

Dz.U. 1996 Nr 42 poz. 188

UCHWAŁA

TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO

z dnia 26 marca 1996 r.

Sygn. akt W. 13/95

W sprawie ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zmianami)

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie:

Andrzej Zoll – przewodniczący
Zdzisław Czeszejko-Sochacki – sprawozdawca
Tomasz Dybowski
Lech Garlicki
Stefan J. Jaworski
Krzysztof Kolasiński
Wojciech Łączkowski
Ferdynand Rymarz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Wojciech Sokolewicz
Błażej Wierzbowski

po rozpoznaniu na posiedzeniach w dniach 5, 6 i 26 marca 1996 r. w trybie art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jednolity z 1991 r. Dz.U. Nr 109, poz. 470; zm.: z 1993 r. Nr 47, poz. 213; z 1994 r. Nr 122, poz. 593; z 1995 r. Dz.U. Nr 13, poz. 59) wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zmianami) przez wyjaśnienie:

– czy postanowienia art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy uprawniają akcjonariuszy korzystających z możliwości przewidzianej postanowieniami art. 311 § 3 kodeksu handlowego do dokonywania odliczeń od dochodu wydatków na objęcie akcji w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania (na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) – przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa poniesionych jedynie przed rejestracją spółki;

– czy uprawnienie takie przysługuje akcjonariuszom również w odniesieniu do wydatków ponoszonych w kolejnych latach podatkowych z tytułu pokrycia całej wartości nominalnej obejmowanych akcji uprawniającej do otrzymania akcji w myśl postanowień art. 346 § 1 kodeksu handlowego.

ustalił:

1. Art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90 poz. 416; zm.: Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 133, poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113) **uprawnia podatnika, korzystającego z możliwości przewidzianego w art. 311 § 3 kodeksu handlowego sposobu opłacenia akcji wydawanych za gotowiznę, do odliczenia od dochodu kwoty wydatków przeznaczonych na objęcie akcji w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania – na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa niezależnie od tego, czy wydatki te zostały poniesione przed czy po zarejestrowaniu spółki;**

2. Uprawnienie, o którym mowa w pkt. 1 uchwały, przysługuje podatnikowi w każdym roku podatkowym, w którym poniósł wydatki na cele określone w art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy, w wysokości nie przekraczającej w danym roku podatkowym łącznie czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w

trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów emerytalnych.

Uzasadnienie:

I

1. We wniosku z 20 października 1995 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się do TK o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 26 ust. 1 pkt. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90 poz. 416 ze zm.) przez wyjaśnienie:

- czy postanowienia tego artykułu uprawniają akcjonariuszy korzystających z możliwości przewidzianej postanowieniem art. 311 § 3 kodeksu handlowego do dokonywania odliczeń od dochodu wydatków na objęcie akcji w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania (na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) – przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa poniesionych jedynie przed rejestracją spółki,
- czy uprawnienie takie przysługuje akcjonariuszom również w odniesieniu do wydatków ponoszonych w kolejnych latach podatkowych z tytułu pokrycia całej wartości nominalnej obejmowanych akcji uprawniającej do otrzymania akcji w myśl postanowień art. 346 § 1 kodeksu handlowego.

W uzasadnieniu powyższego wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich powołał się na liczne skargi podatników w sprawie stosowanej przez Urzędy Skarbowe zasady odliczania od podstawy opodatkowania wydatków związanych z nabyciem akcji tych spółek. Jego zdaniem wątpliwości rodzą się w związku z interpretacją omawianego postanowienia przez Urzędy Skarbowe, które w sytuacji przewidzianej w art. 311 § 3 kodeksu handlowego odmawiają akcjonariuszom prawa do odliczania od podstawy opodatkowania kwot wydatkowanych w kolejnych latach podatkowych na objęcie akcji spółki tworzonej w celu oddania do odpłatnego korzystania mienia przedsiębiorstwa. Wnioskodawca nie zgadza się ze stanowiskiem Ministra Finansów potwierdzającym prawidłowość praktyki stosowanej przez organy podatkowe, jako zgodnej z treścią postanowień art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustaloną w drodze wykładni językowej. Bardziej

szczegółowe argumenty Wnioskodawcy zostaną przedstawione w dalszych wywodach uzasadnienia uchwały.

2. W stanowisku zajęтым przez Prokuratora Generalnego został zawarty pogląd, że przepis art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uprawnia podatnika do odliczenia od dochodu rzeczywistej kwoty wydanej w danym roku podatkowym na zakup akcji (udziałów) od Skarbu Państwa oraz w latach następnych odpowiednich kwot do wysokości spłat ratalnych określonych przepisami prawa (statutu). Nie może ono przekroczyć łącznie kwoty czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej ustalonego w trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów emerytalnych, na rzecz tworzonej spółki na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Prokurator Generalny podziela pogląd o społecznej i prawnej celowości ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy. W rzeczy samej dowodzi natomiast, iż poddany wykładni przepis stanowi odstępstwo, mające charakter przywileju dla osób nim objętych, od powszechnie obowiązujących zasad podatkowych i dlatego jego odczytanie powinno nastąpić z uwzględnieniem aksjologii konstytucyjnej a zwłaszcza zasad sprawiedliwości społecznej i równości. Za istotną przesłankę interpretacyjną uważa także cel społeczno-gospodarczy. W wyniku swych rozważań Prokurator Generalny dochodzi do wniosku, że pojęcie „w spółce tworzonej” dotyczy sytuacji, gdy jednoosobowa spółka Skarbu Państwa jest już zarejestrowana w rejestrze handlowym i następuje przekształcenie jej w wielopodmiotową spółkę akcyjną z udziałem osób fizycznych albo taką spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Nie widzi przeszkody do odliczania w odpowiednich częściach przewidzianej w powołanym przepisie kwoty czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w kolejno następujących po sobie latach podatkowych, w których tworzona jest spółka i spłacane są w ratach akcje (udziały). Skłania się także do poglądu o możliwości jednorazowego albo wielokrotnego korzystania w każdym roku podatkowym z maksymalnej ulgi.

3. W piśmie z 29 lutego 1996 r., przedstawionym na wezwanie Trybunału Konstytucyjnego, Minister Finansów podtrzymał wcześniej wyrażony pogląd o czasowym aspekcie użytego przez ustawodawcę określenia „tworzonych”. Zdaniem Ministra odliczeniu podlegają więc tylko wydatki w spółce tworzonej (jeszcze nie powstałej), czyli wydatki poniesione przed

rejestracją spółki. Natomiast wydatki ponoszone po rejestracji są co prawda wydatkami związanymi z objęciem akcji, ale nie są wydatkami na objęcie akcji w tworzonej spółce, a więc nie podlegają odliczeniu. W konsekwencji Minister Finansów utrzymuje, że dokonanie odliczenia wydatków poniesionych w trakcie roku podatkowego jest możliwe po spełnieniu dwóch warunków, określonych – jego zdaniem – w omawianym przepisie. Wydatki, o których mowa, muszą być przeznaczone na objęcie akcji w tworzonej spółce (warunek pierwszy – czasu poniesienia wydatków) w celu przejęcia do odpłatnego korzystania mienia likwidowanego przedsiębiorstwa państwowego (warunek drugi – rodzaju spółki, w której obejmowane są akcje). Minister Finansów nie zgadza się z interpretacją Rzecznika Praw Obywatelskich, który w omawianym przepisie dostrzega jedynie drugi z wyżej wymienionych warunków.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Na wstępie rozważań trzeba podkreślić, że Wnioskodawca domaga się ustalenia wykładni art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy w kontekście art. 311 § 3 i art. 346 § 1 kodeksu handlowego, a więc jedynie w stosunku do uprawnień akcjonariuszy spółki akcyjnej. W tym zaś ujęciu konieczne jest przede wszystkim wyjaśnienie użytego w wykładanym przepisie pojęcia „objęcie akcji (udziałów)” od Skarbu Państwa. Tym pojęciem posługuje się art. 314 § 2 i art. 327 § 1 kh. Zwrócić przy tym należy uwagę na różnice w sposobie powstania dwu rodzajów spółek kapitałowych. Do powstania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością konieczne jest wniesienie całego kapitału zakładowego przed rejestracją spółki (art. 160 pkt 2 i art. 167 § 1 kh). Kapitał zakładowy stanowi suma udziałów o równej lub nierównej wartości (art. 159 § 1 kh). W tej konstrukcji spółki objęcie udziałów jest równoznaczne z koniecznością równoczesnego pokrycia udziału wkładami pieniężnymi lub niepieniężnymi. W niniejszej sprawie chodzi jednak o spółkę akcyjną, której odrębności zostaną przedstawione w dalszych wywodach.

W analizowanym art. 26 ust. 1 pkt 10 mowa jest o „objęciu akcji (udziałów)” w spółce określonego rodzaju, a nie o ich „nabyciu” czy „zakupie”, jak to ma miejsce w tym samym przepisie w odniesieniu do akcji (udziałów) czy obligacji Skarbu Państwa. Tej istotnej różnicy nie dostrzega Prokurator Generalny, który w swoim stanowisku argumentację odnoszącą się do nabycia akcji (udziałów) od Skarbu Państwa stosuje także do objęcia akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania do odpłatnego korzystania likwidowanego przedsiębiorstwa państwowego. W spółkach kapitałowych celowe jest tym czasem ściśle odróżnianie nabycia pierwotnego ogółu praw i obowiązków wspólnika, płynących ze stosunku spółki (nazywanego w kodeksie handlowym objęciem akcji lub udziałów), które przed aktem objęcia w ogóle nie istnieją i po raz pierwszy powstają dla nabywcy, od ich nabycia pochodnego, gdy istniejące już prawa przechodzą od poprzednika na następcę. W konsekwencji nie każde nabycie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania likwidowanego przedsiębiorstwa może być podstawą do odliczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 10. Z odliczenia takiego można skorzystać jedynie w wypadku pierwotnego nabycia akcji lub udziałów czyli w wypadku ich objęcia. Tego rodzaju nabycie akcji (udziałów) i związane z nim wydatki nie zawsze ponoszone są przed rejestracją spółki.

Dla wykładni omawianego art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy nie ma większego znaczenia fakt, że w wypadku tworzenia spółek kapitałowych podniesiona przez Wnioskodawcę wątpliwość może nie mieć znaczenia praktycznego. Jest tak przy objęciu udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością – niezależnie od sposobu ich pokrycia (wkłady pieniężne lub wkłady niepieniężne – aporty) – a także przy objęciu akcji w spółce akcyjnej, gdy wydawane są za wkłady niepieniężne, w tych bowiem wypadkach udziały i akcje powinny być pokryte w całości przed zarejestrowaniem spółki (art. 160, art. 167 § 1 pkt 2, art. 311 § 3). Podatnik, który objął udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcje wydawane za wkłady niepieniężne ma obowiązek pokrycia udziałów lub akcji przed zarejestrowaniem spółki, co w konsekwencji oznacza, że także w tym czasie poniesie przeznaczone na ten cel wydatki. Wątpliwość, o której mowa, ma natomiast znaczenie praktyczne w związku z objęciem akcji wydawanych za gotówkę, które przed zarejestrowaniem spółki powinny być, zgodnie z art. 311 § 3 kh opłacone przynajmniej w jednej czwartej części ich wartości nominalnej. Akcjonariusz jest przy tym zobowiązany do pełnej wpłaty należności za akcje, a wpłaty powinny być dokonywane równomiernie na wszystkie akcje (art. 341 § 1 i 2). Terminy i wysokość wpłat na akcje określa statut lub walne zgromadzenie (art. 342 § 1). W tym wypadku, na co słusznie zwraca uwagę Wnioskodawca, powstanie sytuacja, w której wydatki

przeznaczone na pokrycie objętych akcji będą miały miejsce także po rejestracji spółki, tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania likwidowanego przedsiębiorstwa. Objęcie akcji w tych samych spółkach w związku z podwyższeniem kapitału akcyjnego, a więc w spółkach już zarejestrowanych, nie będzie natomiast dawało możliwości przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy.

2. Zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90 poz. 416 ze zmianami) podatnik może odliczyć od dochodu kwoty „wydatków poniesionych w roku podatkowym w wysokości nie przekraczającej czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłoszonego przez prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów emerytalnych, przeznaczonych na nabycie akcji (udziałów) od Skarbu Państwa lub objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa albo na zakup obligacji od Skarbu Państwa”. Przepis ten wprowadzony został tiretem ósmym lit. a pkt 17 art. 1 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 28, poz. 127).

Wnioskodawca wskazuje jako wymagające wykładni jedynie te postanowienia powołanego przepisu, które odnoszą się do możliwości odpisania kwot wydatków przeznaczonych na objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa.

Wątpliwości powstałe na tle praktyki organów podatkowych wiążą się przede wszystkim z pytaniem, czy podatnik może odliczyć do określonej w przepisie wysokości wszystkie poniesione w roku podatkowym wydatki przeznaczone na objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa, czy tylko te wydatki, które poniósł przed rejestracją spółki. Minister Finansów w stanowisku uzyskanym przez Wnioskodawcę wywodzi, iż ustawodawca używając określenia „tworzonych” – w sposób jednoznaczny zwrócił uwagę na czasowy aspekt, od którego zależy prawo do dokonywania odliczeń wydatków ponoszonych na objęcie akcji (udziałów) w spółce przejmującej do odpłatnego korzystania majątek likwidowanego przedsiębiorstwa państwowego. W ocenie Ministra Finansów odliczeniu podlegają wydatki na

objęcie akcji w tworzonej spółce – a więc poniesione do czasu jej rejestracji. Z tym stanowiskiem nie zgadza się Wnioskodawca twierdząc, iż słowo „tworzone” zostało użyte przez ustawodawcę dla określenia rodzaju spółek, w których objęcie udziałów lub akcji stanowi podstawę do dokonania odliczeń, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy podatkowej.

Usunięcie powstałej w ten sposób wątpliwości wymaga uważnej interpretacji językowej nie tylko samego słowa „tworzonej”, lecz całego zwrotu „objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa”. Należy przy tym zwrócić uwagę, że jest to wyjątkowo złożony zwrot językowy powstały przez połączenie szeregu zwrotów prostych. Znaczenie tego rodzaju złożonych zwrotów językowych należy – stosownie do uznanej dyrektywy wykładni operatywnej – ustalać zgodnie z regułami syntaktycznymi (regułami składni) naturalnego języka potocznego (J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 80). Dyrektywa ta koresponduje z odpowiednimi postanowieniami obowiązujących *Zasad techniki prawodawczej*, w których zaleca się, żeby zdania budować m.in. zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego (§ 4).

Z gramatycznego punktu widzenia część zwrotu występująca po rzeczowniku „spółka” („tworzona w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa”) pełni funkcję rozbudowanej przydawki gatunkującej (H. Jadacka, *Język naszych ustaw, III. O kolejności wyrazów w zdaniu polskim*, Biuletyn Rady Legislacyjnej Nr 5/95, s. 162-163), czyli części zdania nazywającej jakąś właściwość, która właśnie dany przedmiot (w omawianym zwrocie jest nim spółka) wyróżnia wśród przedmiotów podobnych. W tej sytuacji należy przyjąć, że zwrot użyty w art. 26 ust. 1 pkt 10 wskazuje jedynie na rodzaj spółki, w której objęcie akcji (udziałów) uprawnia do dokonania odliczeń nie mówiąc zgoła nic o „czasowym aspekcie” w rozumieniu, jakie temu pojęciu stara się nadać Minister Finansów. Ustawodawca mówi wyraźnie o wydatkach przeznaczonych na objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania likwidowanego przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części jego mienia, a nie o wydatkach przeznaczonych na objęcie akcji (udziałów) w czasie tworzenia spółki w powyższym celu, a więc przed rejestracją spółki. W tym zakresie można w pełni zgodzić się z argumentami podniesionymi przez Wnioskodawcę.

Omawiane postanowienie jest ponadto tylko częścią art. 26 ust. 1 pkt 10, w którym w jednym ciągu zostały wymienione inne jeszcze rodzaje wydatków (nabycie akcji lub udziałów albo zakup obligacji od Skarbu Państwa) które uprawniają podatnika do odliczeń w ramach przyznanego w przepisie limitu. W żadnym wypadku wydatki takie nie zostały jednak związane z jakimś „aspektem czasowym”, innym niż fakt poniesienia ich w roku podatkowym. Natomiast tam gdzie ustawodawca pragnie zwrócić w ustawie podatkowej uwagę na „czasowy aspekt”, od którego zależy prawo do dokonywania odliczeń, czyni to w sposób tak wyraźny i jednoznaczny, że nie rodzi to żadnych wątpliwości interpretacyjnych. Przykładem może być inny przepis tego samego art. 26 ust. 1 dotyczący odliczeń wydatków poniesionych na cele mieszkaniowe. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. f można odliczyć od dochodu kwoty wydatków poniesionych w roku podatkowym na cele mieszkaniowe podatnika, przeznaczonych m. in. na „wykończenie lokalu mieszkalnego w nowo wybudowanym budynku mieszkalnym, do dnia zasiedlenia tego lokalu”. A więc nie każde wydatki poniesione w roku podatkowym przeznaczone na wykończenie lokalu mieszkalnego uprawniają do ulgi, lecz tylko te, które poczynił podatnik do dnia zasiedlenia tego lokalu. Niczego takiego nie znajdujemy w art. 26 ust. 1 pkt 10, co tylko potwierdza poprawność ustalonej na wstępie wykładni.

W tym stanie rzeczy całkowicie nieuzasadnione jest uzależnienie możliwości odliczenia wydatków przeznaczonych na objęcie akcji w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania likwidowanego przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części jego mienia od poniesienia wydatków przed rejestracją spółki.

3. W związku z tym, że budzące wątpliwości postanowienia art. 26 ust. 1 pkt 10 wiążą się bezpośrednio z postanowieniami przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w drodze likwidacji zawartymi w rozdziale 4 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298 ze zmianami), należy przypomnieć, że ustawa ta przewiduje m.in. możliwość likwidacji przedsiębiorstwa państwowego w celu oddania na czas oznaczony do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części jego mienia (art. 37 ust. 1 pkt 3) tworzonym specjalnie w tym celu spółkom kapitałowemu. Likwidacja taka może nastąpić, jeżeli:

- 1) wniosek o likwidację i oddanie mienia do odpłatnego korzystania został uchwalony przez radę pracowniczą po zasięgnięciu opinii ogólnego zebrania pracowników (delegatów),
- 2) oddanie mienia następuje na rzecz spółki,

3) do spółki przystąpiła większość pracowników likwidowanego przedsiębiorstwa,
4) współnikami są wyłącznie osoby fizyczne, chyba że Minister Przekształceń Własnościowych postanowi inaczej,
5) wysokość kapitału akcyjnego lub zakładowego nie będzie niższa niż 20% łącznej wartości funduszu założycielskiego i funduszu likwidowanego przedsiębiorstwa (art. 38 ust. 1).

Likwidacja w celu oddania do odpłatnego korzystania może nastąpić z pominięciem warunków, o których mowa wyżej w punkcie 3, jeżeli spółka spełniająca te warunki nie powstanie w ciągu 2 miesięcy od dnia uchwalenia przez radę pracowniczą wniosku o likwidację albo jeżeli wyrazi na to zgodę ogólne zebranie pracowników (delegatów) (art. 38 ust. 2). Oddanie mienia do odpłatnego korzystania następuje na podstawie umowy zawartej w imieniu Skarbu Państwa przez organ założycielski (art. 39 ust. 1). W świetle powyższych postanowień ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych jasny wydaje się być cel wprowadzonego w 1993 roku przepisu podatkowego. Ustawodawca miał na uwadze stworzenie warunków sprzyjających tworzeniu spółek przejmujących do odpłatnego korzystania mienie likwidowanych przedsiębiorstw państwowych. Jak słusznie zauważa Wnioskodawca, zgromadzenie kapitału akcyjnego lub zakładowego spółki w wysokości wymaganej w art. 38 ust. 1 pkt 5 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, tj. nie niższej niż 20% łącznej wartości funduszu założycielskiego i funduszu likwidowanego przedsiębiorstwa, jest znacznym wysiłkiem finansowym dla pracowników takiego przedsiębiorstwa, wybierają więc oni formę spółki akcyjnej, ponieważ ta, zgodnie z art. 311 § 3 kh, daje im możliwość utworzenia spółki przed zgromadzeniem kapitału akcyjnego w wyokości określonej ustawą. Przyjęcie interpretacji stosowanej przez organy podatkowe ograniczyłoby znacznie możliwości osiągnięcia celu wykładanego przepisu. Tym samym również wykładnia celowościowa, która w prawie podatkowym powinna być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową, zdaje się potwierdzać ustalenia dokonane w dwóch poprzednich punktach niniejszych rozważań.

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy stwierdzić, że art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90 poz. 416 ze zmianami) uprawnia podatnika do odliczenia od dochodu w danym roku podatkowym kwoty wydatków poniesionych w tym roku podatkowym, na cele przewidziane w art. 26 ust. 1 pkt 10, w wysokości nie przekraczającej czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłoszonego przez prezesa Głównego Urzędu

Statystycznego dla celów emerytalnych. Wśród tych celów wymienione są wydatki przeznaczone na objęcie akcji (udziałów) w spółce tworzonej w celu oddania tej spółce do odpłatnego korzystania, na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części mienia przedsiębiorstwa niezależnie od tego, czy wydatki te miały miejsce przed czy po zarejestrowaniu spółki.

4. Odrębnym zagadnieniem jest – jak słusznie zauważa w swoim stanowisku Prokurator Generalny – czy przyznana podatnikom w wykładanym przepisie ulga, może być odliczona w całości w kolejnych latach podatkowych, czy też jest to kwota maksymalnej ulgi jaka z tego tytułu może być odliczona od dochodu. W tej sprawie poglądy Wnioskodawcy i Prokuratora Generalnego istotnie się różnią. Wnioskodawca zdaje się stać na stanowisku, że ulga, o której mowa w omawianym przepisie, przysługuje podatnikowi w każdym roku podatkowym, w którym poniósł wydatki na określony w przepisie cel, za każdym razem do maksymalnej wysokości limitu, czyli w wysokości nie przekraczającej czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w trzecim kwartale roku poprzedzającego rok podatkowy, ogłoszonego przez prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dla celów emerytalnych. Prokurator Generalny uważa natomiast, że „zarówno zasady dotyczące innych ulg podatkowych (np. ulga globalna na cele budowlane może być sukcesywnie odpisywana, proporcjonalnie do czynionych nakładów na ten cel), jak i wzgląd na (...) zasadę równości uzasadnia przyjęcie, że kwota ulgi wynikająca z wykładanego przepisu jest kwotą globalną, która może być odliczone w całości w jednym roku podatkowym lub w proporcjonalnych częściach, w kolejnych latach podatkowych (...)”. Drugi z przytoczonych poglądów nie wydaje się być uzasadniony. Zawodna jest przede wszystkim analogia do ulg mieszkaniowych. W przypadku tych ostatnich ustawodawca mówi nie tylko o „wydatkach poniesionych w roku podatkowym” (art. 26 ust. 1 pkt 5), lecz także o wydatkach i ogólnej kwocie odliczeń „w okresie obowiązywania ustawy” (art. 26 ust. 2 i 3). Odwołuje się tym samym do zupełnie innej konstrukcji niż ta przyjęta przez niego w art. 26 ust. 1 pkt 10. W artykule tym stanowi się, że do uzyskania odliczenia od dochodu wystarczy aby wydatki poniesione w roku podatkowym przeznaczone zostały na określony cel. Konstrukcja zastosowana w odniesieniu do omawianej ulgi, inaczej niż w przypadku ulg mieszkaniowych, nie odróżnia pierwszego roku podatkowego, w którym następuje odliczenie, od kolejnych lat podatkowych.

W związku z powoływaniem się na naruszenie przy takiej interpretacji konstytucyjnej zasady równości warto przytoczyć pogląd doktryny, zgodnie z którym wykładnia systemowa powinna wychodzić z założenia zgodności ustaw podatkowych z konstytucją i zmierzać do takiej interpretacji jej przepisów, która pozwala na ich zachowanie w systemie prawa, jednak tylko w granicach, w jakich pozostaje to w zgodzie z możliwym sensem słów ustaw podatkowych. Usunięcie z systemu prawa norm pozostających w sprzeczności z konstytucją następuje poza procesem wykładni” (R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 107). Temu pogładowi Trybunał Konstytucyjny dawał wyraz w swym orzecznictwie. Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny ustalił wykładnię art. 26 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jak w sentencji uchwały.