

**WYROK\***  
z dnia 8 czerwca 1999 r.  
**Sygn. SK 12/98**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Lech Garlicki – przewodniczący  
Teresa Dębowska-Romanowska  
Krzysztof Kolasiński  
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska – sprawozdawca  
Andrzej Mączyński

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 8 czerwca 1999 r. na rozprawie skargi konstytucyjnej Spółki Akcyjnej SIPMA SA, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: pełnomocników skarżącej, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prokuratora Generalnego o stwierdzenie:

niezgodności przepisu art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) z:

1) art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 32, art. 64, oraz art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i 89 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) art. 44 ust. 1 (ii) Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r.,

3) art. 24 ust. 2 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzonej w Rzymie dnia 21 czerwca 1985 r. (Dz.U. 1989 r. Nr 62, poz. 374),

4) art. 2 ust. 1 i ust. 2 umowy między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Włoską w sprawie popierania i ochrony inwestycji, sporządzonej w Warszawie dnia 10 maja 1989 r. (Dz.U. 1994 r. Nr 42, poz. 157).

o r z e k a:

**Art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 1, poz. 2, Nr 43, poz. 163, Nr 80, poz. 368, Nr 87, poz. 406, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 127, poz. 627; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 86, poz. 433, Nr 96, poz. 478, Nr 133, poz. 654, Nr 142, poz. 704; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 34, poz. 146, Nr 90, poz. 405, Nr 137, poz. 639, Nr 147, poz. 686; z 1997 r. Nr 9, poz. 44, Nr 28, poz. 153, Nr 79, poz. 484, Nr 96, poz. 592, Nr 107, poz. 685, Nr 118, poz. 754, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776 i poz. 777, Nr 137, poz. 926, Nr**

139, poz. 932-934, Nr 140, poz. 939, Nr 141, poz. 945; z 1998 r. Nr 60, poz. 383, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 931, Nr 162, poz. 1112 i poz. 1121; z 1999 r. Nr 49, poz. 484)

1) jest zgodny z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

postanawia:

umorzyć postępowanie w części dotyczącej zgodności art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 1, poz. 2, Nr 43, poz. 163, Nr 80, poz. 368, Nr 87, poz. 406, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 127, poz. 627; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 86, poz. 433, Nr 96, poz. 478, Nr 133, poz. 654, Nr 142, poz. 704; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 34, poz. 146, Nr 90, poz. 405, Nr 137, poz. 639, Nr 147, poz. 686; z 1997 r. Nr 9, poz. 44, Nr 28, poz. 153, Nr 79, poz. 484, Nr 96, poz. 592, Nr 107, poz. 685, Nr 118, poz. 754, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776 i poz. 777, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932-934, Nr 140, poz. 939, Nr 141, poz. 945; z 1998 r. Nr 60, poz. 383, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 931, Nr 162, poz. 1112 i poz. 1121; z 1999 r. Nr 49, poz. 484)

1) z art. 9 w związku z art. 241 ust. 1 w związku z art. 91 i 89 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) z art. 44 ust. 1 (ii) Układu europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38; zm.: z 1995 r. Nr 63, poz. 324 i poz. 326; z 1997 r. Nr 104, poz. 662),

3) z art. 24 ust. 2 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzonej w Rzymie dnia 21 czerwca 1985 r. (Dz.U. z 1989 r. Nr 62, poz. 374),

4) z art. 2 ust. 1 i ust. 2 umowy między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Włoską w sprawie popierania i ochrony inwestycji, sporządzonej w Warszawie dnia 10 maja 1989 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 42, poz. 157).

#### Uzasadnienie:

#### I

1. W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 3 czerwca 1998 r. SIPMA Spółka Akcyjna domaga się stwierdzenia, że art. 7 ust. 3 i 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest sprzeczny z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej oraz wiążącymi Polskę umowami międzynarodowymi, tj. art. 44 ust. 1 (ii) Układu Europejskiego, art. 24 ust. 2 umowy polsko-włoskiej o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz art. 2 ust. 1 i ust. 2 umowy polsko-włoskiej w sprawie popierania i ochrony inwestycji. Dla uzasadnienia skargi konstytucyjnej SIPMA SA przytoczyła następujące okoliczności faktyczne.

Spółka Akcyjna SIPMA jest spółką z udziałem kapitału włoskiego. Została utworzona na podstawie ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych i na podstawie art. 28 ust. 1 tejże ustawy w latach 1990, 1991, 1992 korzystała z obligatoryjnego, trzyletniego, zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. W roku 1991 skarżąca poniosła stratę, którą następnie rozliczyła w latach 1992-1993-1994 – po 1/3 w każdym roku. Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie stwierdził nieprawidłowe rozliczenie z podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1994 i decyzją z 7 listopada 1995 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego za rok 1994, kwotę przypisu oraz ustawowe odsetki za zwłokę. Izba Skarbowa decyzją z 22 lutego 1996 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie, wyrokiem z 28 lutego 1997 r., oddalił skargę wniesioną przez Spółkę. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił argumentację prawną, która legła u podstaw zaskarżonych decyzji podatkowych. Zasadnicza teza uzasadnienia sprowadza się do tego, iż przy ustalaniu straty (niedoboru), która może być odliczona od podatku nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodu z tych źródeł przychodu, które nie podlegają opodatkowaniu albo są od podatku zwolnione. SIPMA SA nie mogła więc odliczyć od dochodu strat, które poniosła w okresie korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka poniosła stratę bilansową, to jest stratę w znaczeniu ekonomicznym, jednakże nie była to strata w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił w uzasadnieniu, że takie rozwiązanie prawne obowiązywało na tle ustawy z 1989 r., to znaczy w 1991 r., gdy Spółka poniosła “stratę” i obowiązuje nadal, na tle ustawy z 1992 r. Obie ustawy “wykluczają możliwości uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów wydatków poniesionych w celu osiągnięcia przychodów nie podlegających opodatkowaniu”.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając rozstrzygnięciu rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i zastosowanie art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 28 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1988 o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych. Rewizja ta została oddalona wyrokiem Sądu Najwyższego z 3 grudnia 1997 r., który doręczono skarżącej wraz z uzasadnieniem 6 kwietnia 1998 r. Zarzuty zawarte w rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy uznał za nietrafne i nieuzasadnione; zebrany w sprawie materiał dowodowy potwierdza prawidłowość stanowiska organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, a w szczególności potwierdza bezzasadność odliczenia przez Spółkę straty poniesionej w 1991 r., tj. w okresie zwolnienia podatkowego. Zdaniem Sądu, “strata poniesiona w okresie zwolnienia podatkowego jest stratą ekonomiczną z tytułu ponoszenia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, a nie stratą w rozumieniu prawa podatkowego”. Zwolnienie podmiotowe, z jakiego korzystała Spółka, oznacza zwolnienie podatnika od obowiązku podatkowego w stosunku do wszystkich przedmiotowo określonych źródeł przychodu. Podatnik nie może naliczać strat powstałych w tym okresie w celu odliczenia ich od podstawy opodatkowania, ponieważ w ogóle nie jest obciążony obowiązkiem podatkowym. Zwolnienie podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego z podatku dochodowego stanowi, w ocenie Sądu Najwyższego, zachętę i podstawę do rozwijania działalności gospodarczej w Polsce. Przyznana ulga nie ma jednak na celu przejęcia przez Skarb Państwa ryzyka gospodarczego związanego z działalnością podatnika. Do takiego właśnie skutku prowadziłyby przyznanie mu prawa odliczenia straty w okresie późniejszym, kiedy już podlega obowiązkowi podatkowemu. Brak możliwości odliczenia straty przez podmiot korzystający z przywileju zwolnienia podatkowego nie tylko nie

oznacza naruszenia konstytucyjnej zasady równości wszystkich podmiotów gospodarczych, lecz zmierza do realizacji zasady równości wobec prawa.

W ocenie skarżącej przepisy art. 7 ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie którego zapadło ostateczne rozstrzygnięcie dotyczące wymiaru podatku, naruszają jej konstytucyjne prawa, co stanowi podstawę skargi wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 3 czerwca 1998 r. Zarządzeniem sędziego Trybunału z 24 czerwca 1998 r. skarżąca została wezwana do uzupełnienia braku formalnego skargi poprzez wskazanie, które z przysługujących spółce praw konstytucyjnych zostały naruszone przez zaskarżone przepisy. Brak formalny został usunięty w wyznaczonym terminie. Skarżąca wskazała, iż naruszone zostały następujące jej prawa:

- prawo do funkcjonowania i prowadzenia działalności gospodarczej w zaufaniu do Państwa,
- prawo do korzystania z równej dla wszystkich ochrony prawnej przysługującej jej własności i innym prawom majątkowym (art. 64 i art. 21 ust. 1 konstytucji),
- prawo do prowadzenia działalności gospodarczej bez dyskryminacji w życiu gospodarczym (art. 32 konstytucji),
- wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 konstytucji),
- prawo do ochrony praw nabytych,
- prawo do funkcjonowania i prowadzenia działalności gospodarczej w zaufaniu do stabilnego i bezpiecznego prawa,
- prawo podmiotu do stosowania wobec niego powszechnie obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej norm prawa międzynarodowego (art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i art. 89 ust. 1 konstytucji).

Naruszenia art. 2 konstytucji, kreującego zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, skarżąca dopatruje się w zmianie zasad podatkowych, jaka dokonała się w 1992 r. na skutek wejścia w życie nowej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis art. 7 ust. 3 i 4 tej ustawy – w ocenie organów podatkowych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego – pozbawia spółki z udziałem kapitału zagranicznego możliwości odliczenia straty poniesionej w tych latach, gdy korzystały ze zwolnienia podatkowego. Skarżąca, jako spółka utworzona na podstawie ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych, została wprowadzona w błąd “w wyniku gwarantowania przez Parlament Rzeczypospolitej Polskiej przyszłego stanu prawnego, a następnie niedotrzymywania tych gwarancji”. W ocenie Skarżącej, przepisy ustawy z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązujące w chwili jej powstania, pozwalały spółce z udziałem kapitału zagranicznego, mimo obowiązującego ją zwolnienia podatkowego, na odliczenie straty od dochodu uzyskanego w kolejnych trzech latach po wygaśnięciu zwolnienia. Inwestor zagraniczny podejmujący działalność w tej sytuacji prawnej, podejmował ją ze świadomością, iż jeśli w okresie zwolnienia podatkowego nie osiągnie dochodów lecz poniesie stratę, będzie mógł ją pokryć z zysków w trzech kolejnych latach podatkowych. W tym zakresie – zdaniem skarżącej – inwestor korzystał z gwarancji ustawodawcy, wyrażonej w preambule do ustawy o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych. Zmiana stanu prawnego polegająca na odebraniu mu możliwości odliczenia straty, jaka nastąpiła w 1992 r., narusza – zdaniem skarżącej – zarówno zasadę niedziałania prawa wstecz, jak i zasadę ochrony praw słusznie nabytych.

W ocenie skarżącej jednocześnie nastąpiło naruszenie art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i art. 89 ust. 1 konstytucji, zgodnie z którymi Rzeczpospolita Polska przestrzega prawa międzynarodowego, a ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią część krajowego porządku

prawnego. Zaskarżone przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych naruszają bowiem:

– art. 44 ust. 1 (ii) Układu Europejskiego przez to, że spółki z kapitałem zagranicznym są traktowane mniej korzystnie niż polskie przedsiębiorstwa i obywatele, którym przysługuje uprawnienie do odliczenia poniesionej straty od dochodu osiąganego w kolejnych trzech latach podatkowych; spółki z kapitałem zagranicznym uzyskały tylko iluzoryczne zwolnienie od podatku dochodowego, a w rzeczywistości zostały oszukane i ukarane za podjęcie działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

– art. 24 ust. 2 umowy polsko-włoskiej o unikaniu podwójnego opodatkowania, poprzez nierówne traktowanie zakładów i przedsiębiorstw Republiki Włoskiej w stosunku do przedsiębiorstw polskich w zakresie opodatkowania,

– art. 2 ust. 1 i 2 umowy polsko-włoskiej w sprawie popierania i ochrony inwestycji przez naruszenie prawa inwestorów do osiągnięcia korzyści, przez nierówne traktowanie podmiotów z kapitałem włoskim w stosunku do podmiotów z wyłącznym kapitałem polskim, poprzez nierówne traktowanie inwestorów włoskich dokonujących inwestycji krótko- i długoterminowych.

Naruszenie art. 21 ust. 1 i art. 64 konstytucji, statuujących ochronę własności i innych praw majątkowych nastąpiło, zdaniem skarżącej, poprzez pozbawienie jej gwarantowanych przez państwo i spodziewanych dochodów od zainwestowanego kapitału.

Zasada równości wobec prawa, a zwłaszcza zakaz dyskryminowania w życiu gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny, wyrażone w art. 32 konstytucji, zostały naruszone poprzez fakt, że spółka została poddana mniej korzystnemu reżimowi prawnemu tylko z tej przyczyny, że jest podmiotem z udziałem kapitału zagranicznego. Naruszenie zasady wolności gospodarczej, tj. art. 20 konstytucji, polega – w ocenie skarżącej – na tym, że podmiot gospodarczy został poddany regułom, od których nie mógł się uchylić, tj. obligatoryjnemu zwolnieniu podatkowemu, a następnie z zastosowaniem tych reguł ustawodawca powiązał negatywne konsekwencje gospodarcze. Wolność gospodarcza polega na możliwości dokonywania wyboru, w tym wyboru w kwestii korzystania ze zwolnienia podatkowego. Jeśli prawo nie daje takiej możliwości, to z narzuceniem obowiązkowego zwolnienia podatkowego nie może wiązać negatywnych skutków gospodarczych dla podmiotu, który ze zwolnienia korzystał.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich, działając na podstawie art. 51 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, zgłosił swój udział w postępowaniu dotyczącym skargi konstytucyjnej Spółki Akcyjnej SIPMA SA. Pismem procesowym z 1 grudnia 1998 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 7 ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 28 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych narusza art. 2 konstytucji. Naruszenie polega na podważeniu zasady zaufania obywateli do państwa poprzez naruszenie udzielonej przez ustawodawcę gwarancji prawa odliczenia przez spółki z udziałem zagranicznym realnych strat poniesionych w okresie zwolnienia podatkowego z zysku kolejnych trzech lat podatkowych. W ten sposób – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – podmioty zagraniczne zostały pozbawione gwarantowanych i spodziewanych dochodów od zainwestowanego kapitału.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, wobec uznania przez Sąd Najwyższy, iż Spółka niezasadnie odliczyła stratę poniesioną w okresie zwolnienia podatkowego, zachodzą przesłanki do uznania, że art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (będący podstawą rozstrzygnięcia sądowego) nie zapewnia spółkom z udziałem kapitału zagranicznego zagwarantowanego im przez ustawodawcę prawa do zwolnienia od podatku dochodowego dochodu spółki w okresie trzech lat od rozpoczęcia działalności. Przepis art. 28 ust. 1 ustawy o działalności

gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – stanowił gwarancję państwa. Przyznawał zwolnienie podatkowe o charakterze podmiotowym. Ze względu na obligatoryjny charakter zwolnienia nie można pozbawiać podatnika prawa odliczenia straty, gdyż to ogranicza możliwość kalkulacji działalności gospodarczej podmiotu. Zwolnienie podatkowe – jak podkreśla Rzecznik Praw Obywatelskich – nie powinno tworzyć sytuacji mniej korzystnej dla podatnika od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby zwolnienia nie było. Tymczasem podmiot zagraniczny, który poniósł stratę w okresie zwolnienia podatkowego zapłaci większy podatek, niż w sytuacji, gdyby zwolnienie mu nie przysługiwało. Regulacja prowadząca do takich skutków oznacza w istocie wewnętrzną sprzeczność w systemie prawa. Skonstruowanie przepisu powodującego paradoksalnie zwiększenie obciążeń podatnika z tytułu zwolnienia od podatku – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – jest błędem naruszającym zasady państwa prawnego.

3. Prokurator Generalny pismem z 17 listopada 1998 r. przedstawił swoje stanowisko w kwestii zasadności skargi konstytucyjnej. W ocenie Prokuratora Generalnego art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest zgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 32, art. 64 oraz art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i art. 89 ust. 1 konstytucji.

W uzasadnieniu stanowiska Prokurator Generalny zwrócił uwagę, iż zwolnienie podatkowe, z którego korzystały podmioty z udziałem kapitału zagranicznego w chwili powstania spółki SIPMA SA, zostało utrzymane w nowej ustawie regulującej działanie tych podmiotów (ustawa z 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym). Ustawodawca zagwarantował zatem stabilność stanu prawnego w zakresie ulg i zwolnień przysługujących tej kategorii podmiotów. Zwolnienie, o które chodzi w niniejszej sprawie, powstawało z mocy prawa i miało charakter podmiotowy, to znaczy – odnosiło się do wszystkich dochodów, bez względu na źródło przychodów, z których dochód został osiągnięty. Zwolnienie przyznane zostało na określony czas (3 lata), bez względu na wysokość dochodu, jaki spółka z kapitałem zagranicznym osiągnęła w tym okresie. Zwolnienie to stanowi niewątpliwie przywilej, którego wymiar zależał od efektów działalności prowadzonej przez dany podmiot. Zdaniem Prokuratora Generalnego, deklaracja ustawodawcy o stworzeniu stabilnych warunków współpracy kapitałowej nie oznacza zobowiązania do przejścia ryzyka gospodarczego podmiotów z udziałem zagranicznym przez Skarb Państwa. Twierdzenie skarżącej, iż ustawodawca nie dotrzymał gwarancji uzyskania spodziewanych dochodów i naruszył zasadę ochrony własności (art. 21 ust. 1 i art. 64 konstytucji) jest nieuzasadnione.

W ocenie Prokuratora Generalnego bezpodstawne jest też twierdzenie skarżącej, iż w okresie prowadzenia przez nią działalności zmieniły się zasady odliczania straty. Powołując się na analizę art. 5

ust. 2 i art. 11 ust. 1 pkt 20 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Prokurator Generalny dowodził, iż przepisy te wykluczały możliwość odliczenia straty poniesionej w okresie zwolnienia podatkowego. Zaskarżony przepis ustawy z 15 lutego 1992 r. przejął więc zasadę obowiązującą w okresie, gdy skarżąca rozpoczynała działalność gospodarczą. Nie jest więc uzasadniony zarzut pozbawienia skarżącej prawa do odliczenia straty, nabytego rzekomo pod rządami dawnego prawa, a tym samym – zarzut naruszenia art. 2 konstytucji.

Zaskarżony przepis – w ocenie Prokuratora Generalnego – nie narusza zasady wolności gospodarczej, wyrażonej w art. 20 konstytucji. Przepis ten musi być odczytywany łącznie z art. 22 konstytucji, co oznacza, że podmioty gospodarcze muszą się liczyć z nakładaniem na nie przez ustawę ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Ustawodawca nakładając podatki i określając ich wysokość nie narusza wolności gospodarczej. Zwolnienie podatkowe, z którego korzystała

skarżącą, było wyrazem preferencji dla określonego rodzaju podmiotów gospodarczych. Przyznanie im prawa odliczania strat od dochodów osiąganych w kolejnych latach podatkowych byłoby dalszym uprzywilejowaniem tej samej kategorii podmiotów. Odmowa nie oznacza więc ich dyskryminacji, czyli naruszenia art. 32 konstytucji, lecz realizuje zasadę równego traktowania.

Zdaniem Prokuratora Generalnego zaskarżony przepis nie narusza też wiążących Polskę umów międzynarodowych. Powołane przez skarżącą normy międzynarodowe są spełnione, gdy polskie ustawodawstwo gwarantuje co najmniej równe traktowanie podmiotów zagranicznych i krajowych. Zwolnienie podatkowe, przyznane spółkom z udziałem zagranicznym w ciągu trzech pierwszych lat działalności bez względu na wysokość osiągniętego dochodu, oznacza, że nie są one traktowane mniej korzystnie niż podmioty krajowe. Oceny tej nie zmienia brak możliwości odliczenia przez nie straty poniesionej w okresie zwolnienia podatkowego. Prokurator Generalny przyznaje, że rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę polskiego może okazać się niekorzystne dla konkretnego podmiotu gospodarczego, który w okresie zwolnienia od podatku poniósł wyłącznie stratę. Taki stan faktyczny może być oceniany z punktu widzenia zasad efektywności gospodarowania, nie może natomiast stanowić podstawy stwierdzenia sprzeczności z konstytucją przepisu wykluczającego odliczania strat poniesionych w okresie zwolnienia podatkowego.

## II

W czasie rozprawy 8 czerwca 1999 r. przedstawiciele skarżącej, Sejmu, Rzecznika Praw Obywatelskich i Prokuratora Generalnego podtrzymali swoje wcześniejsze stanowiska. Umocowany przedstawiciel skarżącej podkreślił, że osoby prawne z udziałem kapitału zagranicznego zostały poddane obligatoryjnemu zwolnieniu podatkowemu, któremu towarzyszyło szereg obowiązków. Możliwość dokonania wyboru reżimu podatkowego stanowi niezbędny korelat wolności gospodarczej. Podejmując działalność gospodarczą w Polsce inwestorzy zagraniczni liczyli na to, że będą mogli kontynuować działalność w warunkach nie gorszych niż istniejące w chwili jej rozpoczynania. Zaskarżona zmiana ustawy warunki te pogorszyła. Przedstawiciel Sejmu zwrócił uwagę, że w chwili, gdy skarżąca podejmowała działalność w Polsce, obowiązujące przepisy w ogóle nie przewidywały możliwości odliczenia straty. Stąd bezzasadne jest twierdzenie, iż prawo odliczenia straty zostało skarżącej odebrane w toku jej działalności.

Odpowiadając na pytania Trybunału Konstytucyjnego umocowany przedstawiciel skarżącej wyraził pogląd, iż naruszenie umów międzynarodowych może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, gdyż podmioty mają prawo do tego, by stosowano wobec nich nie tylko normy prawa wewnętrznego, ale także normy zawarte w umowach międzynarodowych. Podstawę tego prawa stanowi art. 9 konstytucji. Umocowany przedstawiciel skarżącej dał też wyraz zapatrywaniu, że spółki kapitałowe mogą wnosić skargę konstytucyjną na zasadach dotyczących osób fizycznych, gdyż konstytucja nie zawiera rozdziału poświęconego prawom i wolnościom podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Osoby prawne stanowią emanację działalności osób fizycznych i dlatego naruszenie ich praw oznacza naruszenie praw osób fizycznych.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje.

1. Skarżąca Spółka sformułowała pod adresem art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zarzuty naruszenia kilku norm konstytucyjnych i wiążących Rzeczpospolitą norm prawa międzynarodowego. Mimo wskazania, iż naruszenie dotyczy szeregu przepisów, istota skargi sprowadza się do dwóch twierdzeń. Po pierwsze, zdaniem skarżącej, w toku prowadzenia przez nią działalności gospodarczej obowiązujące ją przepisy podatkowe zmieniły się w taki sposób, iż została pozbawiona nabytych wcześniej uprawnień do odliczeń podatkowych. Taka zmiana, pociągając za sobą istotne straty majątkowe, oznacza naruszenie zarówno art. 2, jak i art. 20, art. 21 ust. 1 oraz art. 64 konstytucji. Po drugie, ponieważ – zdaniem skarżącej – zmiana stanu prawnego dotknęła spółki z udziałem kapitału obcego, wprowadzenie zaskarżonego przepisu oznacza zróżnicowanie prawne podmiotów i dyskryminację podmiotów z udziałem zagranicznym, w przypadku skarżącej – włoskim. Dało to podstawę do twierdzenia, że zostały naruszone art. 32, art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i 89 ust. 1 konstytucji oraz wskazane przez skarżącą przepisy umów międzynarodowych.

Wobec takiego ujęcia skargi, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie jest potrzebne analizowanie zgodności zaskarżonego przepisu kolejno z każdym ze wskazanych wzorców kontroli. Konieczne, a zarazem wystarczające, jest zbadanie, czy tezy skarżącej o zmianie stanu prawnego, jaka nastąpiła w związku z wejściem w życie nowej ustawy o podatku od osób prawnych oraz o dyskryminacji spółek z kapitałem zagranicznym są uzasadnione.

Badanie zasadności zarzutów sformułowanych w skardze musi być jednak poprzedzone refleksją ogólną dotyczącą zakresu zdolności skargowej osób prawnych. W prawie polskim możliwość wniesienia skargi konstytucyjnej w zasadzie ujęta jest jako prawo przysługujące jednostce. W ogromnej większości przypadków skarga stanowi reakcję na naruszenie wolności i praw, które ustawodawca konstytucyjny związał ściśle z człowiekiem i obywatelem. Jednocześnie jednak konstytucja statuuje pewne prawa i wolności odnoszące się do podmiotów zbiorowych (np. partii politycznych, związków wyznaniowych). Wydaje się też oczywiste, że pewne prawa, np. prawo własności, lub wolności, np. prowadzenia działalności gospodarczej, muszą – z istoty systemu gospodarczego – obejmować nie tylko osoby fizyczne, ale też podmioty gospodarcze nie będące osobami fizycznymi. W konsekwencji, zarówno doktryna prawa konstytucyjnego, jak i Trybunał Konstytucyjny, uznają zdolność osób prawnych do wniesienia skargi. Przyjęcie takiego stanowiska podyktowane jest nie tyle zamiarem wzmocnienia pozycji osób prawnych, co dążeniem do intensyfikacji ochrony jednostek, które bądź to tworzą osobę prawną (w przypadku osób prawnych typu korporacyjnego), bądź to korzystają z jej działalności (w przypadku osób prawnych typu zakładowego). Podkreśla się jednak, że środek ochrony praw i wolności, jakim jest skarga konstytucyjna, przysługuje osobie prawnej wtedy, “gdy zajdzie odpowiedniość między charakterem podmiotu i charakterem prawa, na które ten podmiot się powołuje” (B. Banaszak, J. Boć, M. Jabłoński [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 143). Precyzując tę myśl trzeba przede wszystkim sformułować warunek, by naruszone prawo należało do kategorii tych praw, których podmiotem jest skarżąca osoba prawna. Ponadto, co jest oczywiste także w przypadku skargi wnoszonej przez obywatela, prawo, którego ochrony domaga się podmiot skarżący, musi należeć do kategorii praw konstytucyjnych, co oznacza, że podstawą przysługiwania tego prawa jest norma wyrażona w przepisie konstytucji.

Te ogólne zasady odnoszące się do zdolności skargowej osób prawnych Trybunał zastosował do oceny poszczególnych zarzutów sformułowanych przez skarżącą w niniejszej sprawie.



2. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny badał, czy w okresie prowadzenia przez skarżącą działalności gospodarczej nastąpiła niekorzystna dla niej zmiana przepisów. Spółka Akcyjna SIPMA SA została utworzona i rozpoczęła swą aktywność na terenie Polski na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz.U. Nr 41, poz. 325 ze zm.). Na mocy art. 28 ust. 1 tejże ustawy korzystała ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Formuła przepisu (“Zwalnia się od podatku dochodowego dochód spółki w okresie trzech lat od rozpoczęcia działalności” – art. 28 ust. 1 zd. 1 ustawy) nie pozostawiała wątpliwości, iż zwolnienie miało charakter obligatoryjny; spółki z udziałem zagranicznym nie mogły zadeklarować płacenia tego podatku. W odniesieniu do skarżącej, ze względu na datę wystawienia przez nią pierwszej faktury (art. 28. ust. 1 zd. 2 ustawy), zwolnienie podatkowe objęło okres 1990, 1991 i 1992 roku. Już w toku działalności Spółki weszła w życie nowa regulacja, ustawa z 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym. W przepisach przejściowych tego aktu ustawodawca zachował przywilej podatkowy spółek powstałych na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów. W art. 35 znalazło się postanowienie, stosownie do którego “spółki utworzone na podstawie ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych, stają się spółkami w rozumieniu niniejszej ustawy”. Zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy “spółki, na których utworzenie zezwolenia zostały wydane na podstawie ustaw, o których mowa w art. 34 i 35, korzystają z przysługujących im na podstawie tych ustaw ulg i zwolnień podatkowych do czasu ich wyczerpania, w zakresie dochodów z przedmiotu działalności gospodarczej, określonego w tym zezwoleniu”. Na podstawie tego przepisu zwolnienie podatkowe wobec skarżącej obowiązywało nadal, do 1992 r. włącznie. W okresie tego zwolnienia, w roku 1991, spółka poniosła stratę. W ocenie skarżącej, w momencie poniesienia straty spółka – na podstawie przepisów obowiązujących w 1991 r. – nabyła prawo do jej odliczenia od dochodów, jakie miała uzyskać w przyszłości, w okresie kolejnych trzech lat podatkowych, po wygaśnięciu zwolnienia podatkowego. Podstawę do takiego odliczenia miałby stanowić art. 5 ust. 4 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, stosownie do którego: “Jeżeli niedobór ze źródła przychodów jest wyższy niż dochody z pozostałych źródeł przychodów lub jeżeli podatnik poza źródłem przychodów, które przyniosło niedobór, nie osiąga innych dochodów, niedobór ten pokrywa się w równych częściach z dochodów uzyskanych z tego źródła w okresie następnych trzech lat podatkowych”. W ocenie skarżącej, treść cytowanego przepisu stanowiła źródło jej prawa podmiotowego do odliczenia straty (powstałej w 1991 r.) w latach 1993, 1994, 1995, tj. pierwszych trzech latach, w których dla skarżącej przestało już obowiązywać zwolnienie. Prawa tego pozbawił ją zaskarżony art. 7 nowej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż ustawodawca, zachowując zasadniczo prawo odliczenia straty (art. 7 ust. 4 zd. 1), jednocześnie w ust. 4 zd. 2 w zw. z ust. 3 postanowił, iż przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów “ze źródeł położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku”. W efekcie, koszty uzyskania przychodu, jakie poniosła spółka w 1991 r., tj. w okresie zwolnienia podatkowego, zostały wyłączone z prawa odliczenia.

Gdyby analizę oprzeć na zacytowanych dotąd przepisach, pogorszenie sytuacji prawnej skarżącej w zakresie obowiązujących ją przepisów prawa podatkowego byłoby wyraźne. Analiza taka byłaby jednak oparta na błędnych przesłankach, gdyż pomijałaby istotne ogniwa stanu prawnego.

Trybunał zwraca uwagę przede wszystkim na to, że ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 3, poz. 12), pod rządem której skarżąca

rozpoczynała działalność, w swej pierwotnej wersji w ogóle nie przewidywała możliwości odliczania strat. W chwili, gdy rejestrowano spółkę SIPMA, na treść art. 5 tejże ustawy składały się tylko 3 ustępy, z których pierwszy określał przedmiot opodatkowania, drugi – definiował dochód i niedobór, trzeci – zawierał szczególne pojęcie dochodu dla określonej grupy podmiotów. Na tle tego przepisu prawo do odliczania niedoboru na pewno nie powstawało, więc żaden podmiot nie mógł w swych planach ekonomicznych uwzględniać możliwości pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu o poniesioną stratę. Także skarżąca, w momencie podjęcia działalności, nie miała podstaw do oczekiwania, że – poza zwolnieniem od podatku – będzie korzystała z możliwości odliczenia niedoboru. Z całą pewnością nie nabyła prawa do odliczenia straty, gdyż ustawa po prostu go nie przewidywała. Możliwość pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu o powstały niedobór pojawiła się dopiero w 1991 r. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 9, poz. 30) znowelizowała, między innymi, ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Do art. 5 tejże ustawy dodano ust. 4, przewidujący pokrywanie niedoboru w równych częściach z dochodów uzyskanych w okresie następnych trzech lat podatkowych (art. 4 pkt 4 b). Ustawa zmieniająca weszła w życie z mocą od 1 stycznia 1991. Jeśli zatem Skarżąca w swych założeniach gospodarczych mogła w ogóle brać pod uwagę prawo do odliczenia straty, to na pewno nie mogła tego czynić w chwili podejmowania działalności, lecz dopiero w 1991 r. Zresztą nawet zaplanowanie straty na 1991 r. było mało realne, gdyż przepis przewidujący możliwość jej odliczenia został opublikowany już w czasie trwania roku obrachunkowego.

W dalszym ciągu rozważań Trybunał Konstytucyjny skupił się na analizie zmierzającej do ustalenia, czy wspomniana wyżej nowelizacja przyniosła Skarżącej prawo odliczenia straty, którego następnie pozbawiono ją w wyniku uchwalenia nowej ustawy stanowiącej przedmiot zaskarżenia w niniejszej sprawie. Porównywane ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dawna, z 1989 r. i obowiązująca, z 1992 r.) posiadają inną systematykę i posługują się inną terminologią. Dawne określenie – “niedobór” – zostało zastąpione terminem – “strata”. Nie ulega jednak wątpliwości, że chodzi o to samo pojęcie z zakresu prawa podatkowego, które zmieniło jedynie nazwę. Z punktu widzenia oceny zasadności niniejszej skargi zdecydowanie istotniejsza jest zmiana systematyki. Nowa ustawa w jednym artykule, art. 7, zawiera kompleksową regulację dotyczącą przedmiotu opodatkowania: w ust. 1 określa przedmiot opodatkowania, w ust. 2 zawiera definicje legalne dochodu i straty, w ust. 3 określa wyłączenia z podstawy opodatkowania, w ust. 4 i 5 określa zasady odliczania straty. Artykuł 5 dawnej ustawy, który skarżąca wskazuje jako podstawę nabycia przez nią prawa do odliczenia straty, nie zawierał wszystkich elementów niezbędnych do skonstruowania obowiązującej ją normy prawnej. Przepis ten, w ust. 2 zd. 2, definiował wprawdzie podlegający odliczeniu niedobór jako nadwyżkę kosztów uzyskania nad sumą przychodów, jednak określenie jednego z elementów tej definicji, a mianowicie kosztów uzyskania przychodów, znalazło się w innym przepisie – art. 11, oddalonym od art. 5. Trzeba też powiedzieć, że analizując treść art. 5 skarżąca prezentuje tylko ustęp 4, korzystny dla uzasadnienia jej tezy, natomiast całkowicie pomija milczeniem treść ustępu 1, który wyraźnie wyłączał potrącenie niedoboru ze źródeł przychodów zwolnionych od podatku. Dopiero uwzględnienie tych norm prawnych, które zostały wyrażone w art. 11 ust. 1 pkt 20 i art. 5 ust. 1 dawnej ustawy, pozwoli na wyjaśnienie, czy stan prawny w zakresie odliczania straty rzeczywiście uległ zmianie.

Art. 11 dawnej ustawy wyłączał z zakresu pojęcia kosztów uzyskania przychodu 20 pozycji wydatków (w pierwotnej wersji ustawy – 21 pozycji), które może ponosić podatnik. Należy uznać, że przepis ten zawierał negatywną definicję legalną; ustawodawca w sposób wiążący zdecydował bowiem o tym, jakich wydatków nie uwzględnia się przy stosowaniu przepisów ustawy. Stosownie

do art. 11 ust. 1, za koszt uzyskania przychodów nie uważa się, między innymi, “kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów znajdujących się na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł w ogóle nie podlegają opodatkowaniu albo są zwolnione od podatku” (pkt 20, w pierwotnej wersji ustawy – pkt 21). Jeśli wykorzystać treść normatywną tego przepisu przy ustalaniu znaczenia pojęcia “niedobór”, którym posługiwał się ustawodawca w art. 5 ust. 2 ustawy z 1989 r., to otrzymujemy następujący wynik rozumowania. Ponieważ koszty poniesione przez podatnika w celu uzyskania przychodu ze źródeł przychodu zwolnionych od podatku dochodowego nie są kosztami uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy, więc koszt uzyskania przychodu ze źródła zwolnionego od podatku wynosi zawsze zero. Nigdy nie może być zatem większy od przychodu, co oznacza, że podmiot zwolniony od podatku dochodowego, według ustawy z 1989 r., nie mógł odnotować niedoboru w rozumieniu tejże ustawy. Skarżąca spółka, korzystając ze zwolnienia od podatku dochodowego, nie miała niedoboru w rozumieniu przepisów podatkowych i w konsekwencji, wbrew swoim twierdzeniom, nie nabyła prawa podmiotowego do odliczenia straty. Mechanizm obliczania niedoboru stworzony przez ustawodawcę za pomocą definicji legalnych zawartych w ustawie z 31 stycznia 1989 r o podatku dochodowym od osób prawnych po prostu wyłączał taką możliwość. Słuszne jest więc stanowisko sądów uznających, że strata, którą spółka poniosła w 1991 r., była stratą w sensie ekonomicznym, bilansowym, ale nie stratą w rozumieniu przepisów obowiązującego prawa podatkowego. Oceny tej nie zmienia trafne spostrzeżenie skarżącej (skarga konstytucyjna, s. 9), iż przedstawiona przez sądy interpretacja art. 11 ust. 1 pkt 20 ustawy z 1989 r. powodowałaby, że “dochód spółki byłby równy przychodowi, ze wszelkimi tego konsekwencjami”. Skarżąca podkreśliła dalej, iż prowadziłoby to do zburzenia “całego systemu zasad podatkowych i zasad rachunkowości”. Mieszanie konsekwencji podatkowych i tych, które ujawniają się w księgowości (rachunkowości spółki) jest metodologicznie niepoprawne; uzasadnianie tez z zakresu prawa podatkowego wymaganiami wynikającymi z zasad rachunkowości może prowadzić do błędnych wyników rozumowania. Warto jednak podkreślić, że treść art. 11 ust. 1 pkt 20 ustawy z 31 stycznia 1989 o podatku dochodowym od osób prawnych, zawierająca wskazanie kosztów, które nie są kosztami uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy, nie miała żadnego wpływu na sposób ich księgowania; obowiązywały wszak w tym zakresie przepisy dotyczące rachunkowości, stosownie do których przychód pozostawał przychodem, a koszt – kosztem. Treść art. 11 ust. 1 pkt 20 wpływała na sposób obliczenia należnego podatku dochodowego, jednak – co Trybunał Konstytucyjny podkreśla z największym naciskiem – wpływ ten nie występował w przypadku osób prawnych całkowicie zwolnionych z podatku dochodowego. W ich przypadku bowiem nie powstawało zobowiązanie podatkowe, niezależnie od tego, czy dochód był równy przychodowi, czy też byłby pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. W sytuacji spółki z udziałem kapitału zagranicznego stosunek jej dochodu do przychodu – z punktu widzenia wysokości podatku – był obojętny. Wracając do tezy skarżącej, iż interpretacja przepisów zrównująca dochód z przychodem burzy zasady podatkowe i zasady rachunkowości, Trybunał stwierdza, że teza ta jest pozbawiona jakiegokolwiek uzasadnienia. Interpretacja przepisów ustawy z 1989 r. dokonywana przez organy skarbowe i sądy – wbrew twierdzeniom skarżącej – nie przekreśla więc całego systemu zasad podatkowych.

O tym, że ustawa z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewidywała możliwości odliczenia od podatku dochodowego niedoboru, jakiego doznała skarżąca, świadczy też wprost treść art. 5 ust. 1 ustawy. Przepis ten określając przedmiot opodatkowania wskazywał, że jest nim dochód po potrąceniu niedoborów. Nie dopuszczał jednak pomniejszenia dochodu o niedobory “ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi

dochodowemu lub zwolnionych z tego podatku”. Ze względu na przedstawioną już treść art. 11 ust. 1 pkt 20 trzeba przyjąć, że w analizowanym teraz przepisie chodziło o księgowy ujęcie niedoboru. Reguła wyrażona w art. 5 ust. 1 mogła znaleźć zastosowanie, gdy dany podmiot prowadził działalność zarówno podlegającą opodatkowaniu, jak i zwolnioną z podatku dochodowego. Z cytowanego przepisu wynikało w sposób jednoznaczny, że straty poniesionej ze źródła przychodu wolnego od podatku nie można było odliczyć od podlegającego opodatkowaniu dochodu, osiągniętego w innej dziedzinie działalności. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego także przy prezentacji tego mechanizmu skarżąca zastosowała uproszczenie, które doprowadziło do błędnych wyników interpretacji. Otóż skarżąca twierdzi, że celem przepisów art. 5 w zw. z art. 11 ust. 2 pkt 20 ustawy z 1989 r. było, “aby podatnik (i urząd skarbowy) nie pomniejszał dochodu do opodatkowania ze źródeł podlegających opodatkowaniu o koszty uzyskania przychodu ze źródła, z którego dochód nie jest opodatkowany”. W art. 5 ust. 1 ustawodawca nie wspominał jednak o kosztach uzyskania przychodu. Zakaz potrącania od dochodu podlegającego opodatkowaniu dotyczył niedoboru (a nie kosztów uzyskania przychodu), jaki wystąpił w dziedzinie nie objętej podatkiem. Zakaz potrącania sięgał zatem głębiej, niż sugeruje to skarżąca w swoich wywodach. Na tle art. 5 ustawy rysował się bowiem następujący tok operacji. Podatnik osiągający przychody z różnych źródeł, także podatnik posiadający źródła przychodów zarówno objęte podatkiem dochodowym, jak i z niego zwolnione, miał obowiązek prowadzenia ewidencji w sposób umożliwiający wyodrębnienie każdego z tych źródeł przychodu, co zresztą skarżąca podkreśliła, nie wyciągając jednak dalszych konsekwencji. Uwidaczniały się one w tym, że jeśli w ewidencji źródła przychodów zwolnionego od podatku koszty uzyskania (w sensie księgowym) przewyższyły przychód, to tego niedoboru (w sensie księgowym) podmiot nie mógł odliczyć od dochodu osiągniętego ze źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu. Możliwość “przerzucania” straty istniała tylko między źródłami przychodów podlegającymi opodatkowaniu, co wynikało wprost z art. 5 ust.4, na który powołuje się skarżąca. Natomiast z art. 5 ust. 1 wynikał wyraźny zakaz potrącania od dochodu niedoboru ze źródła przychodu zwolnionego od podatku. Skoro ustawodawca nie dopuszczał potrącenia z dochodu osiąganego w danym roku straty poniesionej w tym samym roku ze źródeł przychodów zwolnionych od podatku, to tym bardziej – na tle sformułowań ustawy – niedopuszczalne było potrącenie straty z dochodu osiąganego w okresie późniejszym, po ustaniu zwolnienia podatkowego.

Skarżąca, dostrzegając mechanizmy ustawy z 1989 r., podnosi, że mogły one znaleźć zastosowanie wyłącznie do zwolnień przedmiotowych, nie zaś zwolnienia podmiotowego, z jakiego korzystały spółki z udziałem kapitału obcego. Teza o zróżnicowaniu sytuacji w zakresie odliczania strat ze względu na rodzaj zwolnienia podatkowego nie znajduje jednak uzasadnienia w przepisach. Obie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzają pojęcie “źródła przychodu nie podlegające podatkowi dochodowemu lub zwolnione od tego podatku”. Trudno wskazać w którejś z dwu ustaw przepis ograniczający zakres tego pojęcia do zwolnień w nich przewidzianych; na pewno obejmuje ono także zwolnienia przewidziane w innych ustawach. Brak jakichkolwiek podstaw, by z zakresu tego pojęcia wyłączyć zwolnienia podmiotowe, z jakich korzystały podmioty z udziałem zagranicznym (tak wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 lutego 1995 r., Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, Nr 2/1997, poz. 43). Zwolnienie podmiotowe w istocie oznacza bowiem, że wszystkie źródła przychodu danego podmiotu są zwolnione od podatku. Jego skutki w zakresie podatku dochodowego są takie same, jak w sytuacji, gdy podmiot nie korzystający ze zwolnienia podmiotowego osiąga przychody wyłącznie ze źródła objętego zwolnieniem przedmiotowym. Warto zresztą zwrócić uwagę, że zwolnienie podatkowe przyznane w art. 37 ust. 1 ustawy z 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym

wskazywało pewne granice przedmiotowe: przysługiwało bowiem tylko “w zakresie dochodów z przedmiotu działalności gospodarczej, określonego w zezwoleniu”. Skarżąca korzystała więc ze zwolnienia w zakresie ograniczonym treścią zezwolenia, na podstawie którego podjęła działalność (art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych). W przypadku aktywności gospodarczej wykraczającej poza przedmiot wskazany w zezwoleniu, dochód z innego źródła przychodu nie byłby już objęty zwolnieniem podatkowym. Przypomnijmy, że – zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 1989 r. – ustawodawca zakazywał podatnikom o różnych źródłach przychodu zmniejszania dochodu podlegającego opodatkowaniu o niedobór wynikający z działalności nieopodatkowanej. Gdyby skarżąca w okresie obowiązywania poprzedniej ustawy o podatku dochodowym prowadziła także, obok działalności wolnej od podatku (objętej zezwoleniem), działalność podlegającą opodatkowaniu, niedoboru z tej pierwszej nie mogłaby odliczyć od podatku należnego z drugiego źródła przychodu. Z punktu widzenia celu ustawy o podatku dochodowym trudno wskazać racjonalne argumenty przemawiające za tym, by spółka całkowicie zwolniona od podatku (prowadząca działalność wyłącznie w granicach zezwolenia) była w lepszej sytuacji niż ta, która tylko w pewnym zakresie (co do niektórych źródeł przychodu) korzystała ze zwolnienia.

Wnioski z analizy art. 11 ust. 1 pkt 20 i art. 5 ust. 1 ustawy z 1989 r. można ująć w następujący sposób. Ustawodawca wykluczył odliczanie niedoboru za pomocą dwóch mechanizmów. Pierwszy polegał na wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy kosztów związanych ze źródłami przychodu wolnymi od podatku dochodowego; w konsekwencji eliminował możliwość powstania niedoboru. Drugi mechanizm działał raczej na płaszczyźnie rachunkowości i polegał na wyłączeniu z zakresu niedoboru podlegającego odliczeniu niedoboru z działalności wolnej od podatku; w konsekwencji niedoboru tego nie brało się pod uwagę przy obliczaniu należności. Skutek zastosowania każdego z tych mechanizmów był identyczny: czy niedoboru w ogóle nie było, czy też był, ale nie brało się go pod uwagę, wniosek jest jeden – w ustawie z 1989 r. normodawca nie przewidział możliwości odliczania strat powstałych ze źródeł przychodu wolnych od podatku.

Trzeba też przeciwstawić się interpretacji, która ogranicza zakres zakazu potrącenia straty do sytuacji, gdy podmiot w ogóle nie podlegał podatkowi dochodowemu. Wedle tego stanowiska tylko w takiej sytuacji zerwana jest ciągłość prawna i ekonomiczna między okresem zwolnienia a następującym po nim okresem podlegania podatkowi. Nie powinno być natomiast wyłączone odliczanie strat w przypadku spółek z udziałem zagranicznym, ponieważ one podlegały obowiązkowi podatkowemu, a jedynie były zwolnione z płacenia podatku (tak R. Mastalski, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 3 grudnia 1997 r., OSP 11/1998, poz. 204). Ta interpretacja nie może być przyjęta, gdyż całkowicie ignoruje wyraźną treść przepisu ustawy. Jak wyżej podkreślono, zarówno dawna ustawa (art. 5 ust. 1, art. 11 ust. 1 pkt 20), jak i obecnie obowiązujący art. 7 ust. 3 i ust. 4, zrównują sytuacje podmiotów nie podlegających podatkowi i tych, które są z podatku zwolnione (czyli podlegają obowiązkowi podatkowemu, ale są zwolnione z obowiązku płacenia).

Należy podsumować to, co w świetle powyższych uwag wydaje się oczywiste: na podstawie ustawy z 1989 r. skarżąca nie nabyła prawa do odliczenia straty, gdyż z przepisów tej ustawy wyraźnie wynikał zakaz potrącania od dochodu podlegającego opodatkowaniu niedoboru (w sensie księgowym) ze źródeł przychodu zwolnionych z tegoż podatku. Skoro skarżąca nie nabyła prawa, nie mogła go stracić na skutek wprowadzenia jakichkolwiek przepisów. Trybunał Konstytucyjny zwraca jednak uwagę, że zarzut kierowany pod adresem art. 7 ust. 3 i 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. jest szczególnie pozbawiony uzasadnienia, gdyż ustawa ta – w analizowanym tu zakresie –

utrzymała w zasadzie istniejący stan prawny. Nawet autor powoływany przez skarżącą na poparcie jej tez stwierdza, że “W obecnie obowiązującej ustawie redakcja przepisu dotyczącego przenoszenia strat została zmieniona” (T. Kacymirow, Niektóre sporne aspekty ulg podatkowych dla przedsiębiorstw z udziałem zagranicznym, MP 3/94, s. 75). Mimo zmiany terminologii i systematyki, nie nastąpiły więc żadne zmiany merytoryczne; mechanizm obliczania i odliczania strat przewidziany w nowej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jest identyczny z tym, który obowiązywał wcześniej. Tyle że obecnie jest on ujęty w jednym przepisie, art. 7 ustawy, natomiast na tle dawnych przepisów wynikał z łącznego odczytania dwóch przepisów. Stanowiąca podstawę skargi teza o zmianie przepisów prawa podatkowego jest więc nieprawdziwa.

Skarżąca, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ma świadomość, iż stan prawny w zakresie odliczania straty nie uległ zmianie na skutek wejścia w życie nowej ustawy o podatku dochodowym osób prawnych. Zarzut zmiany “reguł gry podatkowej” w toku działalności spółki został zgłoszony dopiero jako uzasadnienie skargi konstytucyjnej. Dzięki niemu można bowiem twierdzić, iż naruszone zostały zasady państwa prawnego. Ani w uzasadnieniu wniosku o wniesienie rewizji nadzwyczajnej, ani w piśmie procesowym Rzecznika Praw Obywatelskich, złożonym w toku niniejszej sprawy, nie wspomina się o niekorzystnej zmianie stanu prawnego, która dokonała się w okresie działalności Spółki i zaskoczyła zainteresowaną. W celu uzasadnienia prawa do odliczenia straty Rzecznik Praw Obywatelskich, a także – w zasadzie – skarżąca, wykorzystują raczej argumenty natury celowościowej. Zmierzają do wykazania, że wykładnia obowiązujących przepisów podatkowych, dokonywana przez organy administracji podatkowej i sądy, z ekonomicznego punktu widzenia jest szkodliwa, a ponadto prowadzi do swoistej sprzeczności przepisów: obligatoryjne zwolnienie podatkowe, dotyczące podmiotów z udziałem zagranicznym, obróciło się przeciwko nim; przepis, który w założeniu miał stanowić przywilej, stał się pułapką.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wola ustawodawcy w kwestii kwalifikacji strat poniesionych przez podmioty zwolnione z podatku dochodowego została zmanifestowana w sposób wyraźny i konsekwentny w obu analizowanych ustawach. Sens przyjętej regulacji, prawidłowo odczytany przez sądy, polega na uniemożliwieniu przerzucenia na Skarb Państwa ryzyka gospodarczego podmiotu wolnego od podatku. Skoro treść przepisu, dzięki wykładni językowej, pozwala skonstruować obowiązującą normę, a ponadto wyraźna jest ratio legis tak ustalonej normy, to brak podstaw do stosowania wykładni systemowej i celowościowej w celu poszukiwania innego, możliwego znaczenia przepisu. W niniejszej sprawie, co Trybunał Konstytucyjny z naciskiem podkreśla, korzystny dla skarżącej wynik wykładni mógłby zostać osiągnięty tylko przy pominięciu niektórych, wyraźnych, sformułowań ustawy.

Jest rzeczą oczywistą, że ustawodawca – tworząc przepisy obowiązującego prawa – dokonuje wyboru celów, którym prawo to ma służyć. Dokonał go także w przypadku rozwiązania prawnego będącego przedmiotem niniejszej skargi. Nie ulega bowiem wątpliwości, że gdyby spółki z udziałem zagranicznym po okresie trzyletniego zwolnienia podatkowego przez kolejne trzy lata mogły korzystać z prawa odliczenia straty poniesionej w pierwszych latach swojej działalności, szanse ich rozwoju i sukcesu gospodarczego byłyby zwiększone. Dokonałoby się to jednak kosztem uszczuplenia dochodów państwa. Zaskarżony przepis ustawy oraz jego poprzednik w ustawie z 1989 r. są wyrazem wyboru dbałości o wpływy do budżetu. Trybunał Konstytucyjny nie jest władny kontrolować prawidłowości decyzji ustawodawcy w tym zakresie. Trybunał podkreśla też, że wykazana wyżej stabilność stanu prawnego w kwestii odliczania strat wyraźnie łągodzi formułowany przez skarżącą zarzut braku respektowania przez ustawodawcę zasad gospodarowania i względów ekonomicznych. Znając zakres czasowy zwolnienia podatkowego i

brak możliwości późniejszego odliczenia strat poniesionych w tym okresie, spółki z udziałem zagranicznym mogły odpowiednio zaplanować swą aktywność gospodarczą.

Powyższe wywody uzasadniają tezę, iż nie zostały naruszone ani art. 2, ani art. 21 ust. 1, ani art. 64 konstytucji. Ten ostatni przepis, jak wynika z systematyki konstytucji, statuuje normę dotyczącą osób fizycznych, gdyż znajduje się w rozdziale poświęconym wolnościom i prawom człowieka i obywatela. Trybunał uznał jednak, że art. 64 konstytucji ze względu na przedmiot regulacji, którym jest ochrona własności i innych praw majątkowych, powinien znaleźć zastosowanie także w odniesieniu do osób prawnych. Konstytucyjna gwarancja przyznana ich prawom majątkowym w istocie oznacza bowiem wzmocnienie ochrony mienia wspólników i akcjonariuszy, a zatem – w ostatecznym rachunku – służy osobom fizycznym. W niniejszej sprawie nie nastąpiło jednak naruszenie wskazanych norm. Ponieważ skarżąca nie nabyła prawa do odliczenia straty na podstawie ustawy z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wejście w życie zaskarżonego przepisu nie mogło jej zaskoczyć, ani podważyć zaufania do prawa stanowionego w Rzeczypospolitej (art. 2). Nie mogło też pozbawić praw nabytych, w szczególności praw majątkowych gwarantowanych w art. 21 ust. 1 i art. 64 konstytucji.

Nie został też naruszony art. 20 konstytucji, gwarantujący wolność działalności gospodarczej. Zarzut ten skarżąca uzasadniła wskazując na obligatoryjny charakter zwolnienia podatkowego, przewidzianego w ustawie o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych. Brak możliwości wyboru reżimu podatkowego, któremu podlega spółka z kapitałem obcym, w ocenie skarżącej oznacza ograniczenie wolności gospodarczej. Zarzut ten być może jest uzasadniony, jednak z całą pewnością nie powinien być kierowany przeciwko art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Ewentualne naruszenie swobody gospodarczej mogłoby być podnoszone wobec art. 28 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1988 r., przepisu, który owo obligatoryjne zwolnienie przewidywał. Tego przepisu spółka jednak nie zaskarżyła i – w związku z tym – nie może on stanowić przedmiotu niniejszego postępowania.

3. Oceniając zarzut naruszenia art. 32 konstytucji, statuującego zasadę równości wobec prawa, Trybunał uznał, że przepis ten nie może stanowić wzorca kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie. Powołany artykuł zawiera jedną z zasad ogólnych, sformułowanych przez ustawodawcę konstytucyjnego w rozdziale poświęconym wolnościom, prawom i obowiązkom człowieka i obywatela. Miejsce art. 32 w systematyce tego rozdziału, fakt, że poprzedza on normy dotyczące tylko osób fizycznych, a mianowicie gwarantującą równość płci (art. 33) oraz regulację nabycia obywatelstwa polskiego (art. 34), narzuca kierunek jego interpretacji.

Nawet gdyby zasadę równości wobec prawa odnieść do podmiotów gospodarczych, to i tak należałoby uznać, że stosowanie art. 7 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do skarżącej nie ma charakteru dyskryminującego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, uzasadnienie zarzutu nierówności wobec prawa opiera się na błędnym założeniu, że ogół podmiotów prowadzących działalność gospodarczą powinien być poddany tym samym zasadom odliczania strat. Tymczasem fakt, że niektóre z tych podmiotów korzystają ze zwolnienia podatkowego stanowi istotną okoliczność faktyczną, cechą prawnie doniosłą, która wyróżnia je z całej grupy. Trybunał Konstytucyjny – w odniesieniu do osób fizycznych – wielokrotnie wyrażał pogląd, iż z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie danej klasy (kategorii); wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. (K. 3/94, OTK w 1994 r., poz. 42, podobnie: U. 7/87, OTK w 1988 r., s. 11, K. 8/91, OTK w 1992 r., s. 82). Stosując odpowiednio tę zasadę do podmiotów gospodarczych

należałoby stwierdzić, że dopuszczalne jest odmienne ukształtowanie położenia podmiotów zwolnionych od podatku także w innych kwestiach podatkowych. O dyskryminacji można by mówić, gdyby ustawodawca wprowadził zróżnicowanie w ramach każdej z wyróżnionych klas podmiotów gospodarczych: tych, na których ciąży obowiązek podatkowy i tych z niego zwolnionych. Jednak art. 7 ust. 3 i ust. 4 takiego zróżnicowania nie wprowadza; przepis ten odnosi się do całej klasy podmiotów korzystających ze zwolnień podatkowych. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego właśnie kwestionowany przez skarżącą, szeroki zakres, jaki nadano zakazowi odliczenia straty, decyduje o tym, że zakaz ten nie ma charakteru dyskryminującego. Wszystkie podmioty objęte zakresem art. 7 ust. 3, zarówno te nie podlegające opodatkowaniu jak i zwolnione z obowiązku płacenia, niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej, od pochodzenia ich kapitału, niezależnie od tego, czy zwolnienie ma charakter przedmiotowy czy podmiotowy, są pozbawione możliwości odliczania strat poniesionych w działalności wolnej od podatku.

4. Przechodząc do drugiego zasadniczego zarzutu skarżącej, dotyczącego naruszenia przez ustawodawcę umów międzynarodowych wiążących Rzeczpospolitą Polską, a tym samym przepisów konstytucji gwarantujących przestrzeganie norm prawa międzynarodowego, Trybunał zważył, co następuje.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 konstytucji skarga do Trybunału Konstytucyjnego może być wniesiona tylko w razie łącznego spełnienia kilku warunków. Pierwszym z nich jest naruszenie konstytucyjnej wolności lub prawa. Tymczasem powołane przez skarżącą jako wzorzec kontroli przepisy konstytucji, tj. art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i 89 ust. 1, nie statuuje żadnych praw ani wolności. Są to przepisy ustalające miejsce umów międzynarodowych w systemie źródeł prawa Rzeczypospolitej Polskiej oraz określające procedurę ratyfikacji i publikacji traktatów międzynarodowych. Nakładają one określone obowiązki na wskazane organy państwa, natomiast nie kreują po stronie obywateli żadnych praw ani wolności konstytucyjnych. W doktrynie podkreśla się, że jednym z warunków dopuszczalności skargi jest osobiste zainteresowanie skarżącego w usunięciu naruszenia, a naruszenie powinno dotyczyć pozycji prawnej skarżącego (B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 1999, s. 410). Wykluczone jest więc uznanie, by podmioty, którym przysługuje skarga do Trybunału Konstytucyjnego (zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne), mogły wykorzystywać ten środek prawny w celu kontroli wypełniania przez organy państwa ich konstytucyjnych obowiązków.

Nie można też przyjąć, że właściwy wzorzec kontroli stanowią umowy międzynarodowe, których stroną jest Polska. Nie ma przy tym znaczenia, czy z umów powołanych przez skarżącą wynikają dla niej jakieś prawa; nawet gdyby wynikały, to nie byłyby chronione w trybie skargi konstytucyjnej. Poza sporem pozostaje bowiem twierdzenie, że warunkiem dopuszczalności skargi do Trybunału Konstytucyjnego jest naruszenie "konstytucyjnego prawa lub wolności". Miejsce uregulowania danego prawa lub wolności w systematyce konstytucji nie ma znaczenia prawnego, decydujący jest natomiast fakt uregulowania w ustawie zasadniczej. "Skarga nie może zatem służyć w razie naruszenia praw przyznanych ustawami czy wynikających z umów międzynarodowych" (M. Masternak-Kubiak, *Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1998, s. 47, 48). Stosownie do art. 79 ust. 1 konstytucji przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko zgodność zaskarżonego aktu normatywnego z konstytucją, a nie z jakimkolwiek innym aktem normatywnym.

Wobec niespełnienia zasadniczej materialnoprawnej przesłanki dopuszczalności skargi, jaką jest naruszenie konstytucyjnych wolności lub praw, postępowanie w zakresie zgodności zaskarżonej ustawy z art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i 89 ust. 1 konstytucji oraz przepisami umów międzynarodowych należało umorzyć.



Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.