

POSTANOWIENIE

Dnia 16 listopada 2010 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie
w składzie następującym:

| | |
|------------------------|-------------------------|
| Przewodniczący Sędzia: | WSA Ewa Michna (spr.) |
| Sędzia: | WSA Maria Zawadzka |
| Sędzia: | WSA Jarosław Wiśniewski |
| Protokolant: | Aleksandra Osipowicz |

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 listopada 2010 r.

sprawy ze skargi **A R M S.A. w K**

na indywidualną interpretację Ministra Finansów

z dnia sierpnia 2008 r. Nr

w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych
postanawia:

- 1. przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne:
czy art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999r. o
zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 95
poz. 1101) w części w jakiej pozbawiał podatników od dnia 1 stycznia
2000r. 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. jest niezgodny z zasadą ochrony praw
nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2
Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**
- 2. zawiesić postępowanie sądowe.**



W oryginale właściwe podpisy
Za zgodność
Kierownik Sekretariatu
Malgorzata Konopka

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny sprawy

1. We wniosku z dnia kwietnia 2008 roku o wydanie indywidualnej interpretacji A R M S.A. z siedzibą w K – zwana dalej Spółką – podała, że w dniu 2 sierpnia 1996 roku tytułem aportu wniesione zostało do niej przez Gminę Miasto Kraków (jedyne go akcjonariusza) prawo użytkowania w rozumieniu art. 252-265 Kodeksu cywilnego o wartości 1. 235.000 zł. Prawo to zostało ustanowione przez Gminę Miasto K na rzecz Spółki na okres 20 lat na udziale wynoszącym 735/1000 części nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym, położonej w K przy ul. F . Aport ten został wprowadzony do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych we wrześniu 1996 roku i w związku z tym Spółka zaczęła go amortyzować metodą liniową według stawki 5 % (amortyzacja przez 20 lat). Odpisy amortyzacyjne w całości zaliczane były do kosztów uzyskania przychodów.
2. W lipcu 1998 roku, w wyniku zmiany aktu założycielskiego Spółki zmianie uległa: wysokość udziału w nieruchomości, na której ustanowiono prawo użytkowania na 646/1000, okres użytkowania na 35 lat oraz wartość aportu, ustalona na kwotę 1 250 000 zł. W konsekwencji, Spółka dla celów amortyzacji, od tego czasu, przyjęła wartość początkową prawa użytkowania w wysokości 1 250 000 zł oraz zmieniła roczną stawkę amortyzacji z uwagi na 35 letni okres użytkowania.
3. Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny Spółka zadała pytania:
 - czy nabyte przez nią prawo użytkowania udziału na nieruchomości zabudowanej jest wartością niematerialną i prawną w rozumieniu przepisów podatkowych?,
 - czy przyjęte zasady amortyzacji podatkowej są prawidłowo stosowane?.
4. Zdaniem Spółki, na gruncie przepisów obowiązujących w momencie ustanawiania omawianego prawa użytkowania (rozporządzenia Ministra Finansów z dnia

20 stycznia 1995r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych – Dz. U. Nr 7 poz.34), prawo to, będąc ograniczonym prawem rzeczowym w rozumieniu art.244 §1 Kodeksu cywilnego, traktowane było jako wartość niematerialna i prawna, podlegająca amortyzacji, o ile wykorzystywane było przez Spółkę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dłużej niż 1 rok. Wejście w życie z dniem 1 stycznia 1999 roku nowych przepisów, w świetle których wprowadzono zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, co tym samym wyłączyło możliwość zaliczenia do nich prawa użytkowania, w sytuacji Spółki, w jej opinii, nie miało jednak wpływu na dalszą możliwość kontynuowania rozpoczętej w 1996 roku amortyzacji. Nadto Spółka zaznaczyła, że uważa, iż mogła w 1998 roku zmienić okres amortyzacji i wartość początkową aportu z uwagi na treść §8 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku ponieważ Gmina Miasto K sprzedała lokal mieszkalny wchodzący w skład kamienicy, do której Spółka uzyskała prawo użytkowania, a także z uwagi na zmianę okresu prawa użytkowania z 20 na 35 lat.

5. W wydanej w dniu sierpnia 2008 roku (doręczonej Spółce dnia 11 sierpnia 2008 roku), indywidualnej interpretacji podatkowej nr , działający z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w K stwierdził, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku było nieprawidłowe.
6. W uzasadnieniu organ uznał, że ustawa z dnia 20 listopada 1999 roku – o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2000 roku, z katalogu praw podlegających amortyzacji wyłączyła prawo użytkowania. Organ zacytował przy tym w całości wprowadzony w życie z dniem 1 stycznia 2000 roku art.16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawierający zamknięty katalog praw zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych, w którym to katalogu nie zostało wymienione prawo użytkowania. Organ zaznaczył też, że wskutek

wejścia w życie ww. przepisów z dniem 1 stycznia 2000 roku obowiązujące poprzednio rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku utraciło moc. Poza tym organ podkreślał, że ustawa z dnia 20 listopada 1999 roku zmieniająca ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierała żadnych przepisów przejściowych, umożliwiających kontynuowanie procesu amortyzacji prawa użytkowania nabytego zanim zaczęła ona obowiązywać. Wobec tego, zdaniem organu, skoro od dnia 1 stycznia 2000 roku nie było przepisów zezwalających na amortyzację użytkowania, to zastosowane przez Spółkę zasady amortyzacji przedmiotowego składnika majątkowego uznane zostały za nieprawidłowe.

7. Spółka, z zachowaniem przewidzianych prawem terminów, działając na podstawie art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - 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 K , do usunięcia naruszenia prawa, jakie miało miejsce w wydanej interpretacji.
8. Pismem z dnia września 2008 roku, stanowiącym odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, organ nie znalazł jednak podstaw do zmiany swojego stanowiska. W uzasadnieniu powtórzył dotychczasową argumentację.
9. W skardze wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia października 2008 roku, Spółka wnosząc o uchylenie wydanej interpretacji oraz zasądzenie kosztów według norm przepianych, zarzuciła:
 - błędną wykładnię § 2 ust. 2 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku – w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 ze zm.),
 - niewłaściwe zastosowanie art. 16 b ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku – o podatku dochodowym odo osób prawych (Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) – zwanej dalej „updop”,

- naruszenie art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 roku – o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 2 Konstytucji,

- naruszenie art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

10. W odpowiedzi z dnia listopada 2008 roku na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w K podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniosł o oddalenie skargi.

11. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia lutego 2009 roku uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie, jednakże z powodów innych aniżeli te, które w niej wskazano. W ocenie Sądu pierwszej instancji, bezsporną okolicznością w sprawie było, że wniosek strony o wydanie pisemnej interpretacji wpłynął do właściwego organu w dniu 6 maja 2008 roku. Interpretacja została zaś doręczona Spółce w dniu 11 sierpnia 2008 roku, a zatem po upływie 3 - miesięcznego terminu określonego w art. 14d Ordynacji podatkowej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie przyjął, kierując się treścią uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 roku I FPS 2/08, że termin ten mógł być uznany za zachowany tylko wówczas, gdy przed jego upływem interpretacja zostałaby skutecznie doręczona wnioskodawcy. W konsekwencji, skoro zaskarżona interpretacja została Spółce doręczona po upływie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ, należało w sprawie zastosować art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej stanowiący, 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. W tym stanie rzeczy Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną jako sprzeczną ze stanowiskiem Spółki.

od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

W orzecznictwie Trybunału (por. wyrok TK z dnia 9 lutego 2010r. P 58/08) ugruntowany został pogląd, że aby doszło do merytorycznego rozpoznania pytania prawnego niezbędne jest spełnienie trzech przesłanek: podmiotowej (pytanie kierowane przez sąd), przedmiotowej (pytanie dotyczące zgodności z wybranym przepisem konstytucyjnym) oraz funkcjonalnej (odpowiedź na pytanie będzie miała znaczenie dla rozstrzygnięcia w rozpoznawanej sprawie). W ocenie Sądu rozpatrującego zaskarżoną interpretację indywidualną, wszystkie trzy przesłanki zostały spełnione. Pytanie zadaje bowiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, a jego przedmiotem jest zgodność z Konstytucją przepisów, na podstawie których organ w wydanej interpretacji indywidualnej odmawia Spółce prawa do amortyzacji prawa do użytkowania na udziale w nieruchomości. Zdaniem Sądu, spełniona została również trzecia przesłanka – funkcjonalna. Wątpliwości w przedmiocie konstytucyjności wskazanych w pytaniu przepisów podatkowych mają bowiem bezpośredni związek z rozstrzygnięciem sporu tj. oceną prawidłowości wydanej przez organ interpretacji co do prawa amortyzacji użytkowania na udziale w nieruchomości.

W opinii Sądu, uznanie przez Trybunał niekonstytucyjności wskazanych w pytaniu prawnym przepisów spowoduje konieczność wydania wyroku zakresowego, który nie uchyli mocy obowiązującej art. 1 pkt 6 w zw. art 4. z ustawy z dnia 20 listopada 1999 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101), lecz stwierdzi jedynie niezgodność z Konstytucją treści normatywnej, której w przepisie brakuje w postaci braku przepisów przejściowych w zakresie w jakim pozbawiono podatników możliwości dalszej amortyzacji ograniczonego prawa rzeczowego w postaci prawa użytkowania na udziale w nieruchomości wprowadzonego do ewidencji (lub wykazu) regulowanego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku – w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 ze zm.) lub rozporządzeniem

Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 roku w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1998 roku – a więc wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed dniem 1 stycznia 1999 roku.

Wobec powyższego, zdaniem Sądu, odpowiedź Trybunału na zadane pytanie prawne w niniejszej będzie mieć wpływ na jej rozstrzygnięcie, ponieważ przesądzenie konstytucyjności lub ewentualne ustalenie niekonstytucyjności we wskazanym zakresie przepisów art. 1 pkt 6 w zw. z art.4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101) zobliguje Sąd do dokonania ich wykładni zgodnej z wyrokiem Trybunału. Naruszenie zaś tych przepisów jest m.in. zarzutem złożonej skargi i to ich treść była podstawą przyjętej przez organy wykładni przepisów prawa podatkowego.

Dodać także należy, że fakt, iż w rozważanym przypadku skarga dotyczy indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych, wydanej w trybie art. 14 b i nast. cyt. ustawy - Ordynacja podatkowa nie eliminuje istnienia omawianej przesłanki funkcjonalnej, ponieważ przedmiotem sprawy zawistej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie jest właśnie rozstrzygnięcie, czy w wydanej przez organ interpretacji indywidualnej doszło do prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego. Z samej istoty zatem tego rodzaju spraw wynika, że rozstrzygnięcie Sądu (i ewentualnie Trybunału w zakresie konstytucyjności) nie spowoduje bezpośrednich skutków w sferze sytuacji faktycznej podatnika. Nie można jednak, zdaniem Sądu, uwzględniając zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej, uznać, że wprawdzie określony rodzaj spraw z woli ustawodawcy został poddany kontroli sądu, to jednak z uwagi na niejako abstrakcyjny wymiar rozstrzygnięcia w tego rodzaju sprawie, bo dotyczący wykładni przepisów prawa podatkowego, na tym etapie jeszcze wyłączona byłaby kontrola konstytucyjności przepisów, o wykładni których rozstrzygać ma ten sąd.

Należałoby też zwrócić uwagę na konsekwencje prawne, jakie taka interpretacja wywołuje, określone w art. 14m cyt. ustawy - Ordynacja podatkowa. Zgodnie z powołanym przepisem podatnik, który prawidłowo zastosuje się do interpretacji indywidualnej w ewentualnym późniejszym postępowaniu podatkowym nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji w sytuacji odmiennego stanowiska organów podatkowych, w kwestii wykładni przepisów, objętej daną interpretacją. W rozważanej więc sprawie, skarżąca Spółka, uzyskując korzystną dla siebie interpretację przepisów prawa podatkowego (co wiąże się z ewentualnym stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisów objętych tym pytaniem prawnym) w sytuacji wszczęcia w stosunku do niej postępowania podatkowego związanego z prawidłowym określeniem wysokości podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2004 i nast. (wcześniejszy okres jest bowiem objęty przedawnieniem) 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.

Dodać również należy, że Spółka w wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przedstawiła, co do zasady, istniejący (w rzeczywistości) stan faktyczny, a nie hipotetyczne zdarzenia przyszłe, jak na to pozwalałby art. 14b§2 Ordynacji podatkowej.

W ocenie Sądu spełniona więc została także i funkcjonalna przesłanka uzasadniająca przedstawienie zapytania Trybunałowi.

2. Treść i wykładnia przepisów mających w sprawie zastosowanie.

W pierwszej kolejności zobrazować należy treść oraz zmiany przepisów, dotyczących amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych w okresie mającym znaczenie dla rozstrzyganej sprawy .

Istotne w sprawie jest bowiem, że przed 1 stycznia 1999 roku, a więc w okresie kiedy wniesione zostało do Spółki tytułem aportu prawo użytkowania

na udziale w nieruchomości obowiązujące przepisy (§ 2 pkt 2 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku – w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych) zawierały otwarty katalog praw niematerialnych i prawnych, co pozwalało amortyzować (zgodnie z § 5 ust. 1 tegoż rozporządzenia) 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.

Przedmiotowe rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 roku w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 6, poz. 35 ze zm.). Pierwotna treść § 3 tegoż rozporządzenia, nie zmieniła istoty regulacji, tj. otwartego katalogu praw majątkowych mogących zostać zaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych. Przepis ten (podobnie jak poprzednio obowiązujący §2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 1995 roku) za wartości niematerialne i prawne uznawał stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa majątkowe, a w szczególności prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, autorskie prawa majątkowe, licencje, prawa do: projektów, wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów zdobniczych oraz programy komputerowe o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy dzierżawy, umowy licencyjnej lub innej umowy o podobnym charakterze. Prawa majątkowe zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych nadal mogły być amortyzowane przez podatników.

Zasady zaliczania praw majątkowych do wartości niematerialnych i prawnych uległy zasadniczej zmianie w wyniku wejścia w życie z dniem

1 stycznia 1999 roku rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 1999 roku zmieniającego rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 6, poz. 39). Nowe brzmienie § 3 ust. 1 zawierało zamknięty katalog praw majątkowych (nadających się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania) zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych wyliczając, że są to:

- 1) prawo użytkowania wieczystego gruntu,
- 2) własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego,
- 3) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 4) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 5) autorskie prawa majątkowe,
- 6) pokrewne prawa majątkowe,
- 7) licencje,
- 8) prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
- 9) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy dzierżawy, umowy najmu, umowy licencyjnej (sublicencji) lub innej umowy o podobnym charakterze.

W § 2 tegoż rozporządzenia zastrzeżono jednakże, że rozporządzenie to wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie do środków trwałych oraz

wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji lub wykazu od dnia 1 stycznia 1999 roku.

W konsekwencji nowe przepisy nie uniemożliwiały zaliczania do wartości niematerialnych i prawnych (a więc i amortyzacji) takich praw, które wprowadzone zostały do ewidencji (wykazu) środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 1999 roku.

Z kolei z dniem 1 stycznia 2000 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 listopada 1999 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101), która wprowadziła do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 16b, w ramach którego w ust. 1 stwierdzono, że amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
- 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Przepis ten praktycznie tożsamy był z dotychczasowym (po zmianach dokonanych z dniem 1 stycznia 1999 roku) §3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 roku w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Nadto stosownie do art. 4 ww. ustawy nowelizującej przewidziano, że wchodzi ona w życie z dniem 1 stycznia 2000 roku i ma zastosowanie, z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia. Ustawodawca nie wprowadził więc analogicznego jak ww. §2 cyt. rozporządzenia z dnia 19 stycznia 1999 roku przepisu przejściowego określającego zasady ewidencjonowania i amortyzacji tych praw majątkowych, które wprowadzone zostały do ewidencji (wykazu) przed dniem wejścia w życie nowych przepisów.

Zauważyć dalej należy, że zgodnie z art. 18 i nast. cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych podstawę opodatkowania stanowi obliczony zgodnie z ustawą dochód. Dochodem zaś jest w myśl art. 7 ust. 2 tej ustawy z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Dalej, generalną zasadą konstrukcji podatku dochodowego, niezależnie od brzmienia samego art. 15 ust. 1 updog po jego kilkakrotnych nowelizacjach, jest przyjęcie, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Przy czym na podstawie art. 15 ust. 6 updog kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie: do 1 stycznia 2000 roku zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 5 (tj. wymienionymi wcześniej rozporządzeniami Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku oraz z dnia 17 stycznia 1997 roku), a od do 1 stycznia 2000 roku zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16 updog.

W ustawie nowelizującej z dnia 20 listopada 1999 roku, która zresztą wprowadziła do ustawy o podatku dochodowym od osób prawych art. 16 a i nast. - dotyczące problematyki amortyzacji, nie przewidziano żadnych przepisów przejściowych, obejmujących kwestię możliwości kontynuacji rozpoczętej na gruncie poprzednich przepisów amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Trybunał oraz Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie zaś wskazywały, że brak przepisów intertemporalnych nie oznacza braku regulacji w zakresie obowiązywania nowelizowanych przepisów, ale przesądza o obowiązku stosowania przepisów znowelizowanych od dnia ich wejścia w życie (vide wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2009 roku II FSK 466/2008 i powołane w uzasadnieniu orzecznictwo Trybunału).

W związku z czym uznać należy, że do obliczenia dochodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych począwszy od 1 stycznia 2000 roku, również w zakresie amortyzacji obiektów majątkowych, których amortyzacja rozpoczęła się w okresie wcześniejszym i do 1 stycznia 2000 roku jeszcze nie zakończyła, stosować należy art. 16a i nast. updop, 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 – 16m updop, stanowią koszty uzyskania przychodów, będące elementem struktury ustalania dochodu w roku podatkowym.

Podstawowym natomiast warunkiem dla prawidłowego dokonania odpisów amortyzacyjnych jest ustalenie, czy określony składnik majątku podlega w świetle przepisów w ogóle procesowi amortyzacji. Ta też właśnie kwestia w obliczu art. 1 pkt 6 w zw. art. 4 z już wielokrotnie wspomnianej ustawy nowelizującej z dnia 20 listopada 1999 roku odnośnie prawa użytkowania na udziale w nieruchomości, którego amortyzację rozpoczęto na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 roku – w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 ze zm.) i którego okres amortyzacji w dniu 1 stycznia 2000 roku jeszcze nie upłynął, wzbudziła wątpliwości Sądu w zakresie jej konstytucyjności

3. Podstawy niekonstytucyjności art. 1 pkt 6 w zw. z art. 4 z ustawy z dnia 20 listopada 1999 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101) w świetle wzorca konstytucyjnego, określonego w art. 2 Konstytucji.

Na wstępie, zdaniem Sądu, przybliżenia wymaga sama instytucja amortyzacji. I tak, *„amortyzacja polega na zarachowaniu w koszty wartości środka trwałego (wartości niematerialnych i prawnych) w sposób sukcesywny, w interwale czasowym określonym przez przepisy podatkowe.(...). Amortyzację kontynuuje się tak długo, aż suma odpisów dokonanych odpisów amortyzacyjnych nie zrówna się z wartością początkową środka trwałego (P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Komentarz LEX do art. 16 a updop). Dalej, „funkcją amortyzacji jest rozłożenie w czasie kosztu poniesionego przez podatnika przez okres dłuższy niż rok podatkowy. Amortyzacja podatkowa powoduje, że koszt - jako odroczony w czasie - nie przekształci się w stratę podatkową” (F. Światała, Komentarz LexPolonica do art. 16 a updop). Na podstawie innej definicji zaś „amortyzacja to prawny wyraz zużycia obiektów majątkowych, których wartość nabycia nie zostaje zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15. Koszty te w stosunku do obiektów amortyzowanych występują, ale są rozłożone w czasie pod postacią odpisów amortyzacyjnych” (A. Huchla , Komentarz LexPolonica do art. 16 a updop).*

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. Ich powtarzalność i zazwyczaj wieloletniość nie zmienia jednak faktu, że cały czas jest to jeden i ten sam proces amortyzacji, rozpoczęty w konkretnym momencie, który kontynuuje się aż do osiągnięcia ustawowych założeń, celów amortyzacji, czyli do zrównania sumy odpisów dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową podlegającego jej obiektu majątkowego.

Podnieść dodatkowo należy, że podatnik posiadający składniki majątku podlegające w świetle przepisów prawnych amortyzacji, miał (i ma) obowiązek wprowadzić je do odpowiedniej ewidencji (wykazu) i do kosztów uzyskania przychodów zaliczyć je w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Nie może on więc dobrowolnie zrezygnować z amortyzacji tych składników, a jeśli naruszy warunki ustawy w tym zakresie będzie ponosił negatywne z tego tytułu konsekwencje w postaci pozbawienia możliwości zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie omawianych składników do kosztów uzyskania przychodów. Konstrukcja amortyzacji stanowi zatem prawo podatnika, które z jednej strony uprawnia go pod określonymi warunkami w efekcie do zmniejszenia wysokości dochodu (czyli także wysokości podatku), z drugiej nakłada na organy państwowe obowiązek respektowania tego prawa, jeżeli proces amortyzacji przebiega zgodnie z przewidzianymi w tym względzie regulacjami.

Trybunał podkreślał wielokrotnie, że w ramach zasady demokratycznego państwa prawa, zapisanej w art. 2 Konstytucji, mieści się zasada ochrony interesów w toku i obowiązek poszanowania praw nabytych. Trybunał przypominał nie raz również, że *„parlament jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. 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 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 zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej. (...) Nakaz ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa implikuje w szczególności obowiązek poszanowania praw nabytych oraz interesów w toku. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych*

przysługujących jednostce. (...) Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Również ta zasada nie ma charakteru bezwzględnego. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategoryczny charakter, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuacje, w których:

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 (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r. K. 26/97 OTK ZU 1997/5-6 poz. 64 str. 450). (...) W odniesieniu do sytuacji prawnych nie mających charakteru praw podmiotowych znajduje zastosowanie bardziej ogólna zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Analogicznie, fakt że w danym przypadku, nie ma zastosowania zasada ochrony interesów w toku, nie pozbawia zainteresowanych ochrony wynikającej z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Istnienie praw podmiotowych lub interesów w toku ma natomiast znaczenie dla intensywności ochrony konstytucyjnej i oceny dopuszczalności zmian prawa na niekorzyść jednostki” (wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 roku K.45/2001 OTK ZU 2002/4A poz.46, vide także: wyrok TK z dnia 20 stycznia 2010 roku Kp 6/2009 OTK-A 2010/1/3, wyrok TK z dnia 8 marca 2005 roku K. 27/2003 OTK-A 2005/3/22, wyrok TK z dnia 24 października 2000 roku SK 7/2000 OTK ZU 2000/7 poz.256, wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 roku K. 26/97 OTK ZU 1997/5-6 poz.64) .

Wobec powyższego, zdaniem Sądu, pozbawienie możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości (udziału w nieruchomości), rozpoczętej w 1996 roku, której okres w dniu

1 stycznia 2000 roku nie upłynął, pozostaje w sprzeczności z wyżej przedstawioną zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, gdyż podatnik zostaje pozbawiony prawa osiągnięcia celu amortyzacji, jakim jest zaliczenie w koszty podatkowe całości wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych tyle że rozłożone w czasie. Wynika to właśnie z istoty amortyzacji, która w rzeczywistości jest zdarzeniem (procesem) jednokrotnym o charakterze długotrwałym, zaś dokonywane w dalszych okresach odpisy amortyzacyjne są tylko konsekwencją, wtórnym następstwem, wcześniej (już raz) rozpoczętej amortyzacji. W związku z czym, ustawodawca nie powinien w trakcie „prowadzonej” amortyzacji zmieniać „reguł gry”, polegających na wykluczeniu z obiektów podlegających amortyzacji składnika majątku, którego amortyzację rozpoczęto ale przed tymi zmianami nie zakończono.

Podkreślić przy tym należy, że ograniczając z dniem 1 stycznia 1999 roku katalog praw majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych, a tym samym ograniczając amortyzację takich praw – ówczesny normodawca (Minister Finansów) przewidział przepisy przejściowe umożliwiające kontynuację amortyzacji wprowadzonych przed 1 stycznia 1999 roku do ewidencji (wykazu) środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych takich praw majątkowych jak prawo użytkowania na udziale w nieruchomości Podatnik, podejmując decyzję o nabyciu składnika majątku, który podlegał amortyzacji, miał bowiem prawo, mając na uwadze samą istotę tej instytucji, liczyć, że w okresie przewidzianym amortyzacją nastąpi zrównanie dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową nabytego składnika. Natomiast na skutek zmian przepisów podatkowych z dniem 1 stycznia 2000 roku pozbawiono go takiej możliwości, co powoduje, że w kolejnych okresach sprawozdawczych (rok podatkowy) nie miał on możliwości zmniejszania dochodu, chociaż wydatki w celu osiągnięcia przychodów poniósł i nie zostały one wymienione w art. 16 updop. W konsekwencji obowiązany jest do zapłaty wyższego podatku. Dlatego też, w opinii Sądu, powstają uzasadnione wątpliwości co do niekonstytucyjności w podanym

w sentencji tego pytania prawnego zakresie z wzorcem określonym w art. 2 Konstytucji.

4. Zawieszenie postępowania

Zgodnie z art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a. sąd zawiesza postępowanie z urzędu w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu. Mając zatem na uwadze treść przytoczonego przepisu Sąd orzekł jak w pkt 2 sentencji postanowienia.



Na oryginał właściwe podpisy
Za
Hieronimię sekretariatu
Małgorzata Konopka