

13/2/A/2015

WYROK

z dnia 10 lutego 2015 r.

Sygn. akt P 10/11*

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Rymar – przewodniczący
Stanisław Biernat
Zbigniew Cieślak – sprawozdawca
Maria Gintowt-Jankowicz
Mirosław Granat,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 13 stycznia i 10 lutego 2015 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie:

czy art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101) w części, w jakiej pozbawiał podatników od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, takich jak prawo użytkowania na udziale nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 r., jest zgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku wyrażonymi w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101 oraz z 2002 r. Nr 100, poz. 923) w zakresie, w jakim od 1 stycznia 2000 r. pozbawił podatników podatku dochodowego od osób prawnych możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 16 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1387/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: sąd pytający) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

* Sentencja została ogłoszona dnia 18 lutego 2015 r. w Dz. U. poz. 226.

prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101; dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) w części, w jakiej pozbawiał podatników od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych takich jak prawo użytkowania na udziale nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 r., jest zgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku wyrażonymi w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Wątpliwość sądu powstała na tle następującego stanu prawnego i faktycznego:

Spółka wystąpiła 25 kwietnia 2008 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zasadności zaliczenia nabytego przez nią prawa użytkowania udziału w nieruchomości zabudowanej do wartości niematerialnej i prawnej w rozumieniu przepisów podatkowych oraz zasadności zastosowania amortyzacji podatkowej. Spółka wskazała we wniosku, że 2 sierpnia 1999 r. tytułem aportu wniesione zostało do niej przez gminę prawo użytkowania w rozumieniu art. 252 – art. 265 kodeksu cywilnego o wartości 1 235 000 zł. Prawo to zostało ustanowione przez gminę na rzecz spółki na 20 lat na udziale wynoszącym 735/1000 części nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym, położonej w Krakowie. Aport ten został wprowadzony do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych we wrześniu 1996 r. i w związku z tym spółka zaczęła go amortyzować metodą liniową według stawki 5%, zaś odpisy amortyzacyjne zaliczane były w całości do kosztów uzyskania przychodów. W wyniku zmiany aktu założycielskiego – w lipcu 1998 r. – spółka dla celów amortyzacji przyjęła wartość początkową prawa użytkowania w wysokości 1 250 000 zł oraz ze względu na 35-letni okres amortyzacji zmieniła roczną stawkę amortyzacji.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej 6 sierpnia 2008 r. indywidualnej interpretacji podatkowej stwierdził, że zastosowane przez spółkę zasady amortyzacji prawa użytkowania były nieprawidłowe. W uzasadnieniu organ wskazał, że na podstawie ustawy zmieniającej z 1999 r. z katalogu praw podlegających amortyzacji zostało wyłączone prawo użytkowania, art. 16b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, ze zm.; dalej u.p.d.o.p.) zawiera zamknięty katalog praw podlegających amortyzacji. Ponadto organ wskazał, że ustawa nie zawierała żadnych przepisów przejściowych, które umożliwiały kontynuowanie procesu amortyzacji prawa użytkowania nabytego zanim zaczęła ona obowiązywać.

Spółka na podstawie art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) wezwała Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach do usunięcia naruszenia prawa, jakie miało miejsce w wydanej interpretacji. Jednak organ, w odpowiedzi z 19 września 2008 r. na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, nie znalazł podstaw do zmiany swojego stanowiska i powtórzył wcześniejszą argumentację.

W związku z tym, 20 października 2008 r. spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie o uchylenie wydanej interpretacji oraz zasądzenie kosztów według norm przepisanych. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w odpowiedzi z 10 listopada 2008 r. podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 17 lutego 2009 r. (sygn. akt I SA/Kr 1407/08) stwierdził, że skarga zasługuje na uwzględnienie, jednak z innych powodów aniżeli w niej wskazane. Zdaniem sądu interpretacja została doręczona spółce po upływie 3-miesięcznego terminu określonego w art. 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). Powołując się na treść uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 listopada 2008 r. (sygn. akt I FPS 2/08) termin ten mógł być uznany za zachowany

tylko wówczas, gdy przed jego upływem interpretacja zostałaby skutecznie doręczona wnioskodawcy. Skoro tak się nie stało, należało w sprawie zastosować art. 14o § 1 ordynacji podatkowej, z którego wynika, że w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d ordynacji podatkowej uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Organ podatkowy zaskarżył w skardze kasacyjnej z 27 marca 2009 r. powyższy wyrok w całości, zarzucając na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. W uzasadnieniu wskazano, że sąd niezasadnie uchylił zaskarżoną interpretację na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a., gdyż nie doszło do wydania tzw. milczącej interpretacji w rozumieniu art. 14o § 1 ordynacji podatkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 11 sierpnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 868/09) uchylił zaskarżone orzeczenie w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Krakowie oraz zasądził na rzecz organu koszty według norm przepisanych. W uzasadnieniu NSA odwołał się do uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt II FPS 7/09), w której stwierdzono, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 lipca 2007 r. pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 ordynacji podatkowej nie oznaczało braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym była mowa w art. 14d ordynacji podatkowej.

Sąd pytający przyjął, że pozbawienie możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości, rozpoczętej w 1996 r. (na podstawie § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych, Dz. U. Nr 7, poz. 34, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 20 stycznia 1995 r.), której okres 1 stycznia 2000 r. nie upłynął (wejście w życie ustawy zmieniającej z 1999 r.), pozostaje w sprzeczności z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, gdyż podatnik zostaje pozbawiony prawa osiągnięcia celu amortyzacji, jakim jest zaliczenie w koszty podatkowe całości wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych rozłożonych w czasie. W ocenie sądu pytającego ustawodawca nie powinien w trakcie amortyzacji zmieniać zasad polegających na wykluczeniu z obiektów podlegających amortyzacji składnika majątku, którego amortyzację rozpoczęto ale przed tymi zmianami nie zakończono.

Sąd pytający wskazał w pytaniu, że uznanie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności wskazanych przepisów prawnych spowoduje konieczność wydania wyroku zakresowego o niezgodności z Konstytucją treści normatywnej, ze względu na brak przepisów przejściowych w zakresie, w jakim pozbawiono podatników możliwości dalszej amortyzacji ograniczonego prawa rzeczowego w postaci prawa użytkowania na udziale w nieruchomości wprowadzonego w rozporządzeniu z 20 stycznia 1995 r. lub rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35).

2. W piśmie z 20 lipca 2011 r. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko, że art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny uznał dopuszczalność rozpoznania przez Trybunał pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, gdyż trzy przesłanki określone w art. 193 Konstytucji, które warunkują dopuszczalność zadania pytania prawnego, zostały spełnione.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zarzutów, Prokurator Generalny zwrócił w pierwszej kolejności uwagę, że zarzuty sądu pytającego dotyczące braku w kwestionowanej regulacji pewnych treści normatywnych umożliwiających podatnikom po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 1999 r., tj. od 1 stycznia 2000 r., kontynuację amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, takich jak prawo użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, wiążą się z wadą normy rekonstruowanej z kwestionowanych przepisów, określanej mianem „pominięcia ustawodawczego”. Narusza to zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku, wyrażone w art. 2 Konstytucji. Zdaniem Prokuratora, Trybunał – jako negatywny prawodawca – może badać kwestionowane przepisy w aspekcie ewentualnego pominięcia ustawodawczego, co nie jest tożsame z niedozwolonym orzekaniem o tzw. zaniechaniach ustawodawczych.

Następnie Prokurator Generalny odniósł się do zasady ochrony interesów w toku, przywołując definicję pojęcia sformułowaną przez W. Sokolewicz (uwagi do art. 2, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Tom V, red. L. Garlicki, Warszawa 2007) oraz poglądy Trybunału (m.in. wyroki z: 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2; 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64) z których wynika, że konstytucyjna ochrona interesów w toku nie obejmuje potocznie rozumianych interesów „w ogólności” oraz nie oznacza niezmienności przepisów prawnych.

Oceniając zasadność zarzutów niekonstytucyjności przywołanych przepisów – w zakresie zgodności z konstytucyjną zasadą ochrony interesów w toku – Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że w zmieniającym się stanie prawnym (od rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r.) dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od prawa użytkowania udziału w nieruchomości miało określony w przepisach prawa horyzont czasowy, w którym mogło być ono realizowane. Ustawodawca powinien zatem (od 1 stycznia 2000 r.), w drodze regulacji intertemporalnej, uwzględnić sytuację podatników, którzy prowadząc działalność gospodarczą, korzystali z tego prawa. Brak regulacji intertemporalnej w art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. pozbawił podatników możliwości kontynuowania odpisów wartości początkowej prawa użytkowania udziału w nieruchomości. Przewidziana przez ustawodawcę 31-dniowa *vacatio legis* umożliwiła wprowadzić podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych przystosowanie się do nowych warunków, ale tylko w zakresie dotyczącym niedokonywania w nowym roku podatkowym odpisów amortyzacyjnych od praw majątkowych niestanowiących wartości niematerialnych i prawnych wymienionych w art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p.

Prokurator Generalny zwrócił także uwagę, że przedmiotem zgodności z Konstytucją w analizowanej sprawie nie jest dopuszczalność możliwości zmian w zakresie prawa podatkowego. Ustawodawca ma bowiem swobodę kształtowania materialnych treści prawa podatkowego. Musi jednak dokonywać takich zmian z poszanowaniem konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, do których zalicza się ochronę interesów w toku. Przedmiotem negatywnej oceny Prokuratora Generalnego jest brak w ustawie zmieniającej z 1999 r. stosownych regulacji intertemporalnych, dotyczących stanu prawnego, który został ukształtowany pod rządami dotychczasowych przepisów.

Odnosząc się natomiast do problemu zgodności art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r. z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych, Prokurator

Generalny zauważył, że poza zakresem jej stosowania znajdują się sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych tych praw.

Prokurator Generalny stanął zatem na stanowisku, że art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

3. Marszałek Sejmu w stanowisku z 26 stycznia 2012 r., w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, wniósł o stwierdzenie, że art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim wyłącza prawo do amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Ponadto Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu doprecyzowując i dostosowując pytanie do istoty zarzutów – zwrócił uwagę, że przedmiotem kontroli powinien być art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. określający dyrektywę intertemporalną, która determinuje zakres zastosowania nowego prawa w sprawie zawisłej przed sądem, gdyż z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego wynika, że podstawowa wada kwestionowanego unormowania polega na tym, że art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. nie przewiduje możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, rozpoczętej przed 1 stycznia 2000 r. A zatem, przedmiotem badania przez Trybunał powinny być jedynie artykuły ustawy podatkowej, w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą, niezależnie od głównego przedmiotu badania.

Analizując wzorce konstytucyjne Marszałek Sejmu zauważył, że zasada ochrony praw nabytych jest zaliczana do kanonu zasad składających się na pojęcie państwa prawnego oraz że Trybunał wielokrotnie podkreślał, iż u jej podstaw leży wartość, jaką jest bezpieczeństwo prawne obywateli. Marszałek wskazał także, że zasada ta nie ma charakteru absolutnego. W odniesieniu do zasady ochrony interesów w toku stwierdził natomiast, że obowiązkiem ustawodawcy jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inne możliwości ich dostosowania się do zmienionej sytuacji prawnej.

Ze względu na przedłożoną Trybunałowi problematykę amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych Marszałek Sejmu przybliżył tę instytucję i jej funkcje. Na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego i stanowisk przedstawicieli doktryny, doszedł do wniosku – mając na uwadze, że istotą konstrukcji normatywnej amortyzacji w prawie podatkowym jest jej ciągłość – iż rozpoczynając amortyzację prawa użytkowania udziału w nieruchomości, spółka mogła zasadnie oczekiwać, że prawodawca pozwoli jej ją kontynuować i dokończyć bez względu na następczą zmianę prawa w tym zakresie.

Marszałek Sejmu zauważył, że ustawodawca nie poprzestał na przeniesieniu materii regulowanej do tej pory w rozporządzeniach do ustawy (co wynikało z dyspozycji art. 217 Konstytucji), lecz dokonał określonych modyfikacji merytorycznych. Od 1 stycznia 2000 r. prawo użytkowania udziałów w nieruchomości nie podlega bowiem amortyzacji podatkowej. Sposób ukształtowania art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. spowodował, że spółka utraciła możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych prawa

użytkowania udziału w nieruchomości, pomimo tego, że zainicjowany przez nią proces amortyzacji jeszcze się nie zakończył. Nie oznacza to, że ustawodawca nie może dokonywać zmian w przepisach prawa podatkowego, w tym na niekorzyść podatnika. Wyłączenie określonych wartości niematerialnych i prawnych z wyliczenia art. 16b u.p.d.o.p. w stosunku do spraw w toku nie może jednak zostać usprawiedliwione koniecznością przyznania preferencji danej normie, zasadzie, czy wartości konstytucyjnej. Istniała bowiem możliwość wprowadzenia zmian przez ustanowienie odpowiedniej regulacji przejściowej, umożliwiającej kontynuowanie amortyzacji środków trwałych albo wartości niematerialnych, które obecnie nie podlegają amortyzacji, dla wyodrębnionej grupy podatników.

Marszałek Sejmu wniósł zatem o stwierdzenie, że art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim wyłącza prawo do amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.

4. Pismem z 14 października 2014 r. Trybunał wystąpił do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii o tym, czy orzeczenie Trybunału może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Odpowiedzi na pytanie udzielił upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów Minister Finansów. W piśmie z 12 grudnia 2014 r. Minister stwierdził, że skutek dla dochodów sektora finansów publicznych w odniesieniu do podatnika, o którym mowa w wystąpieniu – z tytułu odpisów amortyzacyjnych, począwszy od 2000 r. – wyniósłby ok. 0,2 mln zł.

Jednocześnie Minister Finansów podkreślił, że ze względu na brak szczegółowych danych trudno jest określić potencjalną łączną wartość skutków finansowych, w przypadku uznania zasadności pytania przedstawionego przez WSA w Krakowie, w sposób inny niż poprzez określenie tego skutku dla konkretnego podatnika, w którego sprawie występował sąd pytający.

W ocenie Ministra Finansów, ewentualne orzeczenie Trybunału nie wywoła skutków finansowych w zakresie tych praw majątkowych, które nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, bowiem ich zaewidencjonowanie było podstawą objęcia amortyzacją.

II

Na rozprawie 13 stycznia i 10 lutego 2015 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

Zdaniem sądu pytającego kwestionowany w niniejszej sprawie art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101, dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) pozbawił podatników od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych takich jak prawo użytkowania na udziale w nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

przed 1 stycznia 1999 r.

W ocenie sądu pytającego przywołane przepisy ustawy zmieniającej z 1999 r. są niezgodne z zasadami ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji. Ustawodawca nie przewidział bowiem żadnych przepisów przejściowych, które dotyczyłyby możliwości kontynuacji rozpoczętej na gruncie poprzednich przepisów amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W związku z tym do obliczenia dochodu na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p) od 1 stycznia 2000 r. także do amortyzacji obiektów majątkowych, których amortyzacja rozpoczęła się w okresie wcześniejszym i do 1 stycznia 2000 r. jeszcze nie zakończyła, stosować należy art. 16a i następne u.p.d.o.p., gdyż na podstawie art. 15 ust. 6 tej ustawy od tego czasu tylko te odpisy amortyzacyjne, które są dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a – art. 16m u.p.d.o.p., stanowią koszty uzyskania przychodów, będące elementem struktury ustalania dochodu w roku podatkowym. Należy bowiem mieć na względzie, że podstawowym warunkiem prawidłowego dokonania odpisów amortyzacyjnych jest ustalenie, czy określony składnik majątku podlega w świetle przepisów procesowi amortyzacji.

W sprawie, która wzbudziła wątpliwość sądu pytającego, spółka skarżąca rozpoczęła amortyzowanie prawa użytkowania na udziale w nieruchomości na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 20 stycznia 1995 r.) i którego okres amortyzacji 1 stycznia 2000 r. nie upłynął. Paragraf 2 ust. 2 tego rozporządzenia zawierał otwarty katalog praw niematerialnych i prawnych, co pozwalało na podstawie § 5 ust. 1 amortyzować wszelkie nabyte prawa majątkowe spełniające dodatkowo pozostałe warunki przewidziane w tym przepisie, tj. nadające się do gospodarczego wykorzystania i o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, a także przeznaczone na potrzeby podatnika związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub oddane do używania na podstawie stosownej umowy.

Przywołane powyżej rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 17 stycznia 1997 r.). W zakresie analizowanej problematyki, § 3 rozporządzenia nie zmienił otwartego katalogu praw majątkowych mogących zostać zaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych.

W rozporządzeniach Ministra Finansów z 20 stycznia 1995 r. i 17 stycznia 1997 r. wprowadzono tzw. liniową metodę amortyzacji, przy której składnik majątkowy jest amortyzowany równomiernie podczas okresu jego amortyzacji, co oznacza, że odpisy amortyzacyjne są dokonywane w jednakowej wysokości w całym okresie amortyzacji, co wiąże się ze stałą podstawą opodatkowania.

Istotne zmiany zasad zaliczania praw majątkowych do wartości niematerialnych i prawnych zostały wprowadzone na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 1999 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 39; dalej: rozporządzenie zmieniające). Paragraf 3 ust. 1 rozporządzenia, który zaczął obowiązywać od 1 stycznia 1999 r., zawierał zamknięty katalog praw majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych. W katalogu tym nie przewidziano możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych takich jak prawo użytkowania udziału w nieruchomości wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Niemniej jednak z § 2 rozporządzenia zmieniającego wynikało, że ma ono

zastosowanie do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji lub wykazu od 1 stycznia 1999 r.

Z przywołanych powyżej rozporządzeń wynikało, że dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od prawa użytkowania udziału w nieruchomości miało określony w przepisach prawa horyzont czasowy, w którym mogło być ono realizowane. Przy czym miało ono charakter długotrwały.

Dopiero na podstawie art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy zmieniającej podatnicy zostali pozbawieni od 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych takich jak prawo użytkowania udziału w nieruchomości wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 r. Ustawodawca, wyłączając możliwość amortyzacji niektórych praw majątkowych, nie uwzględnił sytuacji podatników, którzy w zaufaniu do dotychczas obowiązujących regulacji prawnych, prowadząc działalność gospodarczą korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do tychże praw. Na podstawie art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. podatnik został pozbawiony możliwości kontynuacji dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości początkowej prawa użytkowania udziału w nieruchomości, które rozpoczął przed 1 stycznia 1999 r. zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Dopuszczalność pytania prawnego.

Trybunał zwrócił uwagę, że w sprawie, która została zainicjowana pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, konieczne było ustalenie, czy pytanie to spełnia przesłanki jego dopuszczalności. Zgodnie z art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), „Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją (...), jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem”. A z art. 32 ust. 3 ustawy o TK wynika, że „[p]ytanie prawne powinno także wskazywać, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało postawione (...)”. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału „zależność polega na tym, że treść orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego ma wpływ na rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem przedstawiającym pytanie prawne. Zależność ta jest oparta na odpowiedniej relacji między treścią kwestionowanego przepisu i stanem faktycznym sprawy, w której przedstawione zostało pytanie prawne. Wynika stąd, że przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego wywrze wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w której przedstawiono pytanie prawne” (wyrok z 19 lutego 2008 r., sygn. P 49/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 5).

Dopuszczalność postawienia pytania prawnego została więc obwarowana trzema przesłankami: podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną. Przesłanki podmiotowa i przedmiotowa nie budzą w niniejszej sprawie wątpliwości. Zgodnie z przesłanką podmiotową, z pytaniem może wystąpić sąd rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej, oddzielony i niezależny od legislatury i egzekutywy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie jest uprawniony do rozstrzygania w sprawie leżącej u podstaw pytania. Zgodnie z przesłanką przedmiotową przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą. W pytaniu prawnym zaskarżony został akt o charakterze normatywnym – art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy zmieniającej.

Należało rozważyć jeszcze, czy spełniona została przesłanka funkcjonalna, która sprowadza się do ścisłej korelacji treści pytania prawnego z rozstrzyganą przez sąd sprawą.

Inicjowana pytaniem prawnym kontrola konstytucyjności musi bowiem mieć charakter kontroli ściśle związanej z indywidualną sprawą toczącą się przed sądem zadającym pytanie. Z art. 193 Konstytucji wynika, że w trybie pytań prawnych mogą być kwestionowane tylko te przepisy, których ocena przez Trybunał może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem stawiającym pytanie. Dlatego też z art. 32 ust. 3 ustawy o TK wynika zobowiązanie pytającego sądu do wskazania, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało postawione. Na sądzie pytającym ciąży zatem powinność wskazania, w jaki sposób zmieniłoby się rozstrzygnięcie sądu w toczącej się przed nim sprawie, gdyby określony przepis prawny utracił moc obowiązującą wskutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności tego przepisu z Konstytucją.

Wątpliwości dotyczące spełnienia przesłanki funkcjonalnej wynikają z tego, że przedmiotem sprawy toczącej się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie jest rozstrzygnięcie, czy w wydanej przez organ interpretacji indywidualnej doszło do prawidłowej wykładni przepisów podatkowych w zakresie dotyczącym amortyzacji środków trwałych. Jak wskazał sąd pytający, z samej istoty tego rodzaju spraw wynika, że rozstrzygnięcie sądu nie powoduje bezpośrednich skutków w sferze sytuacji faktycznej podatnika. Nie można jednak uznać, że wprawdzie określony rodzaj spraw z woli ustawodawcy został poddany kontroli sądu, to jednak z uwagi na niejako abstrakcyjny wymiar rozstrzygnięcia w tego typu sprawie, bo dotyczący wykładni przepisów prawa podatkowego, na tym etapie jeszcze wyłączona byłaby kontrola konstytucyjności przepisów, o wykładni których rozstrzygnąć ma sąd.

Oceniając konsekwencje prawne rozstrzygnięcia Trybunału, w wypadku stwierdzenia niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów przywołanej ustawy, skarżąca spółka nie będzie musiała płacić zaległego podatku wraz z odsetkami wynikłego z nieprawidłowego zaliczenia w koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych z tytułu prawa użytkowania części (udziału) wskazanej przez spółkę nieruchomości. Zwrócić należy przy tym uwagę, że spółka we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przedstawiła istniejący stan faktyczny, a nie hipotetyczne zdarzenie przyszłe, na co zresztą pozwala art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.).

Konkludując, odpowiedź Trybunału na zadane pytanie prawne będzie mieć wpływ na rozstrzygnięcie w toczącej się przed sądem pytającym sprawie, ponieważ stwierdzenie konstytucyjności albo niekonstytucyjności przepisów 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy zmieniającej zobliguje sąd pytający do dokonania ich wykładni zgodnie z wyrokiem Trybunału.

3. Amortyzacja środków trwałych.

Pytanie prawne wiąże się z problematyką amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, stąd istotne dla dalszych rozważań wydaje się przybliżenie pojęcia amortyzacji, które jest przez twórców doktryny prawa podatkowego różnie definiowane. A. Huchla postrzega amortyzację jako „prawny wykaz zużycia środków majątkowych, których wartość nabycia nie zostaje zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15. Koszty te w stosunku do obiektu amortyzacji występują, ale są rozłożone w czasie pod postacią odpisów amortyzacyjnych” (A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 143). Z kolei P. Małecki i M. Mazurkiewicz stwierdzają, że „Amortyzacja polega na zarachowaniu w koszty wartości środka trwałego w sposób sukcesywny, w interwale czasowym określonym przez przepisy podatkowe. Podatnik może w większości przypadków obniżyć szybkość amortyzacji, a w pewnych przypadkach przyspieszać. Amortyzację kontynuuje się tak długo, aż suma

dokonanych odpisów amortyzacyjnych nie zrówna się z wartością początkową środka trwałego” (komentarz do art. 16a u.p.d.o.p., [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Lex 2011). Celem amortyzacji, jak pisze M. Wilk, jest uwzględnienie „w rachunku kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie bądź wytworzenie określonych składników majątkowych” (komentarz do art. 16a u.p.d.o.p., [w:] M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Lex 2012).

Istotą amortyzacji podatkowej jest zatem rozłożenie pierwotnego jednorazowego kosztu nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej w czasie, co następuje w postaci dokonywania w tym okresie odpisów amortyzacyjnych. Do cech charakterystycznych tej instytucji prawa podatkowego zalicza się powtarzalność i zazwyczaj wieloletniość oraz cel, którym jest zrównanie sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową podlegającego jej obiektu majątkowego. Podatnik, który posiada składniki majątku podlegające w świetle przepisów amortyzacji, miał – przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 1999 r. – i ma obowiązek wprowadzić je do odpowiedniej ewidencji oraz zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych.

Podstawowym warunkiem prawidłowego dokonania odpisów amortyzacyjnych jest ustalenie, czy określony składnik majątku podlega w świetle przepisów amortyzacji.

W systemie prawa podatkowego amortyzacja spełnia istotne funkcje, wśród których za najważniejsze należy uznać możliwość stopniowego odzyskania funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, oraz zapewnienie Skarbowi Państwa stałych i względnie przewidywalnych wpływów podatkowych, gdyż podatnik odpisuje wydatki podlegające amortyzacji w ustalonych i rozłożonych w czasie interwałach.

Trybunał zwraca uwagę, że poza wymienionymi powyżej funkcjami amortyzacji w systemie prawa podatkowego, z amortyzacją wiąże się szczególny zespół uprawnień podatnika, które należy rozpatrywać w kontekście dobra wspólnego. Korzyści z tej instytucji prawa podatkowego dotyczą bowiem nie tylko podatnika, który na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale także – co wykazali uczestnicy rozprawy 13 stycznia 2015 r. – innych podmiotów uczestniczących w obrocie prawnym. W związku z tym ustawodawca, który – w ramach przysługującej mu swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego – pozbawia podatnika możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, powinien uwzględnić nie tylko jego sytuację prawną i gospodarczą, ale także w sposób maksymalnie możliwy innych podmiotów, pośrednio korzystających z uprawnień przysługujących temu podatnikowi.

4. Wzorce konstytucyjne.

Wątpliwości konstytucyjne sądu pytającego budzi przede wszystkim „pozbawienie możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości (udziału w nieruchomości), rozpoczętej w 1996 roku, której okres w dniu 1 stycznia 2000 roku nie upłynął”. Jest to w ocenie sądu niezgodne z zasadami ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji.

4.1. Ochrona praw nabytych.

Z przywołanej pośrednio w pytaniu prawnym zasady demokratycznego państwa prawnego, która została sformułowana w art. 2 Konstytucji, wynika m.in. zasada lojalności państwa wobec obywatela. Z zasady tej Trybunał wyprowadził dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się m.in. do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa.

Wśród nich znajduje się reguła, która nakłada na ustawodawcę obowiązek ochrony praw nabytych i ochrony interesów będących w toku (zob. wyrok TK z 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 109). Treścią zasady ochrony praw nabytych jest zapewnienie ochrony publicznych i prywatnych praw podmiotowych oraz zakaz arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych, które przysługują jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Trybunał zwrócił uwagę, że ochrona praw nabytych dotyczy praw, które zostały nabyte „słusznie”, tzn. wyklucza to stosowanie analizowanej zasady w odniesieniu do praw nabytych *contra legem* i *praeter legem* oraz uzyskanych w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym albo z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej (zob. np. w wyroku TK z 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15). Ponadto, ochroną zostały objęte także ekspektatywy, czyli prawa tymczasowe, które mają charakter maksymalnie ukształtowany (zob. np. w wyroku TK z 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256).

Tak rozumiana zasada ochrony praw nabytych, wiąże się ściśle z koncepcją praw podmiotowych i ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych tych praw. A zatem zakres stosowania zasady praw nabytych obejmuje tylko takie przypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych bądź ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych tych praw (zob. np. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2). Zarzut naruszenia praw nabytych może w związku z tym być formułowany w wypadku wskazania konkretnego prawa podmiotowego (ewentualnie maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy), które zostało odebrane lub ograniczone (por. wyrok TK z 7 listopada 2005 r., sygn. P 20/04, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 111).

Z analizy orzecznictwa Trybunału wynika, że ochrona praw nabytych nie ma charakteru bezwzględne. To znaczy, że możliwe są od niej odstępstwa, przy czym ocena ich dopuszczalności może być dokonana na tle konkretnej sytuacji z uwzględnieniem całokształtu okoliczności. Typowym przykładem uzasadnienia dla naruszenia ochrony praw nabytych może być potrzeba zapewnienia realizacji czy ochrony innej wartości istotnej dla systemu prawnego. Jak wskazał TK, m.in. w wyroku z 15 września 1999 r. (sygn. K 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116), dopuszczalność ograniczeń nabytych praw podmiotowych wymaga *a casu ad casum* rozważenia, czy podstawą wprowadzonych ograniczeń są inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne, którym w danej sytuacji należy dać pierwszeństwo; nie ma możliwości realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych; wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych; prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji (por. także wyrok TK z 17 listopada 2003 r., sygn. K. 32/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 93).

Podobne – do wyrażonego w orzecznictwie Trybunału – stanowisko w kwestii braku niezmienności i nienaruszalności praw nabytych przyjęto w doktrynie, wskazując, że konstytucja daje jedynie względną trwałość uzyskanych uprawnień (tak np. T. Zieliński, *Ochrona praw nabytych – zasada państwa prawnego*, „Państwo i Prawo” z. 3/1992, s. 6).

Przechodząc na grunt prawa podatkowego i instytucji amortyzacji, należy przypomnieć, iż z orzecznictwa Trybunału wynika jednoznacznie, że „Ustawodawca posiada w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego. Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona z istnieniem obowiązku przestrzegania

konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej” (wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46).

4.2. Ochrona interesów w toku.

Jak wynika ze stanowiska Trybunału, zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: „1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji” (sygn. K 45/01).

Z doktryny wynika m.in., że „Interesy w toku są określonymi stanami faktycznymi, podlegającymi ochronie z uwagi na zasadę zaufania obywateli do prawa. Na pewno nie są ekspektatywami. Nie przesadzają bowiem i nie zabezpieczają prawa. Nie prowadzą również do jego nabycia” (M. Jackowski, *Ochrona praw nabytych w polskim porządku konstytucyjnym*, Warszawa 2008, s. 116).

Obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. np. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

5. Ocena konstytucyjności kwestionowanych przepisów.

Głównym celem ustawy zmieniającej z 1999 r. było dostosowanie przepisów podatkowych do wymogów art. 217 Konstytucji, z którego wynika, że „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Ustawodawca nie poprzestał jednak na przeniesieniu materii regulowanej do tej pory w rozporządzeniach Ministra Finansów do ustawy – w tym zasad amortyzacji, które zgodnie z przywołanym przepisem konstytucyjnym stanowią materię ustawową – ale dokonał modyfikacji merytorycznych. Wśród wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, wymienionych w ustawie nie znalazło się prawo użytkowania udziałów w nieruchomości (zaskarżony art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r.). To znaczy, że od 1 stycznia 2000 r. prawo użytkowania udziałów w nieruchomości nie podlega amortyzacji podatkowej.

Zaskarżony przez sąd pytający art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. otrzymał brzmienie: „Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2000 r. i ma zastosowanie, z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia”. Ustawodawca nie stworzył zatem szczególnych regulacji przejściowych do spraw powstałych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy. Zgodnie z przywołanym powyżej art. 4, do tych spraw należy stosować przepisy nowe. Tak więc spółka straciła możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych prawa użytkowania udziału w nieruchomości, pomimo że zainicjowany przez nią zgodnie z prawem proces amortyzacji jeszcze się nie zakończył.

Chociaż ustawodawca – zgodnie ze wskazaniem Konstytucji – przeniósł dotychczasową treść rozporządzeń przywołanych w sprawie, wydawanych przez Ministra

Finansów, do ustawy i podjął niezbędne decyzje, które miały na celu zapewnienie warunków przystosowania się do nowej regulacji, tj. przewidział okres *vacatio legis*, to jednak uniemożliwił dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili ich inicjowania. Ustawodawca – w ocenie Trybunału – powinien w drodze odpowiednich regulacji intertemporalnych uwzględnić sytuację podatników, którzy prowadząc działalność gospodarczą, korzystali z prawa odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do prawa użytkowania udziału w nieruchomości oraz innych wartości niematerialnych i prawnych.

Brak stosownej regulacji przejściowej w art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. pozbawił podatników, którzy w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych, możliwości ich kontynuowania w odniesieniu do tychże praw. Dlatego też przedmiotem kontroli był art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r., określający dyrektywę intertemporalną, która determinuje zakres zastosowania nowego prawa w sprawie toczącej się przed sądem, gdyż z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego wynika, że podstawowa wada kwestionowanego unormowania polega na tym, że art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. nie przewiduje możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, rozpoczętej przed 1 stycznia 2000 r. Podobne stanowisko zostało potwierdzone przez uczestników rozprawy, która odbyła się przed Trybunałem 13 stycznia 2015 r.

Trybunał pragnie przypomnieć, że nie kwestionuje konstytucyjnego upoważnienia ustawodawcy do stanowienia prawa, które odpowiada określonym założeniom i celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowania rozwiązań prawnych, które będą służyły realizacji tych celów (zob. np. w orzeczeniu TK z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36; oraz wyrokach z: 12 września 2000 r., sygn. K 1/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 185; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). Z przepisów ustawy zasadniczej wynika bowiem szczególna swoboda ustawodawcy kształtowania systemu prawa podatkowego. W ramach tej swobody ustawodawca może określać katalog praw majątkowych podlegających odpisom amortyzacyjnym w podatku od dochodów osób prawnych oraz dokonywać w tym zakresie zmian. Niemniej jednak ustawodawca powinien kształtować treść prawa podatkowego z poszanowaniem konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Jak zostało wskazane powyżej, do standardów tych należy zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W wyroku z 14 czerwca 2000 r. (sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138) Trybunał stwierdził m.in.: „Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych”. W związku z tym, do naruszenia wartości, które znajdują się u podstaw zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, dochodzi w sytuacji gdy rozstrzygnięcie ustawodawcy „jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła (...) go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich prawach”. W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału, ustawodawca powinien uwzględnić za pomocą powszechnie przyjętych technik przepisów intertemporalnych ochronę interesów będących w toku. Stąd w ocenie Trybunału naruszenie interesów w toku jest oczywiste.

Jak słusznie zauważył Prokurator Generalny w swym piśmie, „Zmiana prawa dotychczas obowiązującego, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, powinna być więc dokonywana z zastosowaniem techniki przepisów

przejściowych. Sytuacja prawna tych jednostek powinna być regulowana przez przepisy przejściowe w taki sposób, by mogły mieć czas na dokończenie przedsięwzięć, podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny” (s. 33).

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędzi TK Marii Gintowt-Jankowicz
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt P 10/11

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 lutego 2015 r. o sygn. P 10/11. Postępowanie w tej sprawie powinno zostać umorzone z kilku powodów, które przesadzają o niedopuszczalności merytorycznego orzekania.

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, w związku z przekazaną do ponownego rozpoznania przez Naczelnego Sąd Administracyjny sprawą komunalnej spółki akcyjnej, skierował do Trybunału pytanie, wskazując jako przedmiot kontroli art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca). Sąd pytający zakwestionował wspomniany art. 1 pkt 6 w związku z art. 4, „w części w jakiej pozbawiał podatników od dnia 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych takich jak prawo użytkowania na udziale nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed dniem 1 stycznia 1999 r.”.

Konstytucyjne wątpliwości sądu pytającego dotyczą normy prawnej, której ustawodawca nie zamieścił w ustawie. Z punktu widzenia podstawowego celu kontroli hierarchicznej zgodności aktów normatywnych jest to sytuacja szczególna. Dopuszczalność orzekania przez Trybunał o konstytucyjności zakwestionowanego w ten sposób aktu normatywnego zależy od oceny, czy w konkretnym stanie prawnym treść nieobecna w ustawie jest pominięciem, czy też tzw. zaniechaniem ustawodawczym. Konsekwencje tej oceny mają decydujące znaczenie. W przypadku zaniechania ustawodawczego nie jest dopuszczalne merytoryczne rozpoznanie sprawy, a tym bardziej orzekanie o niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów. Jednakże sąd pytający zdaje się nie dostrzegać tego aspektu sprawy. Nie przedstawia argumentów na rzecz oceny brakującej – w jego przekonaniu – treści normatywnej, jako pominięcia ustawodawczego. Trybunał przyjął ten sam punkt widzenia.

Biorąc pod uwagę, że granica pomiędzy pominięciem a zaniechaniem ustawodawczym nie jest jednoznaczna, wyznaczenie jej powinno być poprzedzone bliższą analizą stanu prawnego każdej, indywidualnej sprawy. W szczególności dotyczy to sprawy inicjowanej w trybie kontroli konkretnej, a zatem między innymi pytania prawnego.

2. Sąd pytający w związku z rozpoznawaną skargą spółki na indywidualną interpretację podatkową jako przedmiot kontroli w pierwszej kolejności wskazał art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej. Ustawa ta uregulowała w sposób kompleksowy zasady amortyzacji środków trwałych oraz dość specyficznej kategorii składników majątku przedsiębiorstwa, zaliczanych w księgowości do „wartości niematerialnych i prawnych”. Przedstawiona Trybunałowi sprawa dotyczy tylko tej ostatniej kategorii, co wynika z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego. Kategoria „wartości niematerialnych i prawnych” w swej istocie różni się od środków trwałych między innymi tym, że obejmuje wartości o bardzo zróżnicowanym charakterze, a swoboda regulacyjna ustawodawcy co do zaliczania określonych wartości do tej kategorii jest znacznie szersza, niż w przypadku środków trwałych. A zatem charakterystyka funkcji amortyzacji środków trwałych nie jest wystarczająca do rozpoznania niniejszej sprawy. Niestety swoje rozważania ograniczył do niej nie tylko sąd pytający, ale także Trybunał.

Ustawa zmieniająca spowodowała przeniesienie ważnej dla podatnika problematyki amortyzacji z poziomu rozporządzeń Ministra Finansów na poziom ustawowy (ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.). Ustawa zmieniająca liczy łącznie cztery artykuły, przy czym to właśnie zakwestionowany art. 1 pkt 6 stanowi jej część najobszerniejszą. Wprowadził do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych liczne, rozbudowane przepisy (art. 16a do art. 16m u.p.d.o.p.), dotyczące zasad amortyzacji i obliczania odpisów amortyzacyjnych, nie tylko od wartości niematerialnych i prawnych, ale przede wszystkim od środków trwałych. *Petitum* pytania prawnego zdaje się wskazywać, że wątpliwości konstytucyjne sąd odnosi do całego kompleksu przepisów dotyczących amortyzacji, wprowadzonych przez art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej. Przepisy te od 1 stycznia 2000 r. stały się integralną częścią znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W dorobku orzecznictwa Trybunału taki brak jednoznacznego wskazania, z jakim konkretnie przepisem (przepisami) inicjator kontroli wiąże treści, których jego zdaniem prawodawca nie zawarł w ustawie, wyklucza uznanie „tego czego nie ma” za pominięcie ustawodawcze (zob. m.in. postanowienie TK z 10 grudnia 2008 r., sygn. P 39/08, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 187, cz. III, pkt 2.4).

Zarazem trafnie wskazał Marszałek Sejmu, że większość z zaskarżonych przepisów przewidzianych w art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej, a w istocie w art. 16a-16m u.p.d.o.p., nie ma żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sądu w toczącej się przed nim sprawie. W konsekwencji pytanie prawne w przeważającym zakresie ma charakter abstrakcyjny.

3. Kolejne zastrzeżenia i wątpliwości rodzi to, że sąd pytający zakwestionował przepisy ustawy, która zmienia ustawę wcześniejszą. Cechą charakterystyczną ustaw zmieniających (nowelizujących) jest to, że od dnia wejścia w życie ich treść zostaje „skonsumowana”, w tym znaczeniu, iż ustanowione zmiany lub uzupełnienia stają się integralną częścią ustawy zmienianej (nowelizowanej).

W niniejszej sprawie zakwestionowane przepisy zostały uchwalone w 1999 r., a weszły w życie od 1 stycznia 2000 r. Na skutek tej nowelizacji od kilkunastu lat w porządku prawnym znajdują się i są stosowane art. 16a-16m u.p.d.o.p., które zostały dodane przez ustawę zmieniającą. Artykuły te są płynnie wkomponowane w przepisy obszernego rozdziału 3 u.p.d.o.p. W orzecnictwie Trybunału utrwalił się pogląd, zgodnie z którym ocena konstytucyjności przepisów zmieniających jest dopuszczalna wówczas, gdy zarzuty dotyczą niedochowania trybu uchwalenia kwestionowanej regulacji bądź sposobu wprowadzenia jej w życie, przy czym istotny jest moment wejścia w życie

przepisów zmieniających. Po ich wejściu w życie, zgodnie z ogólną zasadą, zarzuty powinny być kierowane wobec przepisów zmienionych (zob. m.in. wyroki z: 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26, cz. III, pkt 2.1; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120, cz. III, pkt 1; 13 czerwca 2013 r., sygn. K 17/11, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 58; cz. III, pkt 1).

Sąd pytający nie uzasadnił przyjętej formuły kontroli przepisu zmieniającego. Trybunał również pozostawił ten aspekt sprawy poza swoimi rozważaniami. Jedyne konieczność ochrony konstytucyjnych wolności i praw może uzasadniać dopuszczenie do rozpoznania aktu normatywnego, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem wyroku przez Trybunał. W moim przekonaniu, w niniejszym postępowaniu taka konieczność nie występowała.

4. Art. 1 pkt 6 został zaskarżony w związku z art. 4, czyli przepisem końcowym ustawy zmieniającej. Ten – jak się wydaje – standardowy przepis końcowy stanowi, że ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2000 r. i ma zastosowanie, „z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia”. Zważywszy, że sąd oczekuje stwierdzenia niezgodności z Konstytucją braku „przepisów przejściowych” w wyspecyfikowanym przedmiotowo i czasowo zakresie (s. 6 uzasadnienia pytania prawnego), sądzić można, że to art. 4 ustawy zmieniającej stanowi podstawowy przedmiot zaskarżenia. To spostrzeżenie doprowadziło Trybunał do rekonstrukcji przedmiotu zaskarżenia, co znalazło wyraz w sentencji wyroku. Niestety rekonstrukcja ta nie usuwa wątpliwości związanych z możliwymi skutkami wyroku, czym się również Trybunał nie zajął.

Tymczasem trudno określić, jaki charakter ma wyrok Trybunału, który po kilkunastu latach od uchwalenia ustawy nowelizującej stwierdza niekonstytucyjność jej przepisu końcowego w związku z obszernym przepisem zmieniającym, a na dodatek w nietypowym zakresie: „pozbawiającym możliwości” (amortyzacji). Nade wszystko nie jest jasne, jaki skutek ma takie sformułowanie sentencji dla rozpoznawanej przez sąd pytający skargi na interpretację podatkową. W trakcie rozprawy przedstawicielka sądu pytającego nie potrafiła jednoznacznie określić tego skutku. Natomiast Trybunał w uzasadnieniu stwierdził, że na skutek wyroku „(...) skarżąca spółka nie będzie musiała płacić zaległego podatku wraz z odsetkami wynikłego z nieprawidłowego zaliczenia w koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych z tytułu prawa użytkowania części (udziału) wskazanej przez spółkę nieruchomości” (cz. III, pkt 2 uzasadnienia wyroku TK). Jednak Trybunał nie uzasadnił w żaden sposób tego kategorycznego stanowiska, które – jak się wydaje – należy uznać za wykraczające poza rolę ustawodawcy negatywnego. Oznaczałoby to bowiem przyzwoleństwo dla sądów na orzekanie w sprawach podatkowych bez ustawowej podstawy prawnej, a tylko na podstawie uznania przez Trybunał za niekonstytucyjny braku pożądanego przez podatnika rozwiązania (przepisu). Tak stanowczego poglądu co do skutków wyroku Trybunału dla rozpoznawanej sprawy podatkowej nie przedstawił sąd pytający.

Niejasne skutki wyroku rzutują również na wątpliwości, czy w niniejszej sprawie spełniona została przesłanka funkcjonalna pytania prawnego (art. 193 Konstytucji). Tym bardziej, że ani w pytaniu prawnym, ani podczas rozprawy, sąd pytający nie wykazał przekonująco, iż od odpowiedzi przez Trybunał na zadane pytanie zależy rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy. Nie można uznać, że wymóg wykazania przesłanki funkcjonalnej spełnia stwierdzenie, iż „(...) przesądzenie konstytucyjności lub ewentualne ustalenie niekonstytucyjności” zaskarżonych przepisów „zobliguje sąd do dokonania ich wykładni zgodnej z wyrokiem Trybunału” (tak s. 7 uzasadnienia pytania prawnego, a za nią cz. III, pkt 2 uzasadnienia wyroku). Wyrok Trybunału wydany w trybie pytania

prawnego służyć ma rozstrzygnięciu toczącej się przed sądem sprawy (w określonym kierunku), a nie tylko wykładni kwestionowanego przez sąd przepisu. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że sądy są uprawnione do samodzielnego stosowania Konstytucji w ramach tzw. wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją (zob. m.in. wyrok z 30 października 2006 r., sygn. P 36/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 129, cz. III, pkt 4). Jeżeli istnieje taka możliwość, to skierowanie pytania prawnego powinno spotkać się z odmową merytorycznego rozpatrzenia sprawy przez Trybunał (zob. M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 209).

5. Nie można również tracić z pola widzenia, że w sprawie, która toczy się przed sądem pytającym, strona, czyli spółka, wywodzi swoje prawo z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34, ze zm.). W § 2 ust. 2 tego rozporządzenia, w obszernym wyliczeniu tego, co zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, nie wymieniono prawa użytkowania udziału w nieruchomości. Był to jednak katalog otwarty i przy spełnieniu określonych w rozporządzeniu warunków, zdaniem spółki, prawo to „traktowane było jako wartość niematerialna i prawna, podlegająca amortyzacji” (s. 2 uzasadnienia pytania prawnego). Sformułowanie to daje wyraz wątpliwościom, czy ta amortyzacja od początku miała prawne umocowanie, co kwestionowała administracja skarbowa. Z dniem 1 stycznia 1999 r. nowe rozporządzenie Ministra Finansów (z dnia 19 stycznia 1999 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, Dz. U. Nr 6, poz. 39), wprowadziło, jak stwierdził sąd pytający: „zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, co tym samym wyłączyło możliwość zaliczenia do nich prawa użytkowania” (s. 2 uzasadnienia pytania prawnego).

A zatem u podstaw niniejszej sprawy nie tylko nie ma konstytucyjnie chronionego prawa podmiotowego, ale – być może – nie było nawet podstawy prawnej do księgowych operacji, związanych z amortyzacją wniesionego tytułem aportu prawa użytkowania udziału w nieruchomości.

6. Konkludując, nie znajduję żadnych podstaw, aby z konstytucyjnego punktu widzenia kwestionować zaskarżone przez sąd pytający przepisy ustawy zmieniającej. Uważam, że zaskarżone rozwiązania pozostawały w zakresie swobody regulacyjnej ustawodawcy, tym bardziej, że był to „ustawodawca podatkowy”. Nie każde naruszenie interesów podatnika świadczy o naruszeniu wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony interesów w toku. W szczególności, gdy interesem, który mógł zostać naruszony, byłoby tylko pozbawienie pewnej „możliwości”, jak sprecyzował to Trybunał w sentencji. Co więcej, biorąc pod uwagę specyfikę regulowanej materii, w tym tego, co w księgowości jest określane jako „wartości niematerialne i prawne”, wyróżnienie jednej z tych wartości w 1999 r. szczególnie korzystnym okresem przejściowym, już wówczas byłoby niezrozumiałe i nieracjonalne. A tym bardziej, gdy ma to wynikać z wyroku Trybunału wydanego w 2015 r.

Z tych względów uważałam za konieczne złożenie zdania odrębnego.

Zdanie odrębne
sędziego TK Mirosława Granata
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt P 10/11

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie o sygn. akt P 10/11.

Zdanie odrębne uzasadniam w sposób następujący:

1. Konstytucja pozostawia ustawodawcy szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). Granicą swobody działania ustawodawcy jest wymóg, by w procesie stanowienia norm prawa podatkowego ustawodawca nie naruszał zasad państwa prawa (por. orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2). Należą do nich: zakaz retroaktywności, nakaz odpowiedniej *vacatio legis*, zakaz ingerowania w system podatkowy w toku roku podatkowego, a także zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której treści wynikają szczegółowe zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, stanowiące konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

W odniesieniu więc do sytuacji prawnych nie mających charakteru praw podmiotowych lub charakteru interesu podatnika w toku znajduje zastosowanie bardziej ogólna zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której obie zasady się wywodzą (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01). Zasada lojalności państwa wobec obywateli zapewnia bezpieczeństwo prawne w prawie regulującym daniny publiczne. Oznacza ona nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki do możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa daninowego powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (por. orzeczenie TK z 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK w 1993 r., cz. I, poz. 6 oraz wyroki TK z: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01; 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15).

2. Zgadzam się z rozstrzygnięciem Trybunału co do umorzenia niniejszego postępowania w zakresie oceny niezgodności kwestionowanego przepisu z zasadą ochrony praw nabytych (art. 2 Konstytucji). Zasada ochrony praw nabytych znajduje bowiem zastosowanie do praw podmiotowych, ewentualnie do ochrony ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych. Aby można było mówić o prawie podmiotowym, normy prawa daninowego muszą jednoznacznie określać podmiot danego prawa, podmiot zobowiązany do realizacji prawa oraz treść tego prawa (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01). Jak wyjaśniał Trybunał w swoim orzecznictwie dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych, mającym odpowiednie odniesienie do podatku dochodowego od osób prawnych, uznaniu zwolnień od podatku za przedmiot „praw nabytych” (ich ekspektatyw)

stoi na przeszkodzie zasada powszechności opodatkowania dochodów zawarta w ustawach o podatku dochodowym (por. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01). Podatnikom podatku dochodowego nie może być przypisane bezterminowe „prawo do zwolnień podatkowych” określonego typu, wyprowadzane tylko z faktu posiadania tego typu ustawowych zwolnień w okresie przeszłym (tj. dotychczas). Nie jest też możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie „praw niewadliwie nabytych”, znajdujących „trwałą” ochronę w obliczu potencjalnych zmian ustawodawstwa podatkowego. Nie wystarcza też dla przyjęcia konstytucyjnego wymogu takiej ochrony sam postulat sprawiedliwości społecznej, odniesiony do ochrony grupowego interesu podatników (art. 2 Konstytucji).

3. Uważam natomiast, inaczej niż Trybunał w niniejszej sprawie, że nie występowały okoliczności przemawiające na rzecz uznania niezgodności kwestionowanego przepisu z zasadą ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji). Nie każde naruszenie interesów podatnika świadczy bowiem o naruszeniu zasady ochrony interesów w toku.

W sprawie interesów w toku Trybunał konsekwentnie wyprowadzał, że obowiązкови zamieszczenia przepisów przejściowych należy przypisać bardziej kategoriyczny charakter w tych wszystkich sytuacjach, w których ustawodawca z góry wyznaczył pewien okres, w przeciągu którego miało być możliwe prowadzenie interesów według wcześniej ustalonych zasad czy reguł gry. Trybunał zdefiniował pojęcie interesów w toku jako przedsięwzięcie gospodarczych i finansowych rozpoczętych pod rządami przepisów poprzednich. W ich wypadku muszą być równocześnie spełnione trzy przesłanki: 1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy do realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego), 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie i nie może się zrealizować w wyniku jednorazowego znaczenia gospodarczego, 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów.

Jeżeli więc w przepisie prawa wyraźnie zapewniono obywatela, że przez pewien z góry określony czas obowiązywać go będą określone reguły, a obywatel – kierując się tym zapewnieniem – rozpoczął konkretne działania, to zgodnie z zasadą ochrony interesów w toku reguł tych nie można już zmieniać na niekorzyść obywatela. Do naruszenia zasady ochrony interesów w toku dochodzi zatem wówczas, gdy ustawodawca w konkretnym wypadku wyraźnie przewidział gwarancję niezmienności danej regulacji w określonej perspektywie czasowej, tj. gdy przepisy prawa w chwili zmiany prawa (ustawy lub rozporządzeń wykonawczych do ustawy) wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia przez podatnika określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego. Ustawodawca nie może wówczas zmienić „reguł gry” przed upływem okresu czy terminu, który sam wyznaczył na realizację długookresowych przedsięwzięć. Takie stanowisko zajmował Trybunał w sprawie dotyczącej zniesienia ulgi budowlanej (wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64), w sprawie ograniczenia zakresu zwolnienia od podatku od przychodów kapitałowych (wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01), w sprawie zniesienia zwolnienia podatkowego dla zakładów pracy chronionej (wyrok z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01) oraz w sprawie zniesienia zwolnienia podatkowego związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (wyrok z 6 lipca 2004 r., sygn. P 14/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 62).

Zamknięty okres obowiązywania „reguł gry” może też wynikać z władczej decyzji organu administracji, konkretyzującej indywidualną sytuację podatnika w

przeciągu pewnego zamkniętego okresu, np. wynikającej z decyzji przyznającej status zakładu pracy chronionej. W wyroku o sygn. K 45/01 Trybunał uznał, że kwestionowane przepisy ustawy podatkowej zmieniające na niekorzyść zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej były niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku w zakresie, w jakim nie przewidywały regulacji przejściowych niezbędnych do zapewnienia ochrony interesów podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy w zaufaniu do dotychczasowych przepisów i wydanych wobec nich decyzji rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

4. W niniejszej sprawie sytuacja spółki akcyjnej, która utraciła na przyszłość możliwość amortyzacji wkładu niepieniężnego, w postaci prawa do nieruchomości zabudowanej, zaewidencjonowanego przez tę spółkę jako wartość niematerialna i prawna, nie mieści się w ramach sytuacji podlegającej ochronie w świetle konstytucyjnej zasady ochrony interesów w toku.

Po pierwsze, żaden przepis prawa przed 1 stycznia 2000 r. nie gwarantował podatnikom podatku od osób prawnych, że przez ściśle określony czas będzie zapewnione dobrodziejstwo dokonywania odpisów amortyzacyjnych z prawa do nieruchomości wniesionego jako aport i zaewidencjonowanego jako wartość niematerialna i prawna. Wbrew stanowisku Ministra Finansów zawartemu w piśmie do Trybunału z 12 grudnia 2014 r. ani ustawa, ani obowiązujące przed 1 stycznia 2000 r. rozporządzenia wykonawcze dotyczące amortyzacji podatkowej nie przewidywały w swej treści minimalnego gwarantowanego okresu amortyzacji prawa użytkowania wniesionego jako aport, ani nie powierzały żadnemu z organów administracji publicznej ustalania tego w sposób władczy. W przeciwieństwie do amortyzacji składników majątkowych nabywanych przez spółki w wyniku inwestycji sfinansowanych z własnego majątku, w wypadku składnika nabytego jako wkład niepieniężny zakres czasowy dobrodziejstwa jego amortyzacji nie wynikał ani z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm.; dalej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych), w brzmieniu nadanym przez art. 2 pkt 7 lit. c ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25) – wedle tego przepisu za koszty uzyskania przychodów uznawano odpisy z tytułu zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z rozporządzeniami Ministra Finansów – ani z treści tych rozporządzeń. Nie występuje zatem sytuacja podobna do tej w sprawie zakończonej wyrokiem Trybunału o sygn. K 45/01, gdzie trzyletni okres „reguł gry” wynikał z władczej decyzji organu administracji, opartej na ustawie, przyznającej spółkom status zakładu pracy chronionej.

Po drugie, w niniejszej sprawie sam Minister Finansów przyznaje, że okres amortyzacji został uzależniony od wysokości przyjętych przez samego podatnika stawek amortyzacyjnych. Jednak dokonania przez spółkę wyboru sposobu i okresu przyjętej amortyzacji i zgłoszenia tych informacji organom podatkowym nie można uznawać za władcze wyznaczenie – np. przez zaakceptowanie – gwarantowanego okresu niezmiennych „reguł gry”. Wbrew też stanowisku Ministra Finansów, że po rozpoczęciu przez spółkę amortyzacji (w 1996 r.) okres amortyzacji nie mógł ulec zmianie w trakcie amortyzacji, dokonanego przez spółkę wyboru okresu przyjętej amortyzacji nie można uznać za trwały i niezmienny. Minister Finansów wyjaśnił Trybunałowi, że już w 1998 r. spółka skutecznie dokonała zmiany aktu założycielskiego m.in. samodzielnie zmieniając okres, na jaki akcjonariusz ustanowił na rzecz spółki prawo użytkowania nieruchomości – z

początkowych 20 lat na 35 lat, przez co zmianie uległy odpowiednio stawki i okres amortyzacji. Biorąc pod uwagę, że spółkę założono na czas nieokreślony, a zasady amortyzacji okazały się elastyczne i podatne na zmiany, trudno uznać przyjęty ostatecznie przez spółkę okres amortyzacji za władcze i nie podlegające zmianom wyznaczenie przez ustawodawcę lub organ państwa zasięgu czasowego „interesu w toku”.

Interes przedmiotowej spółki nie stanowił zatem interesu w toku podlegającego konstytucyjnej ochronie. Pewne gwarancyjne elementy ustawowej konstrukcji instytucji amortyzacji nie zmieniają tego zapatrywania. Należało zatem, podobnie jak Trybunał w wyroku o sygn. P 14/03, uznać kwestionowany przepis za zgodny z zasadą ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji). W wyroku o sygn. P 14/03, dotyczącym przepisu znoszącego na przyszłość zwolnienia od podatku od nieruchomości przysługujące dotychczas podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą w specjalnej strefie ekonomicznej, Trybunał przyznał, że ustawowa konstrukcja specjalnej strefy ekonomicznej (podobnie jak ustawowa konstrukcja amortyzacji podatkowej w 1999 r.) nie zawierała ustawowej gwarancji niezmienności korzystnych zasad prowadzenia działalności przez pewien określony czas po rozpoczęciu w niej działalności przez spółkę, która ujawniła organom administracji swoje zamierzenia inwestycyjne, w tym przyjęte przez siebie ramy czasowe inwestycji. Czasowe granice ochrony takiego interesu podatnika nie wynikały ani z faktu ujawnienia przyjętych przez przedsiębiorcę ram czasowych, ani z uzyskania w odpowiedzi na te informacje pisemnych zapewnień ministrów lub odpowiedzi ministra na interpelacje poselskie, ani tym bardziej z korespondencji ze spółką.

5. W mojej ocenie, w sprawie występują dalsze okoliczności podające w wątpliwość, czy interes przedmiotowej spółki w ogóle stanowił interes podlegający konstytucyjnej ochronie z uwagi na charakter przedsięwzięcia, które miałyby tej ochronie podlegać, tj. z uwagi na sposób nabycia przez spółkę prawa użytkowania nieruchomości zabudowanej.

Po pierwsze, pod rządem rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1935 – Kodeks Handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502, ze zm.; dalej: kodeks handlowy), ani ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ani przepisy kodeksu handlowego nie definiowały pojęcia wkładu niepieniężnego do spółki akcyjnej. W uchwale z 26 kwietnia 1991 r. (sygn. akt III CZP 32/91, OSNC nr 1/1992, poz. 7) Sąd Najwyższy orzekł, że przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu), którym wspólnik pokrywał swój udział w spółce z o.o., zgodnie z art. 163 kodeksu handlowego, mogło być ograniczone prawo rzeczowe w postaci użytkowania, ustanowione przez właściciela w sposób konstytutywny na rzecz spółki z o.o. Dopuszczenie wnoszenia użytkowania jako aportu do spółki z o.o. (a szerzej do każdej spółki kapitałowej) spotkało się z szeroką krytyką w piśmiennictwie i doktrynie prawa handlowego. Właśnie te kontrowersje wokół prawa użytkowania jako aportu do spółki kapitałowej sprawiły, że również przepisy podatkowe wydane w latach 90. XX w. nie zaliczały wyraźnie prawa użytkowania nieruchomości ani do środków trwałych, ani do wartości niematerialnych i prawnych.

Zaliczenie prawa użytkowania nieruchomości zabudowanej do wartości niematerialnych i prawnych opierało się wyłącznie na argumencie szerokiego rozumienia zwrotu „w szczególności”, użytego w § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34, ze zm.) i § 3 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35).

W toku rozprawy ani sąd pytający, ani pozostali uczestnicy postępowania nie

kwestionowali wyraźnego wyłączenia na przyszłość, po 1 stycznia 1999 r., prawa użytkowania nieruchomości z katalogu wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji podatkowej. Z ich wypowiedzi wynika nawet, że dotychczasowe zaliczanie tego użytkowania do wartości niematerialnych i prawnych było tolerowanym, choć niekoniecznie akceptowanym zabiegiem podatników. Przedstawiciel WSA wyjaśnił, że nie kwestionuje zamknięcia katalogu wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ było to uzasadnione nieprawidłowościami. Sędzia wyjaśnia to tak: „To były takie przepisy, które teoretycznie dawały dość dużą możliwość do daleko idącej, nie do końca chyba zgodnej z celami ustawodawcy, optymalizacji. I one rzeczywiście, i słusznie, i bardzo dość sensownie z wyłączeniem tych jednych problemów zostały zmienione” (protokół z rozprawy z 13 stycznia 2015 r., s. 11).

Po drugie, wątpliwości wywołuje teza o konieczności kontynuacji przez ustawodawcę rozpoczętej amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości wniesionego jako wkład niepieniężny do spółki akcyjnej, skoro prawo to od 1 stycznia 2001 r. nie ma zdolności aportowej i w ogóle nie może być wnoszone do spółki akcyjnej jako wkład niepieniężny. Zgodnie z art. 14 § 1 ustawy z dnia 20 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1030, ze zm.; dalej: k.s.h.), przedmiotem wkładu do spółki kapitałowej nie może być prawo niezbywalne, tymczasem – zgodnie z art. 254 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, ze zm.) prawo użytkowania rzeczy jest niezbywalne.

Brak możliwości amortyzowania na przyszłość prawa użytkowania nieruchomości wniesionego do spółki akcyjnej jako wkład niepieniężny mógł okazać się następnie uzasadniony tym, że po 1 stycznia 2001 r., tj. po wejściu w życie k.s.h., istniejące spółki akcyjne obowiązane zostały w terminie trzech lat od 1 stycznia 2001 r. (tj. do 31 grudnia 2003 r.) dostosować postanowienia swoich statutów do przepisów k.s.h. (art. 623 § 1 k.s.h.). Regulacje kodeksowe przyjęły więc koncepcję łagodnego przechodzenia do nowego stanu prawnego, co nie zmienia faktu, że od 1 stycznia 2001 r. obowiązuje ustawowy nakaz dokonania zmiany statutu spółki akcyjnej w tym zakresie. Obowiązek zmiany dotyczy wszelkich postanowień statutu spółki akcyjnej, powstałej przed 1 stycznia 2001 r., z wyjątkiem tych postanowień, które były podstawą ustanowienia uprawnień akcjonariuszy nabytych przez nich przed dniem wejścia w życie k.s.h. Te uprawnienia pozostały w mocy i tylko zmiana statutu spółki w tym zakresie jest niedopuszczalna (art. 613 § 1 k.s.h.).

Z uwagi więc na przedstawione regulacje k.s.h. można wyprowadzić, odmienny niż Trybunał w niniejszej sprawie, wniosek o zasadności odstąpienia po 1 stycznia 2001 r., a z pewnością po 1 stycznia 2004 r., od kontynuacji amortyzacji praw użytkowania nieruchomości wniesionych jako aport do spółki akcyjnej przed 1 stycznia 2001 r. Pozbawienie podatników podatku dochodowego od osób prawnych możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości wprowadzonego do ewidencji przed 1 stycznia 1999 r. mogło być w tej szczególnej sytuacji uzasadnione z uwagi na systemowe zmiany rozwiązań w zakresie prawa handlowego (prawa materialnego), której dotyczy dany podatek. Jak wskazywał już Trybunał, nie tylko ochrona interesów finansowych państwa, ale również konieczność przestrzegania prawa materialnego stanowi wartość konstytucyjną, która może uzasadniać zmianę ustawy podatkowej na niekorzyść podatników (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r.). Można usprawiedliwić wyjątkowe nadanie normom możliwości oddziaływania na sytuacje zastane, jeżeli zaistniały ważne powody, a zainteresowane podmioty miały podstawy, by oczekiwać uchwalenia takich norm (por. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01).

Po trzecie, należy wskazać, że niezgodnie ze stanem faktycznym zawisłej sprawy, Trybunał, idąc za sądem pytającym, rozwija zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji na skutek

zmian przepisów podatkowych pozbawiających spółkę możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych w sytuacji poniesienia przez spółkę wydatków w celu osiągnięcia przychodów. Tymczasem przedstawione argumenty odnoszące się do podstawowego celu amortyzacji podatkowej, mającej na celu odzyskanie środków zainwestowanych przez spółkę w nabycie, są w pełni zasadne jedynie w razie odpłatnego nabycia (zakupu) przez spółkę praw majątkowych, a nie w razie „nieodpłatnego” nabycia prawa do nieruchomości wniesionego jako wkład niepieniężny (aport). Trudno też uznać nabycie prawa do nieruchomości w postaci aportu za inwestycyjne przedsięwzięcie gospodarcze i finansowe samej spółki, które zasługiwałoby na wzmożoną ochronę w świetle zasady ochrony interesów w toku. O takim przedsięwzięciu (inwestycji) można mówić, ale w wypadku akcjonariusza, a więc podmiotu odrębnego od mającej osobowość prawną spółki akcyjnej. Spółka rozpoczęła swoją działalność, wykorzystując uzyskane mienie, lecz wartość wniesionego wkładu niepieniężnego, od którego przed 1 stycznia 2000 r. spółka dokonywała odpisów amortyzacyjnych, nie powiększyła dochodu spółki za dany rok podatkowy, będącego podstawą opodatkowania (art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), a więc nie generowała wyższego podatku. Przed 1 stycznia 2000 r. do przychodów spółki akcyjnej nie zaliczało się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (akcyjnego). Również od 1 stycznia 2000 r. do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Trudno zatem uznać dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od mienia nabytego jako wkład niepieniężny za przedsięwzięcie podlegające wzmożonej ochronie. Z tej przyczyny nie może odnieść pożądanego skutku argument Trybunału w niniejszej sprawie, że interes podatnika jest uzasadniony z uwagi na konieczność uwzględnienia przez niego w rachunku kosztów uzyskania przychodów z wydatków poniesionych na nabycie określonych składników majątkowych, skoro otrzymując aport spółka założona przez gminę nie przedstawiła ekwiwalentu na nabycie wkładu niepieniężnego. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, wydanie akcji własnych w zamian za wkład niepieniężny może być wprowadzone uznane za wydatek w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jednak za koszt uzyskania przychodu nie można przyjąć wartości emisyjnej akcji wydanych w zamian za wkład niepieniężny (por. wyrok WSA w Białymstoku z 16 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 155/08, Lex nr 404905).

6. Z powyższych względów sytuacja podatnika w badanej sprawie nie miała charakteru prawa podmiotowego, ani interesu podatnika w toku. Nie mogła zatem podlegać ocenie z punktu widzenia zasady ochrony praw nabytych, a także zasady ochrony interesów w toku.

7. Jestem natomiast przekonany, że sytuacja spółki mogła podlegać ocenie z punktu widzenia bardziej ogólnej zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasady lojalności państwa wobec adresata norm prawnych). Także ta zasada wyraża się bowiem w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz w przyszłości też będą uznawane przez porządek prawny. Także z ogólnej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika ogólny zakaz arbitralnych zmian „reguł gry” bez uzasadnionych powodów (por. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r.,

sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81 oraz orzeczenie z 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 10), w szczególności zakaz naruszania zasady lojalności wobec obywateli w postaci braku odpowiednich przepisów przejściowych (por. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98).

Trybunał Konstytucyjny jest jednak w procesie orzekania związany granicami pytania prawnego (art. 66 ustawy o TK). Rozpoznanie zarzutów sądu pytającego odnośnie niezgodności kwestionowanego przepisu z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa, niewskazanej jako wzorzec kontroli konstytucyjności przez sąd inicjujący postępowanie z pytania prawnego, było niedopuszczalne.

Z powyższych względów złożyłem zdanie odrębne.