wspólnik obejmujący udziały bezpowrotnie traci taką wierzytelność. Zdaniem skarżącego art. 22 ust. 1e pkt. 3 u.p.d.o.f. został zredagowany przez ustawodawcę w sposób zwodniczy, wprowadzając w błąd rozsądnego i ostrożnego podatnika. „Gdyby podatnik w 2013 r., w którym obejmował udziały w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny, wiedział o tym, że przepis art. 22 ust. 1e pkt. 3 p.d.o.f. wyłączył określony wydatek na nabycie składnika majątku z kosztów uzyskania przychodu, to dostosowałby do tego swoje działania (...) Podatnik, gdyby wiedział o tym, że nie będzie miał prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na nabycie wierzytelności o zwrot pożyczki, mógłby wnieść do spółki tytułem wkładu inny składnik majątku, w szczególności pieniądze albo inne prawa majątkowe, albo mógłby zrezygnować z objęcia udziałów, albo poczekać na zwrot pożyczki od biorącego pożyczkę, aby następnie wnieść do spółki wkład pieniężny. Skoro ustawodawca w różny sposób opodatkowuje działania podatnika, to tym samym prowadzi określoną politykę w celu kierowania zachowaniem podatników, o czym powinien ich uprzedzić przez uchwalanie jasnych, przejrzystych i zrozumiałych przepisów” (skarga, s. 12 i 13). Zdaniem skarżącego nie istnieje żaden cel poza arbitralnym pozbawieniem podatnika prawa do ustalenia kosztu uzyskania przychodu,

który ustawodawca chciał osiągnąć przez zróżnicowanie przypadków translatywnego i konstytutywnego sposobu nabycia przedmiotu wkładu niepieniężnego.

1.5. Skarżący, dokonując analizy orzeczeń sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe, dowodził, że w czerwcu 2013 r., gdy skarżący objął udziały w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny, nie można było mówić o ustaleniu jednolitej linii orzeczniczej co do znaczenia kwestionowanego przepisu. Skarżący przywołał nowelizację art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328), w której dodano, że kosztem uzyskania przychodu są również wydatki na wytworzenie przedmiotu wkładu niepieniężnego. Skarżący przytoczył fragment uzasadnienia projektodawcy tej zmiany, czyli Rady Ministrów. Z tego fragmentu zdaniem skarżącego wynika, że nowelizacja zmierzała do wzmocnienia zasady, iż przedmiotem opodatkowania ma być dochód (wzrost wartości majątku podatnika) z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny. Zdaniem Rady Ministrów przed 1 stycznia 2015 r. wydatki na konstytutywne nabycie przedmiotu aportu nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu. Skarżący uznał, że ustawodawca: „nie dokonał niestety nowelizacji art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w kierunku, aby także przed dniem 1 stycznia 2015 r. powyższe wydatki stanowiły koszt uzyskania przychodu, czym przyznał się do dyskryminacji podatników, którzy przedmiot aportu nabyli konstytutywnie” (skarga, s. 17). Skarżący odniósł się również do ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159), na mocy której w art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. dodano pkt 2a umożliwiający uznanie za koszt uzyskania przychodu wartości odpowiadającej kwocie pożyczki, która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki określona zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki. Skarżący podniósł, że w tym przepisie ustawodawca pominął sytuację, gdy do spółki wnoszony jest wkład w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej osobie innej niż ta spółka. Zdaniem skarżącego: „[u]zasadnienie projektu ustawy, w tym wzmianka o rozbieżnych ocenach «w orzecznictwie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych» oraz o potrzebie «usunięcia wątpliwości» potwierdza zarzut niejasnego i wprowadzającego w błąd sformułowania przepisu art. 22 ust. 1e w stanie prawnym do końca 2014 r., którego dotyczy niniejsza sprawa” (skarga, s. 18). Skarżący wskazał, że po przytoczonych nowelizacjach kwestionowanego przepisu w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowała się jednolita linia orzecznicza. Niemniej, skarżący stwierdził, że: „[u]kształtowanie jednolitej linii orzeczniczej może zapobiec rozszerzającej lub zwężającej wykładni przepisu na niekorzyść podatnika i tym samym naruszeniu jego konstytucyjnego prawa do posiadania mienia, jednak nie przesądza, że ustawodawca dochował szczególnej określoności prawa podatkowego. Decydujące jest nie to, jaka ostatecznie utrwaliła się linia orzecznicza, ile to, w jaki sposób ustawodawca sformułował przepisy prawa, które były stosowane na niekorzyść podatników. Zasada szczególnej określoności prawa podatkowego ma chronić jego adresatów, a utrwalenie się niekorzystnej dla nich linii orzeczniczej wskazuje tylko, że przybyło pokrzywdzonych podatników. Ponadto wyroki sądów administracyjnych, zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydawane są po wielu latach od wejścia w życie przepisu i zaistnienia zdarzenia wywołującego skutki podatkowe. Wadliwe prawo powinno być uchylone lub zmienione, a nie petryfikowane wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego aprobującego niekonstytucyjny akt ustawodawcy” (skarga, s. 19-20). Na potwierdzenie swoich poglądów, skarżący przytoczył orzecznictwo Trybunału, z którego wynika, że mimo ukształtowania się jednolitej linii orzeczniczej sądów

administracyjnych przepis może okazać się sprzeczny z konstytucyjną zasadą poprawnej legislacji, w tym szczególnej określoności prawa daninowego.

1.6. Skarżący zarzucał również, że kwestionowany przepis narusza „prawo równej ochrony korzystania z własności i innych praw majątkowych (art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji), co stanowi fundament demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), służąc umocnieniu zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa” (skarga, s. 20). Zdaniem skarżącego art. 22 ust. 1e pkt. 3 u.p.d.o.f. podzielił podatników wnoszących aport na dwie grupy. Grupę pierwszą stanowią nabywcy wcześniej istniejącego prawa (nabycie translatywne), którzy mają prawo do potrącenia kosztów uzyskania przychodu. Grupa druga to nabywcy prawa powstającego jednocześnie z jego nabyciem (nabycie konstytutywne), którzy nie mają prawa do potrącenia kosztów uzyskania przychodu. Skarżący argumentował, że: „[o]bie grupy podatników mają tę samą cechę istotną, którą jest poniesienie wydatku na nabycie przedmiotu aportu (wierzytelności o zwrot pożyczki). Różnicuje je osoba, na rzecz której dokonały wydatku. Uprzywilejowani są podatnicy, którzy zapłacili cenę kupna wierzytelności o zwrot pożyczki, a dyskryminowani ci, którzy wydali pieniądze na danie pożyczki. Kryterium różnicowania – wydatek na nabycie translatywne albo konstytutywne – nie było relewantne ani proporcjonalne, ani uzasadnione wartościami chronionymi przez Konstytucję (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. SK 13/15)” (skarga, s. 22).

1.7. Zdaniem skarżącego kwestionowany przepis narusza również konstytucyjną zasadę proporcjonalności, która w prawie daninowym ma swoje oparcie w art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji, „[p]rzez wyłączenie w art. 22 ust. 1e pkt. 3 p.d.o.f. prawa do potrącenia kosztów uzyskania przychodu ustawodawca odszedł od konstrukcji podatku dochodowego, gdyż nie opodatkował dochodu. (przyrostu wartości majątku podatnika), tylko odpłatne nabycie majątku podatnika stawką taką samą, którą stosuje do opodatkowania dochodu. Prawo do kosztów uzyskania przychodów jest zwykłą i nieodłączną cechą podatku dochodowego, z której ustawodawcy wolno zrezygnować wyłącznie w uzasadnionych przypadkach z zachowaniem zasad proporcjonalności i równości” (skarga, s. 24).

1.8. Art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. narusza również konstytucyjne prawo własności poprzez „nałożenie niezgodnego z Konstytucją zobowiązania podatkowego, które podatnik musi wykonać kosztem utraty swego mienia” (skarga, s. 27).

2. W pismach z 15 i 30 listopada 2021 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) wniósł o stwierdzenie, że art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. „w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., w zakresie, w jakim 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 zawęża prawo ustalenia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki – wyłącznie do wydatków na nabycie składników już istniejących i w ten sposób pozbawia podatnika prawa do ustalenia kosztu uzyskania przychodu w wysokości wydatków na nabycie składników majątku, które powstają jednocześnie z ich nabyciem jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.); art. 2 i art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji” (stanowisko RPO, s. 1).

2.1. W przekonaniu RPO, na podstawie art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r., w zależności od tego, czy przedmiotem aportu była wierzytelność własna, czy też wierzytelność nabyta, dokonywano odmiennej oceny podatkowej dotyczącej kwestii kosztu uzyskania przychodów z tego źródła. W sytuacji, gdy wspólnik nabył uprzednio wierzytelność, nie było wątpliwości co do możliwości potrącenia kosztu uzyskania przychodów. RPO wskazał, że nie było natomiast możliwości rozpoznania kosztów podatkowych w sytuacji, gdy przedmiotem aportu była wierzytelność własna. Przyjmowano bowiem, że wynik wykładni językowej art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. jest jednoznaczny i wyklucza możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały. RPO przytoczył orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym pojęcie nabycia z reguły interpretowane było wąsko. RPO powołał się również na wyroki NSA, w którym rozpatrywano to pojęcie w szerszym zakresie, powołując się na cywilistyczną definicję nabycia. Podkreślano jednak, że pojęcie to, istotne dla wyjaśnienia treści art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. (i bliźniaczej regulacji zawartej w art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 2805; ze zm.) nie zostało zdefiniowane na gruncie prawa podatkowego. RPO przytoczył również uchwałę NSA podjętą w składzie 7 sędziów z 14 czerwca 2021 r. (sygn. akt II FPS 2/21), w której stwierdzono, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodów z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r., jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki. RPO podkreślił, że w uzasadnieniu tej uchwały NSA stwierdził, iż swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania prawa podatkowego nie jest nieograniczona, a ustawodawca, powinien przy stanowieniu prawa respektować m.in. zasadę równości, wywodzoną z art. 84 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W tym przypadku nieuznanie za koszty uzyskania przychodów wydatków na uzyskanie wierzytelności własnej, a uznawanie za takie wydatków na nabycie pochodne wierzytelności, stanowiłoby nieuprawnione i niezasadnione różnicowanie podatników znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. RPO uznał więc, że art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r., w sposób nieuprawniony zróżnicował sytuację podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą tj. dokonujących wniesienia do spółki aportem wierzytelności i ponoszących wydatki na nabycie przedmiotu tego aportu. Zdaniem RPO „nie sposób uznać, aby zastosowane kryterium różnicujące skutki podatkowe (aport wierzytelności nabytej *versus* aport wierzytelności własnej) pozostawało w bezpośrednim i racjonalnym związku z celem i treścią przepisu podatkowego. Wręcz przeciwnie kolejne nowelizacje art. 22 ust. 1e pkt 3 [u.p.d.o.f.] w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r. przemawiają za tym, aby w każdym przypadku ustalenia przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 [u.p.d.o.f.], podatnikowi towarzyszyła możliwość przypisania kosztów do tych przychodów” (stanowisko RPO, s. 13-14).

2.2. RPO zauważył, że art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. został wprowadzony do porządku prawnego 1 stycznia 2001 r., równoległe z dodaniem pkt 9 do art. 17 ust. 1 u.p.d.o.f. Ustawodawca uregulował więc nową kategorię przychodów z kapitałów pieniężnych, powstających w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego do spółki i powiązał ją z odpowiednim przepisem kosztowym. Zdaniem RPO taki cel regulacji oznacza, że w przypadku ustalenia przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. powinna zaktualizować się możliwość przypisania odpowiadających mu kosztów w oparciu o art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. RPO odniósł się również do nowelizacji u.p.d.o.f., na mocy, której z dniem 1 stycznia 2015 r. dodano do

art. 22 pkt 3 ust. 1e u.p.d.o.f. wydatki na wytworzenie składników majątku podatnika. Zdaniem RPO miała ona charakter dostosowawczy: „[n]ależy zatem uznać, że ustawodawca, mając świadomość zawężającej wykładni art. 22 ust. 1e pkt 3 [u.p.d.o.f.] w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., dążył do potwierdzenia zasadności opodatkowania dochodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny” (stanowisko RPO, s. 14). RPO uznał, że nowelizacje u.p.d.o.f. przemawiają za przyjęciem korzystnej dla podatników wykładni art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r., ponieważ *ratio legis* kolejnych nowelizacji polegało na umożliwieniu podatnikowi alokacji kosztów uzyskania przychodów z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności własnej. Zdaniem RPO: „w sytuacji, gdy odmawia się podatnikom możliwości przypisania kosztów uzyskania przychodów tylko dlatego, że przedmiotem aportu jest wierzytelność własna, a nie wierzytelność nabyta, mamy do czynienia z nieuzasadnioną dyferencjacją. Natomiast zastosowanie nieuprawnionego kryterium, na podstawie którego wyłączono wydatki poniesione na nabycie wierzytelności własnej z desygnatów pojęcia «wydatki faktycznie poniesione na nabycie składnika majątku», prowadzi do opodatkowania przychodu, a nie dochodu” (stanowisko RPO, s. 15-16). RPO podkreślił, że swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnej treści prawa podatkowego nie może być uznana za wartość nadrzędną i jest ograniczona koniecznością respektowania zasady powszechności i równości opodatkowania, a także zasady wyłączności ustawowej (art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji). Ponadto, naruszenie ogólnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) ściśle wiąże się z naruszeniem zasady równej ochrony praw majątkowych wynikającej z art. 64 ust. 2 Konstytucji. RPO, powołując się na orzecznictwo Trybunału uznał, że art. 64 ust. 2 Konstytucji powinien być interpretowany w związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne. Dlatego też: „zaskarżony art. 22 ust. 1e pkt 3 [u.p.d.o.f.] w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r. w zakresie, w jakim zawęży prawo do ustalenia kosztu uzyskania przychodów do wydatków poniesionych wyłącznie na pochodne nabycie wierzytelności wniesionej następnie aportem, narusza także art. 64 ust. 2 Konstytucji RP” (stanowisko RPO, s. 16).

2.3. RPO uznał, że kwestionowany przepis narusza również konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Odwołał się do istoty podatku dochodowego od osób fizycznych, jaką jest opodatkowanie dochodu, a nie przychodu i wymogów ciężących na ustawodawcy, które wynikają z art. 217 Konstytucji: „[n]ie jest dopuszczalne, aby ustawodawca w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego określał przedmiot opodatkowania. Taka sytuacja oznaczałaby nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP). Obowiązek podatkowy zostałby bowiem nałożony na podmioty, które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15)” (stanowisko RPO, s. 16). RPO, powołując się na orzecznictwo Trybunału, zaznaczył, że zasada proporcjonalności w prawie daninowym została wyrażona nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz ma także oparcie w zasadach sprawiedliwości społecznej, równości oraz proporcjonalności wynikających art. 2 Konstytucji. „Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją RP ograniczeniem praw i wolności jednostki – por. wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15)” (stanowisko RPO, s. 17). RPO uznał więc, że wyłącznie możliwości rozpoznania kosztów podatkowych z tytułu objęcia udziałów wyłącznie do sytuacji nabycia pochodnego składnika majątku nie może być uznane za zgodne z celem ustawodawcy.

2.4. W piśmie z 25 marca 2025 r. RPO wycofał zgłoszenie udziału w postępowaniu.

3. W piśmie z 31 sierpnia 2023 r. Marszałek Sejmu (dalej: MS) przedstawił stanowisko Sejmu, w którym 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. z 2019 r. poz. 2393) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Sejm podkreślił szczególne kompetencje ustawodawcy w zakresie prawa daninowego, wynikające z art. 84 Konstytucji. Narzucenie na jednostkę obowiązku podatkowego oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tymi obowiązkami i w szczególnych wypadkach może prowadzić nawet do umniejszenia substancji tego majątku. Zdaniem Sejmu: „fakt ten nie może *per se* być uznany za niezgodną z Konstytucją ingerencję w sferę majątkową jednostki” (stanowisko Sejmu, s. 21). MS uznał, że kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych leży w sferze uznania ustawodawcy. Aby uznać, że nakładanie podatków jest niezgodne z Konstytucją, nie wystarczy powołać się na samą ingerencję we własność czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić, że prawa te zostały naruszone. Zdaniem Sejmu skarga nie zawiera takiego uprawdopodobnienia. Wobec tego, zdaniem Sejmu, należy umorzyć postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. W piśmie z 29 lipca 2024 r. Prokurator Generalny poinformował, że nie wypowie się merytorycznie co do istoty sprawy.

II

Na rozprawie skarżący podtrzymał stanowisko zajęte w skardze.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

1.1. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm. dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. Przepis wprowadzono na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104; dalej: nowelizacja z 2000 r.). Uchwalenie kwestionowanego przepisu było częścią szerszego pakietu systemowych zmian konstrukcji w podatku dochodowym. Jednym z obszarów, których dotyczyła nowelizacja z 2000 r., były zmiany przepisów dotyczących opodatkowania przychodów z kapitałów pieniężnych. Zgodnie z uchwalonym na mocy nowelizacji z 2000 r. art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Ustawodawca dodał więc kolejną kategorię przychodu z kapitałów pieniężnych, który powstaje wraz z wniesieniem wkładu niepieniężnego do spółki. Równolegle uchwalono więc przepis, który ustalał koszt uzyskania przychodu z tego źródła. Zgodnie z art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w pierwotnym brzmieniu, 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. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymie-

nione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki. Przepis w tym brzmieniu obowiązywał do 31 grudnia 2014 r.

1.2. Zarówno skarżący, jak i Rzecznik Praw Obywatelskich, oraz Sejm, zwracali uwagę na problemy związane ze stosowaniem art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w wyżej wskazanym brzmieniu. Problemy te związane były z różnorodną interpretacją na potrzeby prawa podatkowego sformułowań „faktycznie poniesione” oraz „nabycie”. Uczestnicy postępowania przywoływali również kolejne modyfikacje kwestionowanego przepisu. Na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328) za koszty uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, u.p.d.o.f. uznano wydatki na nabycie lub wytworzenie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki. Rada Ministrów w uzasadnieniu projektu ustawy określiła tę zmianę jako dostosowawczą. Miała ona na celu wyeliminowanie problemów interpretacyjnych w sytuacji, gdy przedmiotem wkładów niepieniężnych są składniki majątku powstałe w inny sposób niż przez ich nabycie (tj. wytworzenie składnika majątku). Projektodawca w ramach procesu legislacyjnego odmówił możliwości dalszego rozszerzenia zakresu przepisu i możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wierzytelności własnych z tytułu pożyczek czy kredytów. Rada Ministrów stwierdziła również, że zgodnie z linią orzecniczą powstałą na bazie stosowania art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu do 31 grudnia 2014 r., oraz bliźniaczej regulacji zawartej w art. 15 ust. 1j pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278; dalej: u.p.d.o.p.), podatnikom nie przysługuje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości wkładów w postaci wierzytelności własnych. Na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159) do art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. dodano pkt 2a, zgodnie z którym za koszt uzyskania przychodu można uznać wartość odpowiadającą kwocie pożyczki, która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki określona zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki. Rada Ministrów, w uzasadnieniu do projektu ustawy (druk sejmowy nr 2854/VIII kadencja) zwróciła uwagę na rozbieżne oceny sądów administracyjnych co do możliwości ustalenia kosztu uzyskania przychodu z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności własnej. Modyfikacja art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. miała na celu usunięcie takich wątpliwości „poprzez bezpośrednie określenie, że podatnik może w takim przypadku wykazać poniesione koszty poprzez wskazanie wysokości takich kosztów”. W rezultacie, „[w] przypadkach kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność przysługująca wnoszącemu wkład niepieniężny z tytułu pożyczki uprzednio udzielonej przez ten podmiot spółce (spółdzielni), podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie udzielonej uprzednio pożyczki, nie wyższej jednak niż przyjęta przez strony (wnoszącego i przez spółkę) wartość takiej wierzytelności, określona na dzień jej wniesienia”.

1.3. Kwestionowany przepis był wielokrotnie analizowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Praktyka jego stosowania doprowadziła do wyklarowania się dwóch rozbieżnych linii orzecznich. Wedle pierwszej z nich, przyjęto, że wartość pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika, która jako wierzytelność została wniesiona aportem do spółki, nie stanowi kosztu uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów. W wyrokach NSA z: 28 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2839/11, 9 grudnia 2014 r., sygn.

akt II FSK 2597/12 oraz 17 września 2019 r., sygn. akt II FSK 2978/17, II FSK 2979/17 i II FSK 2980/17 wskazano, że dosłowne rozumienie art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. jednoznacznie wyklucza możliwość rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Wskazywano, że katalog kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów, zawarty w art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. jest katalogiem zamkniętym. Wobec tego wydatki, które nie zostały „faktycznie poniesione”, nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu. Z orzecznictwa NSA na gruncie art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p. wynika natomiast, że właściwa wykładnia pojęcia „nabycie” wyklucza możliwość uznania za koszt uzyskania przychodów wartości wierzytelności własnej w przypadku konwersji takiej wierzytelności na udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Stanowisko takie zaprezentował NSA m.in. w wyrokach z: 3 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1292/09; 11 września 2012 r., sygn. akt II FSK 269/11; 7 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 827/11. Linia ta została przełamana wyrokami NSA z: 13 stycznia 2021 r., sygn. akt II FSK 2633/18 oraz 3 lutego 2021 r., sygn. akt II FSK 2892/18 i II FSK 2193/19. W wyrokach tych odwołano się do potocznego rozumienia „nabycia”, które może dotyczyć również sytuacji uzyskania czegoś nieodpłatnie i wyłącznie w wyniku działania nabywającego. Stwierdzono więc, że wydatki poniesione na nabycie wierzytelności własnej należy uznać za koszty uzyskania przychodu. NSA przesądził o prawidłowości stanowiska prezentowanego w „nowszej” linii orzeczniczej na mocy uchwały 7 sędziów NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. akt II FPS 2/21. W uchwale tej NSA stwierdził, że: „[w] stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki”.

1.4. Mimo że znaczna uwaga została poświęcona wykładni art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., Trybunał podkreśla, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest sam przepis, a nie jego stosowanie. Istotą problemu w niniejszej sprawie, na co wskazywał skarżący, było zawężenie na mocy art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. prawa do ustalenia kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., wyłącznie do wydatków na nabycie składników już istniejących. Jak wynika z analizy ewolucji kwestionowanego przepisu, zawężenie to zostało uprzednio dokonane celowo przez legislatora. Wskazuje również na to Sejm w swoim stanowisku, dowodząc, iż takie działanie mieści się w granicach swobody ustawodawcy. Przytoczone przez skarżącego rozbieżności orzecznicze nie wpływają w żaden sposób na treść przedmiotu kontroli, lecz wskazują na jego nieprecyzyjność, którą próbował „naprawić” *post factum* ustawodawca. Powołane orzecznictwo wskazuje również na występujące wątpliwości sądów administracyjnych co do zgodności z Konstytucją stosowanych przepisów. Nawet jeśli przyjąć, że brak jednolitej linii orzeczniczej dowodzi, iż możliwa jest prokonstytucyjna interpretacja przedmiotu kontroli, to należy podkreślić, że przyjęcie przez sąd prokonstytucyjnej wykładni nie może sanować potencjalnie niekonstytucyjnego przepisu. Stwierdzenie, że sąd mógł zastosować wykładnię prokonstytucyjną, może skarżącemu dać satysfakcję w sferze symboliki, ale nie realną ochronę wolności i praw konstytucyjnych, jaką przewiduje art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. wyrok TK z 30 czerwca 2021 r., sygn. SK 37/19 (OTK ZU A/2021, poz. 54). Akt stosowania prawa ma bowiem charakter indywidualny i zapada w konkretnej sprawie. Tymczasem, zgodnie z art. 217 Konstytucji podatnik musi mieć możliwość ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i określenia wysokości zobowiązania podatkowego wprost z przepisów ustawy. Ustawodawca nie może przerzucić na sądy ciężaru

kreowania norm prawa podatkowego lub „naprawiania” niekonstytucyjnego prawa. W niniejszej sprawie jest to o tyle istotne, że przytaczana uchwała 7 sędziów NSA zapadła ponad rok po prawomocnym wyroku w sprawie skarżącego, również wydanym przez NSA. Trybunał zdecydował wobec tego o merytorycznym rozpatrzeniu skargi, aby przesądzić, czy konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone przez niekonstytucyjność art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., na podstawie którego wydano ostateczne orzeczenie w sprawie skarżącego.

2. Istota problemu konstytucyjnego oraz wzorce kontroli.

2.1. Skarżący wskazał trzy zasadnicze obszary niekonstytucyjności przedmiotu kontroli. Wniósł on o stwierdzenie, że kwestionowany przepis jest niezgodny z:

„1) art. 84 i art. 217 Konstytucji w zw. z art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji przez to, że wbrew zasadzie szczególnej określoności prawa daninowego wprowadził w błąd podatnika, iż przysługuje mu uprawnienie do zaliczenia wydatku na nabycie prawa powstałego jednocześnie z jego nabyciem (nabycie konstytutywne) do kosztów uzyskania przychodu;

2) art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji przez to, że niezgodnie z zasadą równości w nakładaniu ciężarów podatkowych na podatników posiadających tę samą cechę istotną mimo braku uzasadnionej przyczyny, zróżnicował prawo do zaliczenia do kosztu uzyskania przychodu wydatków na nabycie przez podatnika składnika majątku będącego przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki w zależności od translatywnego albo konstytutywnego sposobu tego nabycia;

3) art. 2 i art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji przez to, że z naruszeniem zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji) nałożył pod pozorem opodatkowania dochodu nadmierny ciężar podatkowy z tytułu odpłatnego nabycia mienia nie powodującego wzrostu wartości majątku podatnika: – w nieadekwatnej do tego ustawie o podatku dochodowym, – według stawki zbliżonej do opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku przewidzianej w ustawie o podatku od spadków i darowizn oraz do stawki podatku od towarów i usług, który – w przeciwieństwie do opodatkowania objęcia udziałów (akcji) – finalnie obciąża konsumentów nabywających towary i usługi, – mimo równoczesnego opodatkowania spółki podatkiem od czynności cywilnoprawnych z tytułu wniesienia wkładu”.

2.2. Skarżący wskazał więc w różnych konfiguracjach jako podstawowe wzorce kontroli art. 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jako związkowe wzorce kontroli wskazano art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji. Analiza przedmiotu kontroli oraz argumentacji skarżącego doprowadziła Trybunał do wniosku, że skargę należy rozpatrzyć merytorycznie w odniesieniu do dwóch konstytucyjnych zasad.

Należy zbadać czy przedmiot kontroli, z uwagi na swoją konstrukcję, narusza wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości, poprzez odmienne traktowanie podatników wnoszących wkład niepieniężny do spółki. W tym kontekście należy sprawdzić, czy wyłączenie dokonane przez ustawodawcę narusza zasadę równego traktowania zobowiązanych do poniesienia ciężarów fiskalnych podmiotów charakteryzujących się tą samą cechą istotną. Trybunał zbada również, czy zróżnicowanie sytuacji podatników wynikające z brzmienia przedmiotu kontroli nie jest sprzeczne z istotą podatku wynikającą z jego systemowej konstrukcji.

W kontekście naruszenia zasady równości należy zbadać, czy kwestionowany przepis, spełnia szczególnie wysokie wymagania stawiane ustawodawcy przy kreowaniu prawa podatkowego. Ustawodawca, zgodnie z art. 84 Konstytucji, może obarczyć każdego koniecznością ponoszenia ciężarów podatkowych. Jednakże zgodnie z art. 217 Konstytucji podatnik powinien mieć możliwość ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i określenia zobowiązania

na podstawie ustawy. Z uwagi na swój charakter przepisy prawa podatkowego powinny w najwyższym stopniu realizować zasadę szczególnej określoności prawa.

Wobec tego Trybunał zdecydował się na zbadanie zgodności przedmiotu kontroli z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2.3. Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. np. wyroki TK z 21 lipca 2014 r., sygn. K 36/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 75; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83 oraz orzeczenia TK z: 11 kwietnia 1994 r., sygn. K 10/93, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 7 i 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK w 1988 r., poz. 1). Możliwe jest zatem odmienne traktowanie podmiotów, które nie mają wspólnej cechy relewantnej (por. wyroki TK z: 23 marca 2010 r., sygn. SK 47/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25 i 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65).

Różnicowanie przez prawodawcę jednostek charakteryzujących się wspólną cechą istotną stanowi odstępstwo od zasady równości. Nie musi ono jednak oznaczać naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne przy spełnieniu łącznie następujących warunków:

- 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;
- 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;
- 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok TK z 1 kwietnia 2008 r., sygn. SK 77/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 39).

2.4. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Stanowi on bezpośrednie upoważnienie ustawodawcy do nakładania obowiązku podatkowego na jednostkę. Przepis ten ma niezwykle szeroki zakres, ponieważ przesądza o konieczności ponoszenia przez jednostkę ciężaru utrzymania państwa. Obciążenia narzucone przez ustawodawcę mogą mieć charakter pieniężny, rzeczowy oraz ściśle osobisty, w tym także ograniczający wolność jednostki. Ich celem jest zawsze dostarczenie pewnych korzyści (przysporzeń) państwu (por. T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, komentarz do art. 84, [w:] red. M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP, Tom I: Komentarz art. 1–86*, Warszawa 2016). Niemniej, podstawowym źródłem utrzymania państwa stanowią wpływy podatkowe. Stąd też wynika wyróżnienie przez ustrojodawcę właśnie tej kategorii świadczeń publicznych.

Z literalnego brzmienia art. 84 Konstytucji może wynikać wniosek, że ustawodawca posiada nieograniczoną swobodę w ustalaniu materialnej treści prawa podatkowego (por. wyrok Trybunału z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017; poz. 85). Jednakże swoboda ta ograniczona jest istotą tego obowiązku. Zasadniczym celem art. 84 Konstytucji jest zagwarantowanie utrzymania państwa. To właśnie ten cel powinien przyświecać ustawodawcy podczas tworzenia prawa podatkowego. Ponadto nakładanie podatków podobnie jak wszystkie inne ingerencje w prawa i wolności o charakterze osobistym czy majątkowym, musi być ograniczone treścią przepisów rozdziału II Konstytucji. Wobec tego ustawodawca ustalając obowiązki podatkowe jednostek, nie powinien różnicować ich sytuacji niezgodnie z konstytucyjną zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Doprowadzenie do nieuzasad-

nionych różnic w poziomie opodatkowania podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji może prowadzić do bezpodstawnego pozbawienia państwa źródła swojego utrzymania lub do bezpodstawnego uszczuplenia zasobów danej grupy podatników. Zasadniczy cel nakładania podatków, jakim jest utrzymanie państwa, wyklucza również nakładanie tego obowiązku w charakterze represji czy konfiskaty mienia. Granicą materialnej treści prawa podatkowego jest wobec tego również istota prawa własności, wynikająca z art. 64 Konstytucji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r. o sygn. SK 18/09 OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Wreszcie, władztwo wynikające z art. 84 Konstytucji musi być limitowane koniecznością poszanowania przyrodzonej i niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji). Konieczność ponoszenia ciężarów fiskalnych nie może prowadzić do popadnięcia jednostki w niedostatek i uniemożliwić zaspokojenie podstawowych ludzkich potrzeb. Z podobnego względu wielkość obciążeń podatkowych ogranicza również art. 2 Konstytucji i wywodzona z niego zasada proporcjonalności. W tym kontekście należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (por. wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Z uwagi na specyfikę obowiązku podatkowego, zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji może być adekwatnym przedmiotem kontroli, jedynie, gdy kwestionowana regulacja narusza istotę prawa własności lub jeśli odnosi się do sfery realizacji obowiązku daninowego. Oznacza to możliwość powoływania omawianego wzorca w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku (zob. wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136), z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50), z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

2.5. 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 ustawy. Art. 217 stanowi dopełnienie art. 84 Konstytucji, poprzez wyznaczenie standardów, jakie musi spełniać ustawa podatkowa. Art. 217 Konstytucji to jedyny przepis ustawy zasadniczej, który w sposób tak szczegółowy przesądza o treści aktów prawnych rangi ustawowej. Oznacza to, że ustawodawcę, chcącego nałożyć podatek, obowiązują szczególne wymogi legislacyjne, dużo większe niż w przypadku narzucenia innego rodzaju obowiązków na jednostkę. Co niezwykle istotne, wyliczenie elementów konstrukcji podatku zawarte w art. 217 Konstytucji nie stanowi katalogu zamkniętego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63; 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4, oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

Art. 217 Konstytucji nie ustanawia więc materialnych granic opodatkowania, lecz formułuje niezwykle wysokie wymagania co do określoności przepisów ustaw podatkowych

„Przeciętnej świadomości prawnej adresatów danego obowiązku podatkowego. Chodzi o to, by adresat był w stanie sam bez korzystania z pomocy prawnej lub korzystając z niej tylko tam, gdzie chodzi o podmioty grupowe mające obsługę prawną, mógł ustalić, czy podlega obowiązkowi podatkowemu i w jakiej wysokości podatek poniesie lub poniósłby” (T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Zeszyty Prawnicze BAS, nr 2(46)/2015, s. 81-85.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wywiódł z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji zasadę szczególnej określoności prawa daninowego. Zasada ta nakłada na prawodawcę obowiązek zachowania możliwie najdalej idącego (maksymalnego) w danym przypadku stopnia precyzji oraz jasności regulacji prawnej (por. wyrok z 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138). Wynika z niej też nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków albo przyznawanych praw. Jednym z wymogów, które wynikają z zasady określoności przepisów prawa, jest precyzyjność tworzonego prawa. Przez precyzyjność regulacji należy rozumieć możliwość dekodowania z przepisów jednoznacznych norm prawnych (i ich konsekwencji) za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej. Innymi słowy, chodzi o taki sposób sformułowania przepisów, który pozwoli na ustalenie treści praw i obowiązków, a także ich wyegzekwowanie w praktyce (por. wyroki TK z: 20 stycznia 2015 r., sygn. K 39/12, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 2; 18 września 2014 r., sygn. K 44/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 92; 20 maja 2014 r., sygn. SK 13/13, OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 54). Trybunał w swoim orzecznictwie wskazywał, że nie sposób wyznaczyć *in abstracto* poziomu niedopuszczalnej konstytucyjnie nieprecyzyjności tekstu prawnego. Wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym, a w mniejszym stopniu w prawie publicznym (por. wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2). W wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 Trybunał stwierdził, że „w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych) (...) Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”. Wobec tego zasada określoności przepisów prawa oraz zasada poprawnej legislacji stanowią ustrojową podstawę wobec zasady szczególnej określoności prawa daninowego. Wobec materii prawa podatkowego ustrojodawca przewidział szczególny, wyższy standard legislacyjny. Wobec tego, to właśnie pod kątem zgodności z wymogami zasady szczególnej określoności prawa daninowego należy badać przepisy prawa podatkowego. Jak bowiem zauważył Trybunał w swoim orzecznictwie, spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego (por. wyrok o sygn. SK 48/15).

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, stwierdzenie niekonstytucyjności określonej regulacji podatkowej ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany. Mianowicie, jeżeli: 1) ich rozstrzygnięcie nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów da-

nej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii (por. wyroki z: 13 września 2011 r. sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2001, poz. 71 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 OTK ZU 6A/2013, poz. 80, a także wyrok z 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19, OTK ZU A/2022, poz. 52).

3. Ocena konstytucyjności art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f.

3.1. W celu zbadania problemu konstytucyjnego zarysowanego w niniejszej sprawie należy w pierwszej kolejności odnieść się do charakterystyki podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z art. 1 u.p.d.o.f., ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym „podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku”. Natomiast w myśl art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem ze źródła przychodów, jeżeli art. 23o, art. 23u, art. 24-24b, art. 24c, art. 24e, art. 30ca, art. 30da oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają ich sumę, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Z konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych wynika, że co do zasady, wszystkie dochody osiągnięte przez osobę fizyczną podlegają opodatkowaniu. Odstępnie od opodatkowania dochodu jest sytuacją wyjątkową. Taki stan rzeczy jest w pełni zgodny z wynikającą z art. 84 Konstytucji rolą podatków jako podstawowego źródła utrzymania państwa. Również regułą jest, że przedmiotem opodatkowania danego źródła przychodu jest dochód, a więc nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Opodatkowanie źródeł przychodów na innych zasadach (np. w sposób ryczałtowy) jest wyjątkiem i również wynika wprost z konkretnych przepisów ustawy. Istotą podatku dochodowego od osób fizycznych jest więc ustalenie i odliczenie kosztów uzyskania przychodów w celu ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Ustawodawca uregulował definicję kosztów uzyskania przychodów w sposób ogólny. Uregulowanie enumeratywnego katalogu kosztów uzyskania przychodów nie jest możliwe z uwagi na znaczną ilość i ciągły rozwój różnego rodzaju działalności mogących stanowić źródło przychodu (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, art. 22 [w:], *PIT. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2015). Ustawodawca doprecyzowuje tę kwestię w odniesieniu do wybranych źródeł uzyskania przychodu. Robi to m.in. poprzez wskazanie konkretnych wydatków, które stanowią koszty uzyskania przychodu lub ustalenie wysokości kosztów uzyskania przychodów (np. w sposób ryczałtowy).

3.2. Objęcie udziałów w spółce w zamian za aport, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. stanowi przychód z kapitałów pieniężnych. Ustawodawca w art. 22 ust. 1e ustalił wysokość kosztów przychodu z tego tytułu. Co istotne, w pkt 3 zaskarżonego przepisu ustawodawca odniósł się do wydatków „innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki”. Art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. zawiera więc otwarty katalog wydatków na nabycie składników majątkowych podatnika, będących przedmiotem wkładu niepieniężnego. Jedynymi wymogami w tym zakresie, co również zostało potwierdzone w procesie stosowania prawa przez sądy administracyjne, jest konieczność „faktycznego poniesienia” wydatku (niezaliczonego do kosztu uzyskania przychodu) na „nabycie”.

3.3. W istocie to właśnie wykładnia sformułowań „faktycznie poniesione” oraz „nabycie” miała przesądzać o tym, czy za koszty uzyskania przychodu można uznać wydatki poniesione na nabycie innych składników majątku niż już istniejących. Według wykładni tego przepisu dokonanego przez organy władzy publicznej, przepis ten miał wyłączać taką możliwość. W sprawie skarżącego, organy podatkowe i sądy administracyjne uniemożliwiły uznanie za koszt uzyskania przychodu wierzytelności własnej z tytułu pożyczki. Przeprowadzona przez Trybunał analiza zmiany art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, że taki rezultat jego wykładni istotnie był zgodny z wolą projektodawcy. Jednakże, wniosek ten nie przesądza o konstytucyjności przedmiotu kontroli.

3.4. Wyłączenie możliwości odliczenia wydatków poniesionych na nabycie innych składników majątkowych niż już istniejących prowadzi do niedopuszczalnego różnicowania sytuacji podatników. Jak słusznie argumentował skarżący, takie uregulowanie prowadzi do sytuacji, w której wysokość podatku dochodowego nie wynika z rzeczywistych ciężarów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów, lecz zależy jedynie od ich formy. Z punktu widzenia konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nie ma znaczenia, czy podatnik jako wkład wnosi wierzytelność własną, czy też nabytą od osoby trzeciej, ani wobec kogo ta wierzytelność przysługuje. We wszystkich przypadkach wnoszony jest jako wkład do spółki składnik majątku, który nie powstałby bez włożenia wysiłku ekonomicznego przez podatnika. Wynikający z art. 217 Konstytucji niezwykle wysoki standard legislacji podatkowej powinien nie tylko gwarantować zawarcie w ustawie wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku, ale także zapewnić ich spójność systemową. Postulat szczególnej określoności prawa podatkowego nie może dotyczyć jedynie wybranych przepisów regulujących konkretny wycinek materii, lecz musi odnosić się do całej ustawy. Normy zawarte w przepisach szczególnych, takich jak art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., muszą być spójne z ogólną konstrukcją podatku – powinny prowadzić do opodatkowania rzeczywistego dochodu, a więc nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskania przychodu. Przyjęcie przez ustawodawcę innego rozwiązania powinno być należycie zaznaczone i uzasadnione względami natury prawnej, ekonomicznej lub społecznej.

3.5. Przedmiot kontroli w niniejszej sprawie nie tylko prowadzi do nieuzasadnionego różnicowania sytuacji podatników, ale także narusza zasadę szczególnej określoności prawa daninowego. W myśl tej zasady nie jest dopuszczalne, aby o wysokości podatku *de facto* decydowały sądy, ustalając normy prawa daninowego w procesie jego stosowania. Specyfika tej gałęzi prawa i szczególne gwarancje nadane podatnikom przez ustrojodawcę ograniczają władztwo organów podatkowych. Muszą one nie tylko, w myśl art. 7 Konstytucji, działać na podstawie i w granicach prawa, ale na podstawie art. 217 Konstytucji również dążyć do ustalenia obowiązku podatkowego i określenia zobowiązania podatkowego w wysokości wprost wynikającej z ustawy. Na ustawodawcy ciąży więc obowiązek tworzenia takiego prawa podatkowego, które nadaje się do bezpośredniego stosowania przez organy administracji i sądy przy ocenie faktów. Tymczasem zaskarżony przepis był skonstruowany w sposób nieprecyzyjny, co pośrednio przyznał również sam ustawodawca podczas jego nowelizacji. Stosowanie tego przepisu było na tyle problematyczne, że doprowadziło do powstania dwóch linii w orzecznictwie NSA, które zostały ujednoczone dopiero po latach, na mocy uchwały z 14 czerwca 2021 r. Jeżeli interpretacja tego przepisu przysporzyła problemów dla najwyższej instancji w ramach sądownictwa administracyjnego, to nie można oczekiwać od podatnika, by był on w stanie dokonać tego samodzielnie. W niniejszej sprawie nie można więc mówić o skardze na stosowanie prawa, tylko o skardze na prawo nieprecyzyjne, których prób dookreślenia nieudanie dokonywano w procesie jego stosowania. Biorąc pod uwagę wymogi wynikające z zasady szczególnej określoności prawa, niedopuszczalna jest sytuacja, w której

podatnik dokonujący czynności w 2013 r. musiałby przewidzieć w jaki sposób norma ta zostanie wyklarowana przez sądy. Nie jest również dopuszczalna sytuacja, w której o wysokości podatku decyduje fakt, że prawomocny wyrok w sprawie skarżącego zapadł przed uchwałą lub po uchwale NSA. Wobec tego Trybunał uznał, że 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. w zakresie w jakim uniemożliwia zaliczenie do kosztu uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. wydatków na nabycie składników majątku, które powstają jednocześnie z ich nabyciem jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. Umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji, gdy występuje niezgodność kwestionowanej regulacji z jednym ze wskazanych wzorców kontroli, można zaniechać dalszej oceny merytorycznej, a postępowanie w zakresie badania zgodności tej regulacji z pozostałymi wzorcami konstytucyjnymi może być umorzone ze względu na zbędność wydania wyroku (por. wyrok z 14 grudnia 2017 r., sygn. K 17/14, OTK ZU A/2018, poz. 4, wraz z powołanymi tam wyrokami).

Zatem Trybunał Konstytucyjny na mocy art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK postanowił umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Z uwagi na powyższe Trybunał orzekł jak w sentencji.