

Dz. U. 1996 Nr 64 poz. 314**UCHWAŁA****TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO**

z dnia 15 maja 1996 r.

Sygn. akt W. 2/96

w sprawie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31; zm.: z 1991 r. Nr 101, poz. 444; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1994 r. Nr 123, poz. 600) w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298; zm.: z 1990 r. Nr 85, poz. 498; z 1991 r. Nr 60, poz. 253; z 1994 r. Nr 121, poz. 591, Nr 133, poz. 655)

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie:

Andrzej Zoll – przewodniczący

Zdzisław Czeszejko-Sochacki

Tomasz Dybowski

Lech Garlicki

Stefan J. Jaworski

Krzysztof Kolasiński

Ferdynand Rymarz

Jadwiga Skórzewska-Łosiak

Wojciech Sokolewicz

Janusz Trzcíński

Błażej Wierzbowski – sprawozdawca

po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 15 maja 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. Nr 13, poz. 59) wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

(Dz.U. Nr 9, poz. 31; zm.: z 1991 r. Nr 101, poz. 444; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1994 r. Nr 123, poz. 600) w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298; zm.: z 1990 r. Nr 85, poz. 498; z 1991 r. Nr 60, poz. 253; z 1994 r. Nr 121, poz. 591, Nr 133, poz. 655) przez ustalenie

– iż wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla przedsiębiorstw państwowych nie ulega zmniejszeniu po ich przekształceniu w jednoosobowe spółki Skarbu Państwa o kwotę odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) dokonanych przez te przedsiębiorstwa

ustalił:

Art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298; zm.: z 1990 r. Nr 85, poz. 498; z 1991 r. Nr 60, poz. 253; z 1994 r. Nr 121, poz. 591, Nr 133, poz. 655) **nie dają po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa podstaw do zmiany wartości początkowej stanowiącej dla budowli, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych** (Dz.U. Nr 9, poz. 31; zm.: z 1991 r. Nr 101, poz. 444; z 1992 r. Nr 21, poz. 86; z 1994 r. Nr 123, poz. 600), **podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości spółki powstałej w wyniku przekształcenia.**

Uzasadnienie:

I

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem z 21 marca 1996 r. o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 4 ust. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przez ustalenie, iż wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla przedsiębiorstw państwowych nie ulega zmniejszeniu po ich przekształceniu w jednoosobowe

spółki Skarbu Państwa o kwotę odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) dokonanych przez te przedsiębiorstwa.

Przyczyną wystąpienia Wnioskodawcy jest pismo z 26 września 1995 r. Nr POH/469/95 Ministra Finansów adresowane do wszystkich izb skarbowych, w którym ustalono, iż jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (lub gmin) powstałe w wyniku przekształceń przedsiębiorstw państwowych w trybie określonym w rozdziale 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, wprowadzając do ewidencji księgowej na dzień 1 stycznia 1995 r. wartość początkową środków trwałych według ich wartości netto, po uprzednim dokonaniu aktualizacji wyceny tych środków. Jako podstawę prawną tego stanowiska wskazano art. 8 i art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych. Wymienione pismo Ministra Finansów spowodowało dokonanie przez spółki korekt ich deklaracji w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do budowli, doprowadzając w konsekwencji do zmniejszenia wpływów gmin z tytułu tego podatku. Spowodowało to liczne protesty sejmików samorządowych i rad wielu gmin.

Zdaniem Wnioskodawcy stanowiska Ministra Finansów, zawartego w piśmie z 26 września 1995 r. Nr POH/469/95 nie da się uzasadnić ani wyprowadzić z obowiązujących przepisów. Wnioskodawca stwierdził, iż przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych następuje w warunkach sukcesji generalnej, co przesądza o zachowaniu ciągłości osoby prawnej, która zmienia jedynie formę ustroju. Przejęcie majątku przedsiębiorstwa państwowego przez jednoosobową spółkę Skarbu Państwa następuje zatem w sposób prosty, bez przekształcenia majątku we wkłady i bez wnoszenia środków trwałych do ewidencji po raz pierwszy. Taki sposób przejęcia majątku potwierdza treść przepisu art. 11 analizowanej ustawy, zgodnie z którym bilans zamknięcia przedsiębiorstwa staje się bilansem otwarcia spółki.

Również z treści art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że dla ustalenia podatku od nieruchomości przyjmuje się wartość początkową budowli wyrażoną w formie brutto, co zdaniem Wnioskodawcy prowadzi do wniosku, że wartość początkowa budowli przejętych przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa w wyniku przekształcenia w nie przedsiębiorstw państwowych nie ulega pomniejszeniu o odpisy amortyzacyjne dokonane przez te przedsiębiorstwa.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 24 kwietnia 1996 r. podzielił stanowisko zajęte przez Wnioskodawcę. W swym piśmie wskazał dodatkowo przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 21, poz. 591) dotyczące przedmiotowej sprawy. Zdaniem Prokuratora Generalnego regulacje zawarte w ustawie prowadzą do wniosku, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa samo przez się nie wpływa na wartość początkową budowli, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Tym samym podstawa wymiaru podatku od nieruchomości dla budowli, który obciążał przedsiębiorstwo państwowe, nie ulega pomniejszeniu o odpisy amortyzacyjne dokonane przez to przedsiębiorstwo, przed przekształceniem go w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa.

3. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, z własnej inicjatywy, przedstawił treść swego wystąpienia z 15 marca 1996 r., które w sprawie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych skierował do Prezesa Rady Ministrów. Pierwszy Prezes SN uważa, że wysokość podstawy opodatkowania budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości ma być niezależna od okresu wykorzystywania budowli, a więc i stopnia ich zużycia. W założeniu wartość tych budowli powinna odpowiadać ich wartości rynkowej. Za w pełni usprawiedliwione i zgodne z prawem należy także uznać oczekiwania gmin, aby do ich budżetów wpływały podobne kwoty z tytułu podatku od nieruchomości wobec lokalizacji na danym terenie tych samych budowli niezależnie od tego, czy owe budowle stanowią własność tej lub innej państwowej osoby prawnej.

4. Trybunał Konstytucyjny włączył w zakres swych rozważań argumenty podnoszone przez Ministra Finansów, organy samorządu terytorialnego i podatników podatku od nieruchomości w korespondencji z Kancelarią Prezydenta, która to korespondencja stanowi załącznik do wniosku o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Zauważyć należy przede wszystkim, że wniosek Prezydenta RP o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni nie ma kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów. Może więc powstać

wątpliwość, czy wnioskowi należy nadać dalszy bieg w postępowaniu przed TK. Zagadnienie to Trybunał rozważył z urzędu i podtrzymał swe pozytywne stanowisko zajęte w uchwałach z 5 września 1995 r. (*sygn. akt W. 1/95*, OTK ZU nr 1/95, poz. 5) i 13 grudnia 1995 r. (*sygn. akt W. 6/95*, OTK ZU nr 3/95, poz. 23).

2. Zarówno Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej, jak też Minister Finansów, jako punkt wyjścia dla wykładni przepisu art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – który według tych podmiotów ma kluczowe znaczenie dla wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – przyjmują kwestię ciągłości podmiotowości prawnej przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego. Minister Finansów stoi na stanowisku, iż wskutek przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa powstaje nowy podmiot prawa. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej wskazuje natomiast, iż przekształcenie przedsiębiorstwa w spółkę nie prowadzi do powstania nowego bytu prawnego, co przesądza automatycznie o braku podstaw do ujęcia w księgach rachunkowych spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych według ich wartości netto.

Analiza ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych pozwala stwierdzić, że brak jest w niej przepisów, które *expressis verbis* regulowałyby kwestię ciągłości podmiotowości prawnej przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego, także wtedy gdy przekształcenie następuje na podstawie przepisów rozdziału drugiego tej ustawy. Zagadnienie to wywołuje kontrowersje w literaturze i orzecznictwie. Na ile zagadnienie to jest istotne dla ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni, zależy od wyjaśnienia także innych nie mniej ważnych kwestii. Bez względu bowiem na to, jak rozstrzyga się kwestię ciągłości podmiotowości prawnej przekształconego przedsiębiorstwa państwowego, panuje zgodność poglądów co do tego, że jednoosobowa spółka Skarbu Państwa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego jest uniwersalnym następcą prawnym tego przedsiębiorstwa. Na skutek jednego zdarzenia prawnego, rejestracji spółki w rejestrze handlowym z jednoczesnym wykreśleniem przedsiębiorstwa państwowego z rejestru przedsiębiorstw państwowych (art. 12 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) dochodzi do nabycia całego majątku przez spółkę (K. Kruczalak, *Prawo handlowe. Zarys wykładu*, Warszawa, 1996, s. 272). Tezę o uniwersalnym charakterze następstwa prawnego jednoosobowej spółki Skarbu Państwa, powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego, po tym przedsiębiorstwie można też uznać za ugruntowaną w orzecznictwie

sądowym (por. *uchwałę SN z 19 maja 1992 r., sygn. akt III CZP 49/92*, OSN 11(1992), poz. 200; *wyroki NSA z 13 stycznia 1995 r.: sygn. akt III SA 863/94*, Glosa nr 5/1995, s. 9 i *III SA 422/94*, Prawo Gospodarcze nr 7/1995, s. 12).

Należy jednak zwrócić uwagę na to, że owo nie kwestionowane następstwo prawne odnosi się do szczególnego układu stosunków prawnych i ekonomicznych. Jeżeli chodzi o państwowe osoby prawne prowadzące działalność gospodarczą po ich przekształceniu w jednoosobowe spółki, to służą one interesom ekonomicznym państwa, które na płaszczyźnie prawnej personifikuje Skarb Państwa. Ten właśnie podmiot działający przez organy państwowe (np. organy założycielskie) wykonuje uprawnienia, w istocie swej właścicielskie w znaczeniu ekonomicznym, w stosunku do państwowych osób (por. uzasadnienie *orzeczenia TK z 4 kwietnia 1995 r., sygn. akt K. 10/94*, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 9).

Wnikliwej i trafnej analizy przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, na podstawie przepisów rozdziału 2 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, dokonał Sąd Najwyższy (powołana uchwała z 19 maja 1992 r.). Należy zgodzić się z Sądem Najwyższym, że jest to transformacja państwowej osoby prawnej, dokonana w drodze czynności cywilno-prawnej (aktu przekształcenia) na podstawie szczególnej podstawy prawnej (art. 5 i 6 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw). Nie dochodzi tu ani do zmiany właściciela w znaczeniu ekonomicznym przedsiębiorstwa, rozumianego jako zespół składników majątkowych (w rozumieniu art. 55¹ kc), ani do zmiany właściciela kapitału. W wyniku tej transformacji obok Skarbu Państwa nie pojawiają się żadne inne podmioty. Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa nie jest związaniem spółki. Skarb Państwa nie zawiązuje bowiem spółki i nie obejmuje akcji (udziałów) w sposób przewidziany przepisami kodeksu handlowego, lecz z mocy przepisu szczególnego (art. 8 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) wchodzi w prawa jednoosobowego wspólnika lub akcjonariusza. Jednocześnie z przekształceniem zmienia się struktura (nie zaś łączna wartość) pasywów przekształcanego podmiotu. Zamiast funduszu założycielskiego i funduszu przedsiębiorstwa pojawia się kapitał zakładowy (akcyjny) spółki i jej kapitał zapasowy. Zgodnie z art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych stosunek kapitału akcyjnego do kapitału zapasowego może być w statucie spółki określony inaczej niż stosunek funduszu założycielskiego do funduszu przedsiębiorstwa.

Wykładnia przepisów, stanowiących podstawę prawną dla takiego przekształcenia państwowej osoby prawnej, w wyniku którego zmienia ona wprawdzie swą formę, pozostając

jednak państwową osobą prawną, nie może być oderwana od wymogów demokratycznego państwa prawnego (art. 1 przepisów konstytucyjnych). Przepisy o przekształcaniu przedsiębiorstw państwowych ustanawiane przez ustawodawcę, korzystającego z uprawnień mieszczących się w imperium państwowym, regulują dominium państwowe, a w dalszej konsekwencji stosunki prawne państwowych osób prawnych z podmiotami spoza państwowego układu właścicielskiego. Przepisy rozdziału 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie mogą więc, w razie wątpliwości, być wykładane z niekorzyścią dla osób fizycznych lub niepaństwowych osób prawnych, które były drugą stroną stosunku prawnego z udziałem przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego. Konstrukcja osoby prawnej spełnia różne funkcje. Na użytek niniejszych rozważań należy wymienić dwie: efektywność wykorzystania majątku przez podmioty tworzące osobę prawną i bezpieczeństwo podmiotów pozostających w stosunkach prawnych z osobą prawną. Pierwsza funkcja wymaga, gdy chodzi o Skarb Państwa, stworzenia podstaw prawnych umożliwiających przekształcanie państwowych osób prawnych. W okresie dokonujących się obecnie przemian ustrojowych przepisy prawne służące przekształcaniu państwowych osób prawnych powinny uwzględniać cel tych przemian (por. art. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych). Druga funkcja wymaga, aby przekształcenie państwowej osoby prawnej nie naruszało usprawiedliwionych interesów osób pozostających w stosunkach prawnych z przekształcaną osobą prawną. Przepisy rozdziału 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych powinny być wykładane w taki sposób, aby nie zachwiać równoważnymi relacjami między tymi dwiema funkcjami, chyba że ustawa przyznaje którejś z funkcji większą wagę. W wypadku wykładanych przepisów ustawodawca nie wypowiada się *expressis verbis* co do wspomnianej relacji. Można natomiast zauważyć wolę ustawodawcy, aby zachować równowagę obu omawianych tu funkcji. Dlatego też przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa wywołuje w momencie początkowym skutki prawne skierowane przede wszystkim do wewnątrz przekształcanego podmiotu (zmiana struktury kapitału i zmiana struktury zarządzania). Stosunki zewnętrzne przekształcanego podmiotu pozostają w zasadzie bez zmian (art. 8 ust. 2 i 3, art. 9 ust. 1 i 4 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych) i dopiero *pro futuro* ma nastąpić zasadnicza zmiana relacji zewnętrznych – udostępnienie akcji (udziałów) osobom trzecim (art. 8 ust. 1 *in fine* ustawy o prywatyzacji). Okoliczności te nie pozwalają w sposób jednoznaczny rozstrzygnąć eksponowanej przez Wnioskodawcę kontrowersji dotyczącej tego, czy skutek przekształcenia przedsiębiorstwa

państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa powstaje nowy podmiot prawa, czy też zachowana zostaje ciągłość podmiotowości prawnej przekształcanego przedsiębiorstwa. Formalnie rzecz ujmując, jednoosobowa spółka Skarbu Państwa jest nowym podmiotem, lecz ta okoliczność, że jest ona następcą uniwersalnym przedsiębiorstwa państwowego, przejmującym w całości przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ kc pozwala uznać, że w sensie materialnym została zachowana ciągłość podmiotowości prawnej przekształconego przedsiębiorstwa państwowego. Sytuacja jest przy tym zbliżona do przekształceń spółek prawa handlowego, co do których nie ma wątpliwości zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie, że przekształcenie oznacza zmianę formy ustrojowej przy zachowaniu bytu prawnego (por. *orzeczenie Sądu Najwyższego z 13 grudnia 1992 r., sygn. akt III CRN 321/91, OSN 7-8/1992, poz. 142*).

Między przedsiębiorstwem państwowym jako podatnikiem a gminą jako podatkobiorcą istniała na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych relacja prawna wyrażająca się w tym, że stroną stosunku podatkowego w podatku od nieruchomości (art. 2) był jako organ podatkowy organ gminy a jako podatnik przedsiębiorstwo państwowe, zaś wpływy z podatku od nieruchomości stanowiły dochód gminy. W uzasadnieniu orzeczenia z 4 października 1995 r. (*sygn. akt K. 8/95, OTK ZU nr 2/95, poz. 8*) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że do sytuacji gminy jako podatkobiorcy mogą mieć zastosowanie niektóre zasady gwarancyjne, wypracowane w swoim całokształcie dla ochrony praw obywatela – podatnika. Do zasad tych można zaliczyć między innymi pewność prawa. Pogląd ten Trybunał podtrzymuje i odnosi do występującego w niniejszej sprawie problemu interpretacyjnego, który sprowadza się w istocie do pytania, czy przepisy ustanowione dla ułatwienia zarządzania majątkiem Skarbu Państwa i zmieniające stosunki wewnętrzne państwowych osób prawnych oraz ich formę prawną mogą być interpretowane – w razie wątpliwości – na niekorzyść podmiotów pozostających w stosunkach prawnych z przekształcanymi państwowymi osobami prawnymi. Trafnie bowiem Wnioskodawca określa relacje występujące w zakresie obowiązków podatkowych, których dotyczy kontrowersja – co do wykładni stosowanych przepisów – między Ministrem Finansów a gminami. Przy wykładni dokonanej zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów, dochody gmin z tytułu podatku od nieruchomości zmniejszyłyby się w odniesieniu do niektórych gmin bardzo znacznie. Wzrosłyby natomiast wpływy do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek od nieruchomości stanowi koszt uzyskania przychodu. Im większy jest podatek od nieruchomości wpływający do budżetu gmin, tym mniejszy jest podatek

dochodowy wpływający do budżetu państwa. Zasada pewności prawa odnoszona do gminy, jako podatkobiorcy, nakazuje więc interpretować przepisy o przekształcaniu przedsiębiorstw państwowych na korzyść gminy. Nie przesądza to wszakże o kierunku interpretacji wskazanych we wniosku przepisów, które regulują relacje między gminą jako podatkobiorcą a podatnikiem. W stosunkach tych gmina występuje jako podmiot wyposażony we władztwo publiczne. Interpretacja przepisów, które regulują ten aspekt sytuacji prawnej gminy jako podatkobiorcy, winna uwzględniać przede wszystkim, zgodnie z utrwalonym kierunkiem orzecznictwa Trybunału z zakresu prawa daninowego, ochronę interesów podatnika.

Dotychczasowe rozważania pozwalają na przyjęcie następujących wstępnych wniosków:

- a. Wątpliwość wnioskodawcy dotyczy tego, czy rozpatrywane łącznie przepisy art. 8 i 11 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oraz art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych pozwalają na zrekonstruowanie takiej normy prawnej, zgodnie z którą można by zmienić wartość początkową budowli, wchodzących w skład majątku przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego w momencie przekształcenia przedsiębiorstwa w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa tylko dlatego, że nastąpiło przekształcenie, a zmiana ta odniosłaby skutek wobec gminy jako podatkobiorcy.
- b. Dla rozstrzygnięcia tak sformułowanego zagadnienia teoretyczny spór w sprawie kontynuacji czy braku kontynuacji podmiotowości prawnej przekształcanego przedsiębiorstwa państwowego, którego nie można na użytek praktyki prawniczej rozstrzygnąć w sposób jednoznaczny i nie pozostawiający wątpliwości, nie ma znaczenia kluczowego.
- c. Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę jest czynnością cywilnoprawną.
- d. Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę nie może naruszać prawnie chronionego interesu osób pozostających w stosunkach prawnych z przekształcanym przedsiębiorstwem.
- e. Wątpliwości interpretacyjne, rodzące się na tle przepisów stanowiących podstawę przekształcenia, należy usuwać z zachowaniem postulatu pewności prawa również wtedy, gdy wątpliwości te dotyczą sytuacji prawnej gminy jako podatkobiorcy, a podatnikiem jest państwowa osoba prawna, będąca po przekształceniu uniwersalnym następcą prawnym tego podatnika.

3. Następstwem tego, że przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego w spółkę jest czynnością cywilnoprawną, jest konieczność poddania tej czynności ocenie z punktu widzenia prawa cywilnego. Niewątpliwie przedmiotem tej czynności jest przedsiębiorstwo rozumiane

jako zespół składników majątkowych. Pojęcie przedsiębiorstwa w tym znaczeniu, w okresie między wejściem w życie ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (1 sierpnia 1990 r.) a wejściem w życie nowelizacji kodeksu cywilnego (1 października 1990 r.), mogło sprawiać znaczne kłopoty interpretacyjne, gdyż pozostawało przede wszystkim pojęciem doktrynalnym. Od 1 października 1990 r. istotne elementy pojęcia przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym zostały określone w art. 55¹ kc. Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo obejmuje między innymi księgi handlowe (pkt 2). Zgodnie zaś z art. 55² kc czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Jak wykazano wyżej, z samej istoty przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę wynika, że czynność ta dokonywana przez właściwy organ państwowy nie może zawierać w swej treści wyłączenia z przedsiębiorstwa (w znaczeniu art. 55¹ kc) prowadzonego przez przedsiębiorstwo państwowe (przedsiębiorca i zarazem przedsiębiorstwo w znaczeniu podmiotowym) jakiegokolwiek składnika. W przeciwnym razie czynność taka, stanowiąca ingerencję w prawa majątkowe istniejącej jeszcze państwowej osoby prawnej, nie byłaby przekształceniem. W szczególności brak podstaw, aby dopuścić prawną możliwość wyłączenia w akcie przekształcenia ksiąg handlowych. Księgi handlowe służą przede wszystkim zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu. Stanowią bowiem podstawę sporządzania, badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. W pojęciu „księgi handlowe”, które w swym kształcie językowym nawiązuje bezpośrednio do przepisów kodeksu handlowego uchylonych przez art. VI §1 przepisów wprowadzających kodeks cywilny (Dz.U z 1964 r. Nr 16, poz. 94 ze zmianami), mieści się, jeśli nie jest z nim tożsame, pojęcie „księgi rachunkowe”, występujące wcześniej w różnych aktach wykonawczych do ustaw podatkowych i regulujących ustrój podmiotów gospodarczych, zdefiniowane obecnie w art. 3 pkt 7 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Wykładnia przepisów rozdziału 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, dotyczących ksiąg handlowych, które wchodzi w skład przedsiębiorstwa, stanowiącego przedmiot przekształcenia, winna być dokonywana z założeniem, że zamiarem ustawodawcy nie było pozbawienie tych ksiąg ich wartości informacyjnej, a tym samym znaczenia dla bezpieczeństwa obrotu. Przepisami, które dotyczyły ksiąg handlowych, były art. 11 zdanie pierwsze *in principio* i uchylony już art. 14 ustawy o prywatyzacji. Tylko ten pierwszy jest przedmiotem niniejszej wykładni. O drugim należy jedynie wspomnieć, że wynikał z niego

nakaz odpowiedniego, z uwzględnieniem przepisów kodeksu handlowego, stosowania – do czasu udostępnienia akcji osobom trzecim – do spółek powstałych w wyniku przekształcenia przepisów o ogólnych zasadach rachunkowości przedsiębiorstw państwowych. Przepisy te nie były sprzeczne z podstawową funkcją rachunkowości, która wyraża się w rzetelnym i jasnym przedstawieniu sytuacji majątkowej danego podmiotu.

Jeżeli chodzi o art. 11 zdanie pierwsze *in principio* (bilans zamknięcia przedsiębiorstwa państwowego staje się bilansem otwarcia spółki), to ze względów, o których była wyżej mowa, trzeba odrzucić założenie, iż zamiarem ustawodawcy było pominięcie w bilansie otwarcia spółki, takich danych, które służyłyby rzetelnemu i jasnemu przedstawieniu sytuacji majątkowej spółki. Przypomnieć wypada, że informacja niepełna nie jest informacją prawdziwą. W występującej w niniejszej sprawie kontrowersji ma to następujące odniesienie: informacja o wartości początkowej budowli nie zawierająca informacji o cenie nabycia lub kosztach wytworzenia tej budowli, jest informacją bez wątpienia niepełną. Sporządzone z wykorzystaniem takiej informacji sprawozdanie finansowe nie służy bezpieczeństwu obrotu. Art. 11 ustawy o prywatyzacji nie można wyklądać z pominięciem tego aspektu, ograniczając się jedynie do relacji tego przepisu do przepisów prawa podatkowego.

4. Wnioskodawca wywodząc, iż art. 11 ustawy o prywatyzacji nie daje podstaw do przyjęcia, że spółka ujmuje w księgach wartość przedsiębiorstwa jako wartość netto, polemizuje ze stanowiskiem Ministra Finansów, zgodnie z którym przepis ten stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw.

Zasada *lex specialis derogat legi generali* nie znajduje jednak zastosowania w odniesieniu do wskazanych przepisów, a to ze względu na ich zupełnie różny zakres i odmienną funkcję.

Przepis art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych reguluje kwestię sukcesji uniwersalnej w przypadku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę. Sukcesją tą objęte są zarówno prawa i obowiązki cywilnoprawne, jak też administracyjno-prawne.

Przepis art. 11 ustawy jest tymczasem przepisem z zakresu prawa o rachunkowości. Wyraża on zasadę ciągłości bilansowej, której treść uregulowana jest w przepisach z zakresu rachunkowości.

Do 31 grudnia 1994 r. zasada ciągłości bilansowej była wyrażona w § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zmianami). W myśl tego przepisu przyjęte zasady księgowania operacji gospodarczych i przedstawienia ich rezultatów w sprawozdaniu finansowym,

zwłaszcza zaś sposób ustalania wartości aktywów i pasywów, a także wyniku finansowego, nie mogły być zmieniane w ciągu kolejnych lat.

Od 1 stycznia 1995 r. zasadę tę wyraża art. 5 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. W myśl tego przepisu przyjęte zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych na kontach, wyceny aktywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych), pasywów, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych; wykazane w bilansie zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości w bilansie otwarcia następnego roku obrotowego.

Znaczenie zasady ciągłości bilansowej wyraża się m.in. w niezmienności zasad ustalania wartości aktywów i pasywów. W odniesieniu do bilansu, który stanowi sprawozdanie finansowe sporządzone według stanu w określonej chwili, zasada ta nakazuje wykazane w bilansie zamknięcia stany aktywów i pasywów ujmować w tej samej wysokości w bilansie otwarcia następnego roku obrotowego. Zgodnie z tą zasadą, w odniesieniu do ksiąg rachunkowych, ich otwarcie w kolejnym roku obrotowym powinno nastąpić według stanu aktywów i pasywów wynikających z zamknięcia ksiąg na ostatni dzień poprzedniego roku obrotowego. Oznacza to, iż otwarcie ksiąg powinno nastąpić w ten sposób, iż wpisuje się do nich kompletne dane o stanie majątku i finansowaniu podmiotu gospodarczego na podstawie bilansu zamknięcia poprzedniego roku bilansowego. W otwieranych księgach ujmuje się tym samym nie tylko wartość netto środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ujętych w aktywach bilansu, lecz również ich dotychczasowe umorzenie, ujęte w pasywach bilansu, a także ich wartość początkową (lub też zaktualizowaną wartość początkową – o ile podlegały one przeszacowaniu).

Nieuwzględnienie w księgach rachunkowych spółki wartości początkowej (lub też zaktualizowanej wartości początkowej) oraz umorzenia środków trwałych prowadziłoby do przerwania ciągłości bilansowej. Pociągałoby bowiem za sobą ten skutek, iż w kolejnym roku bilansowym podstawą ustalania wartości trwałych byłaby nie ich wartość brutto, lecz wartość netto. Nastąpiłaby tym samym zmiana wartości jednego elementu, na podstawie którego dokonywana jest kalkulacja wartości bilansowej, w stosunku do analogicznej wartości przyjmowanej przy sporządzaniu bilansu roku poprzedniego.

Przyjęcie takiej wykładni przepisu art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych prowadzi do dwóch wniosków. Po pierwsze, należy stwierdzić, iż przepis ten nie pozostaje w stosunku do przepisu art. 8 wskazanej ustawy w żadnym związku. Przepisy te

normują dwa odrębne zagadnienia, zaś ich hipotezy nie pokrywają się. Można natomiast przyjąć, iż przepis art. 11 ustawy jest jedynie logiczną konsekwencją przyjęcia w niej zasady sukcesji uniwersalnej praw i obowiązków majątkowych przez spółkę powstałą z przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego. Po drugie należy stwierdzić, iż konsekwencją zasady ciągłości bilansowej jest konieczność ujęcia w księgach rachunkowych spółki wartości brutto środków trwałych, a tym samym również zachowanie informacji o wartości początkowej budowli nabytej, wzniesionej lub ulepszonej przez przedsiębiorstwo państwowe przed jego przekształceniem.

5. Z powyższego wynika, że ani art. 8 ustawy o prywatyzacji, regulujący sukcesję uniwersalną spółki powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego, ani art. 11 tej ustawy, realizujący zasadę ciągłości bilansowej przekształconego podmiotu, nie stanowią podstawy do zmiany w momencie przekształcenia wartości początkowej budowli, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zawarta we wniosku Prezydenta RP i stanowisku Prokuratora Generalnego propozycja ustalenia treści powszechnie obowiązującej wykładni, co do zasady okazała się trafna.

Trybunał Konstytucyjny nie uznał jednak wyżej wspomnianych propozycji za zasadne w tej części, w której zarówno Wnioskodawca jak i Prokurator Generalny, wyraźnie sugerują, że przy ustalaniu wartości początkowej budowli przy określaniu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości mają zastosowanie przepisy wykonawcze do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zmianami). W tym zakresie w zasadzie występuje zresztą zbieżność poglądów. Minister Finansów, jak też korespondujące z Kancelarią Prezydenta organy samorządowe oraz część przedstawicieli doktryny (np. A. Hanusz, *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995, s. 12) uważają za zasadne to, aby przy określaniu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości stosować przepisy wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Różnice występują w odniesieniu do zakresu i sposobu stosowania tych przepisów. Minister Finansów zajmuje stanowisko, zgodnie z którym wartość początkową ustalałoby się w wypadku podatnika, będącego jednoosobową spółką Skarbu Państwa powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego, z uwzględnieniem odpisów amortyzacyjnych dokonanych wcześniej przez przedsiębiorstwo dla celów podatku dochodowego. Wprowadza on pojęcie wartości początkowej netto, która mogłaby nieraz wynieść „0”. Równałoby się to zwolnieniu spółki z podatku od nieruchomości w odniesieniu

do zamortyzowanej budowli. Prezydent RP, Prokurator Generalny i organy samorządu są przeciwne uwzględnianiu przy określaniu dla celów obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości wartości początkowej budowli odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez przedsiębiorstwo państwowe. Opowiadają się oni jednak za stosowaniem w odniesieniu do budowli mechanizmu aktualizacji wyceny środków trwałych, uregulowanego w przepisach wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Taka wykładnia prowadzi do tego, że wartość budowli całkowicie zamortyzowanej jest zawsze równa wartości budowli nowej wyrażonej w aktualnych cenach rynkowych.

Oba kierunki wykładni prowadzą do wniosku, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowiący, że podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane, jest sprzeczny z konstytucją. Określenie podstawy opodatkowania następowałoby bowiem na podstawie aktów wykonawczych. Takiej wykładni nie można zaaprobować. Już w orzeczeniu z 19 października 1988 r. (Kw. 4/88, OTK w 1988 r., s. 71) TK uznał, że normowanie obowiązków podatkowych należy do wyłączności ustawy, wywodząc tę ocenę z twierdzenia o wyłączności ustawowej we wszystkich sprawach dotyczących regulacji obowiązków obywateli wobec państwa. To, że w sprawie niniejszej chodzi o obowiązek wobec gminy, nie zmienia dokonanej wówczas oceny. Gmina w stosunku do podatnika występuje bowiem jako podmiot publiczny wyposażony we władztwo publicznoprawne. Pozostaje zatem aktualna ocena wyrażona w uzasadnieniu powołanego orzeczenia, że z zasady wyłączności ustawy wynika to, iż ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki).

W odniesieniu do art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wykładnia uwzględniająca mechanizm aktualizacji wyceny środków trwałych jest tym bardziej nie do przyjęcia, że określenie podstawy opodatkowania zostałoby powierzone aktom wykonawczym do innej ustawy, która reguluje inny podatek (inny podatkobiorca, inna istota ekonomiczna podatku), a same akty wykonawcze nawiązują do takiego procesu ekonomicznego (amortyzacji), który dla ustawodawcy w podatku od nieruchomości nie ma znaczenia („choćby były one całkowicie zamortyzowane”).

6. Wykładnia przepisów ustawowych winna być dokonywana przy zastosowaniu techniki wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją (por. powołane *orzeczenie K. 8/95 z 4 października*

1995 r.). Trybunał wielokrotnie podkreślał, że zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie tłumaczenie przepisu, aby był on zgodny z konstytucją należy z tej możliwości skorzystać, odrzucając takie możliwości interpretacyjne, które prowadzą do odczytania przepisu jako niekonstytucyjnego (*uchwała z 6 września 1995 r., sygn. W. 20/94, OTK ZU nr 1/95, poz. 6*). Tę dyrektywę wykładni Trybunał Konstytucyjny stosował również wtedy, gdy dokonywał powszechnie obowiązującej wykładni ustaw podatkowych (powołana *uchwała sygn. W. 20/94*), odrzucając taką wykładnię przepisu, która prowadziłaby do naruszenia konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do państwa. W sprawie niniejszej trzeba odrzucić wykładnię, która naruszałaby zasadę wyłączności ustawy w określeniu konstrukcji podatku.

Ustawodawca, w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, posłużył się przy określaniu podstawy opodatkowania techniką odesłania („wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji”). Do takiej techniki legislacyjnej Trybunał Konstytucyjny ustosunkował się sceptycznie w uzasadnieniu orzeczenia z 26 kwietnia 1995 r. (*sygn. K. 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12*), uznając wszakże, iż zasada wyłączności ustawy nie została naruszona, jeżeli normy, które służą zbudowaniu normy karnej, są normami ustawowymi. Pogląd ten Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje i odnosi do norm określających obowiązek podatkowy. Dla uznania art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za niesprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w normowaniu obowiązku podatkowego należy znaleźć w systemie prawnym przepis ustawowy określający wartość początkową budowli według zasad przewidzianych dla celów amortyzacji.

Trzeba przede wszystkim, szukając przepisu ustawowego określającego wartość początkową dla celów amortyzacji, zauważyć, iż amortyzacja jest pojęciem ekonomicznym i oznacza obniżenie się wartości środka trwałego wskutek jego zużycia (od łacińskiego *admortare* – umorzyć). Amortyzacja jest procesem obiektywnym. Prawo może jednak wiązać pewne skutki z amortyzacją (np. odpisy amortyzacyjne zaliczane są do kosztów uzyskania przychodu), a także nakładać obowiązki informowania o amortyzacji przez wpisanie odpowiednich danych do ksiąg rachunkowych. Amortyzacja może być wreszcie obojętna dla ustawodawcy normującego jakiś obowiązek (przykładem jest wykładany przepis). Przepisy o amortyzacji, a także „dla celów amortyzacji”, to nie tylko przepisy prawa podatkowego. Najważniejsze znaczenie mają bowiem te przepisy, które nakazują odzwierciedlać obiektywne zjawisko amortyzacji w księgach rachunkowych. Służą one bezpieczeństwu obrotu gospodarczego (w szczególności mają zapobiegać zawyżaniu wartości aportu niepieniężnego w spółkach prawa

handlowego). Odzwierciedlenie zjawiska amortyzacji w księgach rachunkowych wymaga przyjęcia pewnej informacji o charakterze podstawowym. Pojęcie wartości początkowej konieczne jest dlatego przede wszystkim w rachunkowości. Wartość początkowa środka trwałego (a więc również budowli) od 1 stycznia 1995 r. jest określona w art. 31 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Stanowi ją cena nabycia lub koszt wytworzenia. Tak określoną wartość początkową powiększają koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji), które powodują, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Wartość początkowa środków trwałych może być punktem wyjścia dla dokonywania odpisów amortyzacyjnych (art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości) lub aktualizacji wyceny (art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości). W wyniku tych operacji powstaje jednak nowa kategoria pojęciowa – wartość księgowa netto. Wynika z tego, że wartość początkowa jest, wyjąwszy wypadek ulepszenia środka trwałego, kategorią stabilną. Zmiana, dokonana w wyniku wspomnianych operacji w księgach rachunkowych, w odniesieniu do wartości początkowej, powoduje, że zostaje ona zastąpiona przez inną kategorię pojęciową. Z tego też względu kategoria wartości początkowej ma dużą przydatność dla konstruowania obowiązku podatkowego. Dzięki swej stabilności umożliwia realizację zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, której doniosłe znaczenie w odniesieniu do prawa daninowego Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie i czyni to również w sprawie niniejszej. Skonstruowanie normy prawa podatkowego przy pomocy normy zawartej w ustawie o rachunkowości odpowiada w pełni, jeżeli pominie się nienajlepszą technikę legislacyjną, tej konstytucyjnej zasadzie wyprowadzanej z art. 1 przepisów konstytucyjnych.

7. Wyniki wykładni systemowej art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znajdują dodatkowe wsparcie w wykładni celowościowej, która również prowadzi do wniosku, że odpisy amortyzacyjne, dokonywane na podstawie przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także dokonana na podstawie tych przepisów aktualizacja wyceny środków trwałych, nie mogą mieć wpływu na określenie wartości początkowej budowli dla celów podatku od nieruchomości, który jest podatkiem komunalnym.

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód, czyli przychód pomniejszony o wydatki poniesione dla uzyskania go. Wydatkami takimi są również

wydatki poniesione na zakup środków trwałych. W tym jednak przypadku wydatki nie są odliczane w chwili ich poniesienia, lecz w postaci odpisów amortyzacyjnych, co odzwierciedla ekonomiczne zjawisko przenoszenia w czasie przez środki pracy swej wartości na wyprodukowane dobra.

Naturalnym niejako założeniem towarzyszącym regulacjom prawnym odnoszącym się do kosztów uzyskania przychodów, jest założenie, w myśl którego kosztem jest wydatek faktycznie poniesiony dla osiągnięcia przychodu. Odnosi się ono również do konstruowania pojęcia amortyzacji i odpisu amortyzacyjnego, stanowiącego podatkowy koszt uzyskania przychodu. Jeśli odpisy amortyzacyjne stanowiące koszt uzyskania przychodu, mają odzwierciedlać część wartości, poświęconej przez podatnika w danym roku dla osiągnięcia przychodu, to naturalną niejako podstawą ich dokonywania musi być koszt, który został poniesiony na zakup tego środka.

Zarówno odpisy amortyzacyjne jak i aktualizacje wyceny środka trwałego dokonywane dla celów podatku dochodowego mają służyć interesom podatnika. W razie zmian cen środka trwałego podatnik musi mieć bowiem możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu takiej kwoty, która odpowiada odpowiedniemu ułamkowi rzeczywiście – a nie tylko nominalnie – poniesionych przez podatnika wydatków inwestycyjnych w przeszłości.

Podatek od nieruchomości jest podatkiem od posiadania majątku (zob. *uchwała W. 20/94*).

Ustawodawca, normując ten podatek mógł więc przyjąć założenie inne, aniżeli w ustawach o podatku dochodowym, a mianowicie takie, że obiektywnie dokonująca się amortyzacja będzie następowała równolegle i w tym samym stopniu co inflacja. W rezultacie tego uznał, że podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość początkowa budowli, równa wartości nominalnej. Ustawodawca dał temu wyraz przez wyłączenie wpływu amortyzacji na wartość początkową budowli. Nie można – z wyraźną niekorzyścią dla podatnika – przyjmować, że ustawodawca nakazuje uwzględniać inflację przy określaniu wartości początkowej budowli, o której mowa w wykładanym przepisie. Przy takim założeniu, wartość ta musiałaby być często zmieniana, a ciężar podatkowy stawałby się odwrotnie proporcjonalny do rzeczywistej wartości budowli.

8. Wykładany przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych może mieć zastosowanie również do sytuacji sprzed 1 stycznia 1995 r. Tego okresu dotyczy zresztą znaczna część kontrowersji między Ministrem Finansów a organami samorządu terytorialnego powstałych na tle przekształceń przedsiębiorstw państwowych w

jednoosobowe spółki Skarbu Państwa. Obowiązywał wówczas art. 14 ustawy o prywatyzacji, zawierający upoważnienie dla Ministra Finansów do ustalenia w drodze rozporządzenia, szczególnych zasad rachunkowości spółek, z uwzględnieniem przepisów kodeksu handlowego (z upoważnienia tego Minister nie skorzystał) i nakazujący odpowiednie stosowanie, do czasu udostępnienia akcji osobom trzecim, do spółek powstałych w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego przepisów o ogólnych zasadach rachunkowości przedsiębiorstw państwowych, z uwzględnieniem przepisów kodeksu handlowego. Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości przedsiębiorstw państwowych regulowało wówczas rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zmianami). Jak wykazano w literaturze przedmiotu (R. Mastalski, *Wartość początkowa budowli przy wymiarze podatku od nieruchomości*, *Finanse Komunalne* nr 1/96, s. 59-61) również ówczesny stan prawny nie pozwalał na zaakceptowanie tezy Ministra Finansów, że po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa zmienia się wartość początkowa budowli. Rozumowanie, które doprowadziło do takiego wniosku, pomijało jednak technikę wykładni przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zgodzie z konstytucją.

Poszukiwania przepisu rangi ustawowej, który pozwalałby na określenie wartości początkowej budowli według zasad przewidzianych dla celów amortyzacji, prowadzą do ustalenia, że do 31 grudnia 1994 r. jedynymi przepisami, które mogą być w tym względzie rozważane są, jednobrzmiące przepisy art. 248 § 1 i 423 § 1 kh: „Grunty, budynki, maszyny, środki transportowe, narzędzia pracy, ruchomości, prawa, koncesje, patenty, licencje i inne inwestycje, przeznaczone do stałego użytku, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia”. W § 2 obu przepisów uregulowana jest kwestia odpisów na umorzenie i nie ulega wątpliwości, iż operacja ta dokonywana jest przy przyjęciu za punkt wyjścia ceny nabycia lub wytworzenia, o której mowa w § 1. Przyjęcie do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia jest więc przewidziane dla celów amortyzacji w rozumieniu również późniejszych przepisów prawnych.

Na aktualność i prawną doniosłość, także na gruncie prawa podatkowego, przepisów kodeksu handlowego o rachunkowości TK wskazał w swym orzeczeniu z 4 lutego 1991 r. (*sygn. U. 2/90*, OTK w 1991 r., poz. 116). Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje sformułowane wówczas oceny i odnosi je na użytek sprawy niniejszej do stanu sprzed 1 stycznia 1995 r. Oznacza to, że mimo różnic językowych, należy – ze względu na postulat spójności systemu

prawa – przyjąć, że wartość początkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, była do dnia 31 grudnia 1994 r. określana według zasad przewidzianych w art. 248 § 1 i 423 § 1 kh (por. również art. 85 pkt 1 ustawy o rachunkowości) i stanowiła wartość budowli przyjętą do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia przez podmiot prowadzący księgowość.

9. Z powyższych rozważań wynika, że ani art. 8 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, regulujący następstwo uniwersalne jednoosobowej spółki Skarbu Państwa po przedsiębiorstwie państwowym, ani art. 11 tej ustawy, wyrażający zasadę ciągłości bilansowej przekształcanego podmiotu, nie dają podstawy do zmiany wartości początkowej budowli, która wchodzi w skład przedsiębiorstwa będącego przedmiotem przekształcenia. Odpisy amortyzacyjne dokonywane przez przekształcone przedsiębiorstwo państwowe nie mają wpływu na wartość początkową budowli z tej przyczyny, że podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości nie mogą normować akty podustawowe, wydane zresztą w celu wykonania i na podstawie innej ustawy aniżeli ustawa o opłatach i podatkach lokalnych. Z tej samej przyczyny nie wywiera skutków w odniesieniu do obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości aktualizacja wyceny budowli dokonywana na podstawie aktu podustawowego wydanego dla celów wykonania innej ustawy. Z zasady wyłączności ustawy w nakładaniu na jednostki obowiązków podatkowych wynika, że wartość początkowa budowli, która stanowi podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości, może być określona jedynie na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a dla sytuacji sprzed 1 stycznia 1995 r. miały zastosowanie uchylone obecnie przepisy art. 248 § 1 i art. 423 § 1 kh.

Z tych przyczyn, Trybunał Konstytucyjny ustalił wykładnię art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Zdzisława Czeszejko-Sochackiego
od uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996r.
sygn. akt W. 2/96

Konsekwentnie, jak już dałem temu wyraz w sprawach: W. 1/95 i W. 6/95, wyrażam pogląd, że brak kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów lub właściwego ministra na wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 21 marca 1996 r. o ustalenie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i 11 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, stanowi formalną wadę wniosku, udaremniającą jego merytoryczne rozpoznanie. Moim zdaniem jedynie w wypadkach wymienionych w art. 47 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zmianami) akty prawne Prezydenta nie wymagają dla swej ważności, nakazanej – art. 46 tej Ustawy – kontrasygnaty. W liczbie zwolnionych od kontrasygnaty aktów wymienione zostało jedynie „zwracanie się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie zgodności ustawy lub rozporządzenia z mocą ustawy z Konstytucją”, nie ma natomiast wniosku o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni. Za poglądem, że wniosek o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni ustaw nie został wyłączony z obowiązku kontrasygnaty przemawia, moim zdaniem, wykładnia językowa, doktrynalna i historyczna. Z tych więc procesowych przyczyn, nie wypowiadając się na temat samej treści wykładni, zgłaszam zdanie odrębne do uchwały z 15 maja 1996 roku.

Zdanie odrębne

sędziego TK Lecha Garlickiego
do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r.
sygn. akt W. 2/96

Na podstawie art. 40 ust. 1 uchwały Sejmu z dnia 31 lipca 1985 r. w sprawie szczegółowego trybu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 39, poz. 184 ze zmianami) składam zdanie odrębne, ponieważ uważam, że pozbawionemu kontrasygnaty wnioskowi Prezydenta RP o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni ustawy nie może być nadany bieg w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Argumenty przemawiające za tym stanowiskiem przedstawiłem w zdaniu odrębnym do uchwały TK z 5 września 1995 r. (*sygn. W. 1/95*, OTK w 1995 r., cz. II, s. 244 i n.). Ponieważ nie zaszły od tego czasu żadne zmiany uzasadniające zmianę mojego stanowiska, argumentację tę nadal podtrzymuję.

Natomiast w pełni podzielam merytoryczne stanowisko Trybunału w sprawie wykładni przepisów będących przedmiotem dzisiejszej uchwały.

Zdanie odrębne

sędziego TK Wojciecha Sokolewicz

do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r.

sygn. akt W. 2/96

Wniosek Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 21 marca 1996 r. o ustalenie przez Trybunał Konstytucyjny powszechnie obowiązującej wykładni przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zmianami) w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298 ze zmianami) jako akt prawny Prezydenta nie opatrzonej kontrasygnatą jest – z mocy art. 46 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zmianami) – pozbawiony ważności, wskutek czego nie powinien być być rozpatrzony przez Trybunał Konstytucyjny.

W uzasadnieniu powyższego stanowiska odwołuję się do argumentacji, przedstawionej w moim zdaniu odrębnym do uchwały TK z 5 września 1995 r. w sprawie *W. 1/95* (OTK w 1995 r., cz. II, s. 253-255).