

Warszawa, dnia 12 stycznia 1999 r.

**Opinia prawna
w sprawie skargi konstytucyjnej Spółki Akcyjnej SIPMA SA
w Lublinie sygn.akt SK.12/98**

Spółka Akcyjna SIPMA SA w Lublinie wniosła do Trybunału Konstytucyjnego skargę konstytucyjną o stwierdzenie naruszenia przez art. 7 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, z późn.zm.) następujących zasad konstytucyjnych:

- 1) zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, niedziałania prawa wstecz i ochrony prawa słusznie nabytych (art. 2 Konstytucji),
- 2) wolności prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 Konstytucji),
- 3) ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 i art. 21 ust. 1 Konstytucji),
- 4) prawa do prowadzenia działalności gospodarczej bez dyskryminacji w życiu gospodarczym "z jakiegokolwiek przyczyny" (art. 32 Konstytucji),
- 5) prawa podmiotu gospodarczego do stosowania wobec niego powszechnie obowiązujących na terytorium RP norm prawa międzynarodowego (art. 9 w zw. z art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 i art. 89 ust. 1 Konstytucji).

Z akt sprawy wynika, że SIPMA Spółka Akcyjna w Lublinie z udziałem kapitału włoskiego, utworzona została na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz.U. Nr 41, poz. 325, z późn.zm.).

Ustawa określała warunki podejmowania i zasady prowadzenia działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych na terytorium PRL, zgodnie ze sformułowaną w preambule do ustawy intencją stworzenia "*stabilnych warunków do dalszego rozwoju wzajemnie korzystnej współpracy kapitałowej między podmiotami krajowymi i zagranicznymi*" oraz zagwarantowania podmiotom zagranicznym "*ochrony ich własności, dochodów i innych praw*".

Jednym z wyrazów tej intencji, było zawarte w art. 28 zwolnienie od podatku dochodowego. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu, zwolniony był od podatku dochodowego **dochód spółki z udziałem zagranicznym** w okresie trzech lat od rozpoczęcia działalności, przy czym za datę rozpoczęcia działalności uważana była data wystawienia pierwszej faktury. Zgodnie z ust. 2 - spółka mogła uzyskać zwolnienie od podatku dochodowego na dalszy okres, nie dłuższy niż trzy lata, z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w preferowanych dziedzinach, określonych przez Radę Ministrów. Okres dodatkowego zwolnienia określał Prezes Agencji do Spraw Inwestycji Zagranicznych w zezwoleniu na prowadzenie przez spółkę z udziałem zagranicznym określonej działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. Nr 60, poz. 253, z późn.zm.), uchylając z dniem wejścia w życie - 4 lipca 1991 r. - ustawę, o której wyżej mowa, zachowała uprawnienia spółek utworzonych na podstawie tej ustawy, do przysługujących im ulg i zwolnień podatkowych, do czasu ich wyczerpania, w zakresie dochodów z przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu na utworzenie danej spółki (art. 37 ust. 1 ustawy z czerwca 1991 r.).

Jak wynika z opisu stanu faktycznego w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, w roku 1991 Spółka poniosła stratę, którą rozliczyła w latach 1992-1994, po jednej trzeciej w każdym roku.

W wyniku czynności kontrolnych, właściwy rzeczowo i miejscowo organ podatkowy - Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie, uznał za nieprawidłowe rozliczenie podatkowe Spółki za 1994 r., w tym rozliczenie straty za 1991 r. Po dokonaniu korekty rozliczenia, wydał decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe Spółki. Decyzję Urzędu podatkowego utrzymała w mocy Izba Skarbowa w Lublinie, po rozpatrzeniu odwołania podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 28 lutego 1997 r. (sygn. akt I SA/Lu 321/96), oddalił skargę Spółki na decyzję Izby Skarbowej.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł do Sądu Najwyższego rewizję nadzwyczajną od wyroku NSA, zarzucając jej rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i błędne zastosowanie art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 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. Po

rozpoznaniu sprawy w dniu 3 grudnia 1997 r., Sąd Najwyższy - Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych - oddalił rewizję nadzwyczajną (wyrok z 3.12.1997 r. sygn. akt III RN 70/97).

Zasady ustalania dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym osób prawnych, w tym spółek z udziałem zagranicznym, w roku 1991, regulowały przepisy ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 3, poz. 12, z późn.zm.). W myśl art. 5 ust. 2, dochodem ze źródła (źródeł) przychodów, będącym przedmiotem opodatkowania w roku podatkowym, jest nadwyżka sumy dochodów z tego źródła (z tych źródeł) nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. **Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest niedoborem ze źródła (źródeł) przychodów.** Zgodnie z ust. 3 w tym artykule, *"U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, za dochód w rozumieniu ust. 1 uważa się zysk bilansowy wykazany na podstawie prawidłowo sporządzonych ksiąg, zmniejszony o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11"*.

Wśród wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu, **w art. 11 ust. 1 pkt 21, wymienione zostały koszty uzyskania przychodów ze źródeł przychodów znajdujących się na obszarze Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł w ogóle nie podlegają opodatkowaniu albo są zwolnione od podatku dochodowego.**

Ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 9, poz. 30), cytowanemu art. 3 nadano następujące brzmienie, obowiązujące od 1 stycznia 1991 r.: *"U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, przedmiotem opodatkowania jest dochód, o którym mowa w ust. 2, wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11, jeżeli wydatki te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów."*

Również, dopiero postanowieniem tej ustawy, został dodany w art. 5 ustęp 4, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 1991 r., stanowiący, że: *"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"*.

Wyżej cytowane brzmienie art. 5 ustawy z 1989 r. uwzględniał jej tekst jednolity (Dz.U. z 1991 r. nr 49, poz. 216), do którego odwołuje się Prokurator Generalny w swym stanowisku przekazanym w rozpatrywanej sprawie.

Przedstawicielki Spółki wnoszącej skargę konstytucyjną, eksponują brzmienie cytowanego ustępu 4 w art. 5 ustawy podatkowej z 1989 r., utożsamiając pojęcie "niedoboru", o którym tam mowa z pojęciem straty bilansowej, ustalonej za 1991 r. według ówczesnie obowiązujących zasad rachunkowości. Nie są to pojęcia tożsame. Sposób ustalenia "dochodu" względnie "niedoboru" ze źródeł przychodów dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym, określały cytowane wyżej przepisy ustępów 1-3 w wyżej wskazanym art. 5. W myśl tych przepisów, w związku z art. 11 ust. 1 pkt 21 omawianej ustawy, w wypadku podmiotu korzystającego z generalnego zwolnienia od podatku dochodowego - **dochodów ze wszystkich źródeł przychodów** - nie było możliwe powstanie niedoboru, czyli "straty podatkowej" podlegającej odliczeniu od dochodu w następnych latach podatkowych. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania, zgodnie z cytowanymi przepisami, wyłączało się bowiem zarówno dochód zwolniony od podatku, jak i koszty uzyskania przychodów ze źródeł wolnych od podatku.

Z dniem 1 stycznia 1992 r., ustawa podatkowa z 1989 r. została uchylona obowiązującą od tego dnia ustawą z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 21, poz. 86). Zgodnie z **art. 7 ust. 1 i 2** tej ustawy, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z których został osiągnięty. Dochodem zaś jest (z pewnymi wyjątkami nie dotyczącymi analizowanej sprawy) nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Zakwestionowane w skardze konstytucyjnej, jako sprzeczne z Konstytucją, ust. 3 u 4 w art. 7, w pierwotnym brzmieniu ustawy stanowiły:

"3. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

- 1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,**
- 2) (...),**
- 3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2.**

4. Stratę, o której mowa w ust. 2, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego w następnych trzech latach podatkowych. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3."

Zmiana brzmienia ust. 4 w art. 7 ustawy, dokonana ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 28, poz. 127), nie miała znaczenia dla rozpatrywanej sprawy. W zdaniu pierwszy tego ustępu, wyrazy "z dochodu uzyskanego w następnych trzech latach podatkowych" zmieniono na: "z dochodu uzyskanego w najbliższych, kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych". Zdanie drugie uzupełniono o regulację odnoszącą się do podmiotów przekształcanych, przejmowanych lub dzielonych. Takie też brzmienie ustępu 4, zawierał tekst jednolity ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482), obowiązujący przy rozliczeniach podatkowych za 1994 r.

Zestawienie treści przepisów ustalających zasady obliczania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym osób prawnych oraz zasady odliczania **strat podatkowych** w latach następnych, w obu wyżej omówionych, kolejno po sobie obowiązujących ustawach świadczy, że zasady te były identyczne. Zarówno ustawa z 1989 r., jak i z 1982, przy ustalaniu dochodu będącego podstawą opodatkowania, ewentualnie niedoboru (straty) odliczanej od dochodu lat następnych, wyłączała dochody zwolnione od podatku, jak też koszty uzyskania poniesione w celu uzyskania dochodów zwolnionych od podatku.

Nieuzasadniony jest zatem zarzut skarżącej Spółki, że stan prawny w zakresie jej uprawnienia do odliczenia strat poniesionych w okresie zwolnienia podatkowego, został przez ustawę z 1982 r. zmieniony w sposób naruszający zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa stanowiącą element demokratycznego państwa prawnego, o czym stanowi art. 2 Konstytucji RP, przez retroaktywność przepisów tej ustawy i nieposzanowanie praw nabytych.

Równie nietrafne są zarzuty naruszenia przez przepisy art. 7 ust. 3 i 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych konstytucyjnych zasad wolności prowadzenia działalności gospodarczej, bez dyskryminacji w życiu gospodarczym "z jakiegokolwiek przyczyny" oraz ochrony własności, jak również prawa podmiotu gospodarczego do stosowania wobec niego obowiązujących na terytorium RP norm prawa międzynarodowego. W tych kwestiach należy w pełni podzielić argumenty Prokuratora Generalnego, przedstawione na str. 5 - 7 "stanowiska" przekazanego w rozpatrywanej sprawie.

Opracowała: Wanda Wojnowska-Ciodyk