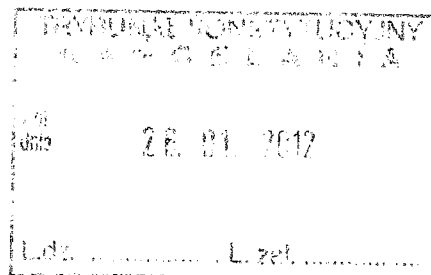




Warszawa, dnia 26 stycznia 2012 r.

Sygn. akt P 10/11

BAS-WPTK-597/11



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 16 listopada 2010 r. (sygn. akt P 10/11), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że 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 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, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Z sentencji pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie (dalej: sąd) z 16 listopada 2010 r. (dalej: pytanie prawne) wynika, że sąd kwestionuje 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: u.z.p.d. albo ustawa zmieniająca) „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.”. Taki sposób ujęcia zaskarżenia wskazuje, że jego przedmiotem jest określony fragment obowiązującej regulacji, a mówiąc ściślej: norma prawna wywiedziona z zakwestionowanych przepisów. Potwierdza to również – mimo pewnych niejasności wynikających z konstrukcji pytania prawnego (o czym dalej) – analiza pytania prawnego. W uzasadnieniu sąd neguje bowiem w istocie to, czego ustawodawca we wspomnianych przepisach – jego zdaniem – nie zawarł. Świadczą o tym w szczególności następujące fragmenty uzasadnienia:

— „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. z art. 4 [...], 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 nieruchomości wprowadzonego do ewidencji (lub wykazu)” (pytanie prawne, s. 6);

— „[p]ozbawienie możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania nieruchomości (udziału na 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 [...] 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” (pytanie prawne, s. 17).

W związku z powyższym należy uznać, że zamiarem sądu było zaskarżenie zakresowe art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 u.z.p.d. (sąd posługuje się sformułowaniem: przepisy niezgodne „w części”). Doprecyzowanie to nie wyjaśnia jednak wszystkich wątpliwości związanych z przedmiotem kontroli, gdyż zarówno na podstawie *petitum*, jak i uzasadnienia pytania prawnego, trudno jednoznacznie ustalić, z którym z zakwestionowanych przepisów wiąże się istota problemu poddanego rozważeniu Trybunału Konstytucyjnego oraz w jakim zakresie przepis ten ma być kontrolowany. Konieczne wydaje się zatem nie tylko przesądzenie o zakresie kontroli konstytucyjności, lecz przede wszystkim zidentyfikowanie konkretnego przepisu (jednostki redakcyjnej ustawy), który – w opinii sądu – generuje ów problem.

2. Przedłożone do oceny Trybunałowi Konstytucyjnemu przepisy normują dwie oddzielne grupy problemów.

Artykuły 16a-16m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm., dalej: u.p.d. lub ustawa podatkowa), czy jak twierdzi sąd: art. 1 pkt 6 u.z.p.d. (na temat właściwego określenia przedmiotu zaskarżenia zob. rozważania w dalszej części niniejszego pisma), dotyczą szerokiej gamy zagadnień związanych z amortyzacją (na temat istoty amortyzacji zob. pkt III.1 stanowiska). Analiza zakwestionowanych artykułów wskazuje, że określają one:

- składniki majątkowe będące środkami trwałymi podatnika (art. 16a u.p.d.);
- pojęcie wartości niematerialnych i prawnych, które amortyzuje się w sposób zbliżony do amortyzacji środków trwałych (art. 16b u.p.d.);
- zamknięty katalog środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych niepodlegających amortyzacji (art. 16c u.p.d.);
- obowiązek wpisania do ewidencji prowadzonej przez podatnika środków trwałych i wartości niematerialnych (art. 16d u.p.d.);
- konsekwencje prawne przypadków, w których podatnik uznał w momencie zakupu, że przedmiot transakcji będzie używany krócej niż rok, jednak czas używania tego składnika majątku się przedłużył (art. 16e u.p.);
- podmioty uprawnione do dokonywania odpisów amortyzacyjnych i zasady ogólne tych odpisów (art. 16f u.p.d.);

— zasady określania wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej (art. 16g u.p.d.);

— od kiedy dokonuje się odpisów amortyzacyjnych przy poszczególnych środkach trwałych oraz ustalają zasady zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych (art. 16h u.p.d.);

— różne metody amortyzacji (art. 16i-16k u.p.d.);

— odrębności dotyczące zasad amortyzowania taboru transportu morskiego w budowie, sklasyfikowanego w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (art. 16l u.p.d.);

— zasady amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 16ł-16m u.p.d.).

Podsumowując, wymienione przepisy określają środki trwałe podlegające amortyzacji (art. 16a-16c u.p.d.) oraz zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych (art. 16d-16m u.p.d.). Są to regulacje prawa materialnego, które w zasadniczy sposób kształtują instytucję amortyzacji w ustawie podatkowej.

Z kolei powołany przez sąd związkowo art. 4 u.z.p.d., będący przepisem końcowym ustawy zmieniającej, 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”. Treścią tego przepisu jest wskazanie początkowego terminu obowiązywania (1 stycznia 2000 r.) oraz zakresu zastosowania (do dochodów i strat uzyskanych od 1 stycznia 2000 r.) ustawy zmieniającej. Przepis ten – choć ma przynajmniej częściowo charakter materialnoprawny – nie kształtuje zasad amortyzacji, lecz statuuje ogólną dyrektywę intertemporalną, która określa od kiedy wprowadzone ustawą zmieniającą zasady amortyzacji będą obowiązywać.

3. Ze względu na istotę problemu konstytucyjnego poddanego ocenie Trybunału w niniejszej sprawie, zdaniem Sejmu, przedmiotem kontroli powinny być nie przepisy materialnoprawne dotyczące amortyzacji (art. 1 pkt 6 u.z.p.d.), ale – wskazany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie jako związkowy – art. 4 u.z.p.d. określający dyrektywę intertemporalną, która determinuje zakres zastosowania prawa nowego (ukształtowanego ustawą zmieniającą) w sprawie zawieszanej przed sądem. Z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego wynika bowiem, że podstawowa wada kwestionowanego unormowania ma polegać na tym, że art. 4 u.z.p.d. nie przewiduje możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania

udziału w nieruchomości, rozpoczętej przed 1 stycznia 2000 r., co zasadniczo zmienia warunki działania podatników podatku dochodowego od osób prawnych w stosunku do stanu prawnego sprzed wejścia w życie art. 1 pkt 6 u.z.p.d., kiedy prawo to mogło być zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych. Z tego względu, kierując się zasadą *falsa demonstratio non nocet*, należy przyjąć, że głównym (podstawowym) przepisem, w którym sąd upatruje źródła wątpliwości konstytucyjnych, jest art. 4 u.z.p.d.

Jeżeli zaś chodzi o przepisy dodane przez art. 1 pkt 6 u.z.p.d. do ustawy podatkowej (czy sam art. 1 pkt 6 u.z.p.d.), należy zauważyć, że stanowią one tło normatywne sprawy toczącej się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie i nie ma potrzeby odwoływania się do nich przy rekonstruowaniu normy prawnej, która ewentualnie generuje wątpliwości konstytucyjne. Należy przy tym podkreślić, że intencją Sejmu nie jest korygowanie *meritum* pytania prawnego, ale jedynie jego doprecyzowanie i dostosowanie do istoty zarzutów pytającego sądu.

4. Zgodnie z *petitum* pytania prawnego, sąd kwestionuje konstytucyjność art. 1 pkt 6 w związku z art. 4 u.z.p.d. Artykuł 1 pkt 6 u.z.p.d. wprowadził do ustawy podatkowej artykuły 16a-16m, które – ze względu na wymogi sformułowane w art. 217 Konstytucji – uzupełniały ustawę podatkową o regulacje dotyczące odpisów amortyzacyjnych od niektórych składników majątku. Zmiany te weszły w życie – w myśl art. 4 u.z.p.d. – 1 stycznia 2000 r. i od tego dnia są częścią ustawy podatkowej. W tej sytuacji trzeba określić, czy w dalszej analizie należy odwoływać się do przepisów ustawy nowelizującej czy nowelizowanej.

Odnosząc się do tej kwestii, trzeba zauważyć, że utrwalony w polskiej teorii i praktyce model tworzenia prawa przyjmuje idealizacyjne założenie, że można wyodrębnić uporządkowany i stale aktualny zbiór obowiązujących przepisów (system prawa w znaczeniu formalnym). Zmiany w tym zbiorze dokonywane są w różny sposób, m.in. za pomocą przepisów uchylających lub zmieniających, przy czym – po pierwsze – przedmiotem zmian jest bezpośrednio sam zbiór lub jego konkretne elementy (przepisy lub grupy przepisów), po drugie – metoda dokonywania zmian powoduje, że za każdym razem zachodzi automatyczna aktualizacja zbioru (por. wyrok TK z 12 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 20/04 oraz postanowienie TK z 20 października 2008 r., sygn. akt K 21/07). Zarysowany model, nazywany niekiedy

techniką inkorporowania przepisów, opisuje strukturalne uwarunkowania nowelizacji oraz jej wpływ na kształt systemu prawa.

Z punktu widzenia niniejszej sprawy istotne jest to, że przepis zmieniający uchyla przepis zmieniany i ustanawia w jego miejsce nowy przepis, który staje się elementem tekstu prawnego. Tym samym nowy przepis obowiązuje na przyszłość, stary zaś ma znaczenie historyczne (chyba że inny skutek określają przepisy intertemporalne). Wejście w życie jakiegokolwiek ustawy nowelizującej powoduje, że stanowiące jej budulec przepisy zmieniające pozostają w systemie prawa już jako elementy niepodlegające dalszemu stosowaniu.

W świetle tych uwag nieodzowne jest przyjęcie, że w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym – czy jako główny przedmiot badania (jak chce sąd), czy jako dookreślenie tła normatywnego sprawy (co sugeruje Sejm) – przedmiotem rozważań powinny być jedynie artykuły ustawy podatkowej (nowelizowanej), w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą, skoro weszła ona już w życie. Tym bardziej, że sąd stawia zarzuty o charakterze materialnoprawnym, odnoszące się do treści zaskarżonych regulacji, nie zaś wad procedury ustawodawczej czy naruszenia norm kompetencji prawodawczej, które ewentualnie stanowiłoby podstawę uznania całej ustawy zmieniającej za niezgodną z Konstytucją (por. wyroki pełnego składu TK z: 23 marca 2006 r., sygn. akt K 4/06; 19 kwietnia 2006 r., sygn. akt K 6/06).

5. Na marginesie należy poczynić jeszcze dwie dodatkowe uwagi.

Po pierwsze, przyjmując, że sąd kwestionuje zgodność z Konstytucją art. 4 u.z.p.d. w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości amortyzacji prawa użytkownika udziału w nieruchomości od 1 stycznia 2000 r., wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r., należy stwierdzić, że materię mającą związek z tak wyznaczonym zakresem zaskarżenia określa (zawiera) art. 16b u.p.d. Tym samym nie istnieje bezpośredni merytoryczny związek między treścią art. 16a ani art. 16c-16m u.p.d. a zarzutami sądu. Przepisy te nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sądu w sprawie skarżącej spółki. Pytanie prawne w zakresie, w jakim odnosi się do art. 16a oraz art. 16c-16m u.p.d. (gdyby Trybunał jednak przyjął, inaczej niż sugeruje Sejm, że to właśnie przepisy materialne ustawy podatkowej powinny być podstawowym przedmiotem kontroli w sprawie) miałoby *de facto* charakter abstrakcyjny. Tymczasem, jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, tego rodzaju pytania są

sprzeczne z istotą kontroli konstytucyjności prawa o charakterze konkretnym (zob. art. 3 i art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm., dalej: ustawa o TK), a sprawy nimi zainicjowane powinny być umarżane ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (zob. np. postanowienia TK z: 20 listopada 2008 r., sygn. akt P 18/08; 10 grudnia 2008 r., sygn. akt P 19/08; 10 czerwca 2009 r., sygn. akt P 4/09; 11 lutego 2009 r., sygn. akt P 35/08; por. także M. Wiącek, *Pytania prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 42 i n.).

Po drugie, rozpoznanie co do *meritum* problemu konstytucyjnego przedstawionego w pytaniu prawnym mieści się w jurysdykcji sądu konstytucyjnego. Powszechnie przyjmuje się, że kognicją Trybunału Konstytucyjnego nie jest objęte tzw. zaniechanie ustawodawcze, rozumiane jako celowe pozostawienie przez prawodawcę określonej kwestii w całości poza uregulowaniem prawnym. Polski sąd konstytucyjny pełni bowiem co do zasady rolę „negatywnego prawodawcy”, a więc jego działalność ograniczona jest do derogowania unormowań już obowiązujących; nie ma on natomiast kompetencji do uzupełniania obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania, które – zdaniem podmiotu inicjującego postępowanie – powinny znaleźć się w zaskarżonym akcie.

Zaniechanie ustawodawcze należy jednak odróżnić od uregulowania niepełnego (pominięcia ustawodawczego), które charakteryzuje się tym, że prawodawca unormował jakąś dziedzinę stosunków społecznych, lecz dokonał tego w sposób niepełny (fragmentaryczny). W odniesieniu do uregulowania niepełnego Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że: „W przypadku [...] aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z konstytucją powinien był unormować” (orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95; zob. też wyroki TK z: 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00; 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01; 10 maja 2004 r., sygn. akt SK 39/03; 16 listopada 2004 r., sygn. akt P 19/03; 8 listopada 2005 r., sygn. akt SK 25/02; 24 maja 2006 r., sygn. akt K 5/05; 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04; 17 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 20/05;

14 października 2008 r., sygn. akt SK 6/07; 2 lipca 2009 r., sygn. akt K 1/07 oraz postanowienia TK z: 29 listopada 2005 r., sygn. akt P 10/05; 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 3/06; 17 października 2007 r., sygn. akt P 29/07).

W ocenie Sejmu – mimo pewnych niejasności związanych z treścią pytania prawnego – należy przyjąć, że sąd sygnalizuje wątpliwości odnośnie do sposobu ukształtowania regulacji intertemporalnej i zakresu zastosowania prawa nowego do spraw w toku, co należy traktować w kategorii tzw. pominięcia prawodawczego, mieszczącego się w kognicji Trybunału.

II. Tło faktyczne sprawy i zarzuty pytającego sądu

1. Pytanie prawne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zostało postawione na tle następującego stanu faktycznego. Gmina Miasto K wniosła do A R M S.A. z siedzibą w K (dalej: spółka) sierpnia 1996 r. tytułem aportu prawo użytkowania w rozumieniu art. 252-265 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) o wartości 1.235.000 zł. Prawo to zostało ustanowione na okres 20 lat na udziale wynoszącym 735/1000 części nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym i wprowadzone do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych we wrześniu 1996 r. Spółka zaczęła powyższy aport amortyzować metodą liniową według stawki 5% (amortyzacja przez 20 lat). Odpisy amortyzacyjne w całości zaliczane były do kosztów uzyskania przychodów. W lipcu 1998 r., w wyniku zmiany aktu założycielskiego spółki, na nowo określono: wysokość udziału w nieruchomości, na której ustanowiono prawo użytkowania (na 646/1000); okres użytkowania (wydłużono do 35 lat) oraz wartość aportu (którą ustalono na kwotę 1.250.000 zł). W konsekwencji spółka dla celów amortyzacji od tego czasu przyjęła, że wartość początkowa prawa użytkowania to 1.250.000 zł oraz zmieniła roczną stawkę amortyzacji z uwagi na 35 letni okres użytkowania.

Wnioskiem z kwietnia 2008 r. o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej spółka zadała pytanie Dyrektorowi Izby Skarbowej w K, czy nabyte przez nią prawo użytkowania udziału na nieruchomości zabudowanej jest wartością niematerialną i prawną w rozumieniu przepisów podatkowych oraz czy przyjęte zasady amortyzacji podatkowej są prawidłowo stosowane. W odpowiedzi organ zaznaczył, że wskutek wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej nie ma

obecnie podstaw prawnych do zaliczenia prawa użytkowania do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Poza tym podkreślił, że ustawa zmieniająca nie zawierała żadnych przepisów przejściowych, umożliwiających kontynuowanie procesu amortyzacji prawa użytkowania nabytego zanim zaczęła ona obowiązywać. Wobec tego, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w K , skoro od 1 stycznia 2000 r. nie było przepisów zezwalających na amortyzację użytkowania, to zastosowane przez spółkę zasady amortyzacji przedmiotowego składnika majątkowego uznane zostały za nieprawidłowe.

Od powyższej interpretacji spółka wniosła odwołanie, a rozpatrujący obecnie tę sprawę sąd powziął wątpliwość co do zgodności ustawy zmieniającej z Konstytucją.

2. Jak już sygnalizowano (zob. wcześniej, pkt I.1 stanowiska), wątpliwości konstytucyjne sądu 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” (pytanie prawne, s. 16-17). Sytuacja ta, zdaniem sądu, jest sprzeczna z 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” (pytanie prawne, s. 17).

Równocześnie sąd podkreśla, że podatnik, podejmując decyzję o nabyciu składnika majątku, który podlegał amortyzacji, miał prawo liczyć, że w okresie przewidzianym amortyzacją nastąpi zrównanie dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową nabytego składnika; tej możliwości pozbawiono go wskutek zmian przepisów podatkowych z dniem 1 stycznia 2000 r. Sytuacja ta powoduje, że podatnik w kolejnych okresach sprawozdawczych (rok

podatkowy) nie ma już możliwości zmniejszania dochodu, chociaż wydatki w celu osiągnięcia przychodów poniósł, co *summa summarum* prowadzi do konieczności opłacenia wyższego podatku (pytanie prawne, s. 17).

III. Wzorce konstytucyjne

1. Zasada ochrony praw nabytych – chociaż nie jest jednoznacznie oceniana przez przedstawicieli nauki prawa (zob. np. J. Nowacki, *Rządy prawa. Dwa problemy*, Katowice 1995, s. 59 i n.) – zalicza się do kanonu zasad składających się na pojęcie państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że u jej podstaw stoi jedna z najistotniejszych w systemie prawnym wartości konstytucyjnych, jaką jest bezpieczeństwo prawne obywateli.

Oceniając konstytucyjność określonego rozwiązania prawnego z punktu widzenia zasady ochrony praw nabytych należy, zdaniem Trybunału, zwrócić uwagę na cztery kwestie. Po pierwsze, treścią omawianej zasady jest zakaz stanowienia przepisów arbitralnie odbierających lub ograniczających prawa podmiotowe. Po drugie, przedmiotem gwarancji jest przysługujące już określonej osobie uprawnienie. Nie ma przy tym znaczenia, czy zostało ono nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy czy wprost na podstawie ustawy, z chwilą spełnienia określonych w niej przesłanek. Zasadą ochrony praw nabytych objęte są zarówno prawa nabyte w drodze skonkretyzowanych decyzji przyznających świadczenia, jak i prawa nabyte *in abstracto* – zgodnie z ustawą – przed zgłoszeniem wniosku o ich przyznanie. Po trzecie, należy podkreślić, że z zasady ochrony praw nabytych nie wynika (adresowany do ustawodawcy) zakaz zmiany przepisów określających sytuację prawną osoby w zakresie, w którym sytuacja ta nie wyraża się w przysługującym tej osobie prawie podmiotowym. W pewnych jednakże przypadkach (zwłaszcza z dziedziny ubezpieczeń społecznych) orzecznictwo uznało za dopuszczalne objęcie tą ochroną tzw. praw tymczasowych (ekspektatyw), czyli sytuacji, w których wprowadzenie nie doszło do wydania aktu przyznającego prawo (tym bardziej aktu – stwierdzającego przysługiwanie prawa), ale spełnione zostały wszystkie istotne przesłanki warunkujące nabycie tego prawa. Ochronie tego rodzaju podlegają jednak jedynie ekspektatywy maksymalnie ukształtowane, tj. takie, które spełniają wszystkie przesłanki ustawowe nabycia praw pod rządami danej ustawy, bez względu na stosunek do nich późniejszej ustawy. Po czwarte, ochrona praw nabytych nie ma

charakteru absolutnego. Możliwe są zatem odstępstwa od niej, przy czym ocena dopuszczalności odstępstw może być dokonana na tle konkretnej sytuacji przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności. Uzasadnieniem naruszenia zasady ochrony praw nabytych może być w szczególności potrzeba zapewnienia realizacji innej wartości istotnej dla systemu prawnego, choćby nie była ona wprost i *expressis verbis* wyrażona w tekście przepisów konstytucyjnych. Ochroną nie są natomiast objęte prawa nabyte niesłusznie lub niegodziwie, a także prawa nie mające oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego (por. np.: wyroki z: 17 listopada 2003 r., sygn. akt K 32/02; 10 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 30/04; 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99; 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 22/99; 17 października 2005 r., sygn. akt K 6/04; 6 lipca 1999 r., sygn. akt P 2/99; a także W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 5, komentarz do art. 2, s. 37; M. Jackowski, *Ochrona praw nabytych w polskim porządku konstytucyjnym*, Warszawa 2008, s. 94-105 i cytowana tam literatura).

Dopuszczalność ograniczeń praw podmiotowych („nabytych”) wymaga *a casu ad casum* rozważenia, czy:

— wprowadzone ograniczenia znajdują podstawę w innych normach, zasadach lub wartościach konstytucyjnych, którym w danej sytuacji należy dać pierwszeństwo (choćby nie były one wyrażone w konstytucji *expressis verbis*);

— nie zachodzi możliwość 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 (wyroki TK z: 15 września 1999 r., sygn. akt K 11/99; 17 listopada 2003 r., sygn. akt K 32/02).

Jak wcześniej wspomniano, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zostało rozwinięte pojęcie praw nabytych słusznie. Trybunał Konstytucyjny już w pierwszych orzeczeniach podkreślał, że ochrona praw nabytych nie oznacza ich niezmienności i nienaruszalności (np. orzeczenie z 4 października 1989 r., sygn. akt K 3/88), a w doktrynie prawa pojawił się pogląd, że konstytucja daje jedynie

względna trwałość uzyskanych uprawnień (T. Zieliński, *Ochrona praw nabytych – zasada państwa prawnego*, „Państwo i Prawo” 1992, z. 3, s. 6).

Kompetencja ustawodawcy do ograniczania i znoszenia praw nabytych stanowi konsekwencję jego pozycji ustrojowej. Ustawodawca może stanowić regulacje odpowiadające przyjętym celom społeczno-gospodarczym, a wybór najtrafniejszych rozwiązań ma w zasadniczym stopniu charakter rozstrzygnięcia politycznego. Stąd też nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku nowelizacja ustawy doprowadzi do zmian na niekorzyść obywatela. Z drugiej strony uznanie nienaruszalności praw nabytych prowadziło do petryfikacji systemu prawa oraz jego „oderwania” od zmieniających się warunków życia społecznego (por. np.: orzeczenia TK z: 22 sierpnia 1990 r., sygn. akt K 7/90; 28 czerwca 1994 r., sygn. akt K 6/93; 19 listopada 1995 r., sygn. akt K 7/95; 25 lutego 1997 r., sygn. akt K 21/95; a także wyroki TK z: 19 marca 2001 r., sygn. akt K 32/00; 17 grudnia 2003 r., sygn. akt SK 15/02).

2. Z kolei przywołana przez sąd zasada ochrony interesów w toku zapewnia, zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, ochronę w sytuacji, w której:

- przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy realizowania określonych przedsięwzięć;
- przedsięwzięcie – ze swej natury – jest rozłożone w czasie;
- obywatel faktycznie rozpoczął określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów (por. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

W takiej sytuacji obowiązkiem ustawodawcy jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inne możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98). Należy dodać, że zasada ochrony praw nabytych i zasada ochrony interesów w toku odnoszą się do różnych sytuacji prawnych, jakkolwiek może dojść do zbiegu obu tych zasad (tak w wyroku TK z 30 października 2007 r., sygn. akt P 28/06).

Podobny pogląd wypowiedziany jest w piśmiennictwie. Zdaniem M. Jackowskiego: „Interesy w toku są określonymi stanami faktycznymi,

podlegającymi ochronie z uwagi na zasadę zaufania obywatela do prawa. Na pewno nie są ekspektatywami. Nie przesądzają bowiem i nie zabezpieczają prawa. Nie prowadzą również do jego nabycia. Zakresu normowania obu norm wykluczają się. Prawa podmiotowe nie podlegają ochronie jak interesy w toku, a interesy w toku nie podlegają ochronie na gruncie zasady ochrony praw nabytych. Nie jest natomiast wykluczone zastosowanie obu zasad do jednego stanu faktycznego, np. gdy elementem przedsięwzięcia chronionego zasadą ochrony interesów w toku jest prawo nabyte chronione zasadą ochrony praw nabytych” (tenże, *Ochrona praw nabytych...*, s. 116).

IV. Analiza zgodności

1. Przedłożony Trybunałowi Konstytucyjnemu problem jest związany z amortyzacją wartości niematerialnych i prawnych. Z tego względu konieczne jest przybliżenie instytucji amortyzacji i jej głównych funkcji.

W doktrynie prawa podatkowego podaje się różne definicje amortyzacji. Przykładowo P. Małecki i M. Mazurkiewicz przyjmują, 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” (P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, komentarz do art. 16a, Lex 2011). M. Wilk akcentuje cele amortyzacji, pisząc: „Amortyzacja jest jednym ze sposobów uwzględnienia w rachunku kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie bądź wytworzenie określonych składników majątkowych” (M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, ABC 2011, komentarz do art. 16a, Lex 2012). Z kolei A. Huchla twierdzi, że: „Amortyzacja to 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). Na zasadność tych definicji wskazuje także – pośrednio – art. 32 ust. 1 zdanie 1 ustawy z dnia

29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.), zgodnie z którym: „Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji”.

W świetle tych uwag można stwierdzić, że istota amortyzacji sprowadza się do tego, że:

— określony wydatek zostaje wliczony w koszty, które odejmuje się od wysokości przychodu;

— wliczenie w koszty nie jest jednorazowe, lecz następuje sukcesywnie w okresie ustalonym przez przepisy prawa dla danego przedmiotu (prawa), podlegającego amortyzacji;

— wysokość odpisu amortyzacyjnego zależy od ilorazu wydatku oraz prawnie ustalonego okresu amortyzacji danego środka trwałego albo wartości niematerialnej lub prawnej.

Tak rozumiana amortyzacja spełnia ważne funkcje w systemie prawa podatkowego. Z jednej strony umożliwia podatnikom stopniowe odzyskanie funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, z drugiej zaś zapewnia Skarbowi Państwa stałe i względnie przewidywalne wpływy podatkowe, gdyż podatnik odpisuje wydatki podlegające amortyzacji nie jednorazowo, ale w ustalonych i rozłożonych w czasie interwałach.

2. W momencie wniesienia tytułem aportu prawa użytkowania przez spółkę (sierpnia 1996 r.) obowiązywało rozporządzenie 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: r.a.). Zgodnie z przepisami tego rozporządzenia, amortyzować można było wszelkie nabyte prawa majątkowe, spełniające dodatkowo 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 (zob. § 2 ust. 2, § 4 ust. 1 pkt 4 r.a.). Równocześnie, w myśl § 5 ust. 1 r.a., odpisy amortyzacyjne były dokonywane od wartości niematerialnych i prawnych w ratach

równych co miesiąc, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały przyjęto do używania, do końca tego miesiąca, w którym następowało zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową. Na podstawie tych przepisów spółka rozpoczęła amortyzację udziałów prawa użytkowania nieruchomości.

Wspomniane 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, dalej: r.n.a.). Nowe przepisy nie zmieniały istoty regulacji, tj. otwartego katalogu wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, i nadal pozwalały na amortyzację udziałów prawa użytkowania nieruchomości.

Nie ulega więc wątpliwości, że przepisy obu powyższych rozporządzeń przyznały podatnikom prawo do amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, zastrzegając iż:

— okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od prawa użytkowania nieruchomości nie może być krótszy niż 5 lat (§ 8 ust. 1 pkt 4 r.a.; z kolei § 10 ust. 1 pkt 4 r.n.a. mówił o 60 miesiącach);

— odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w równych ratach co miesiąc (§ 8 ust. 2 r.a., § 7 ust. 1 pkt 1 r.n.a.).

W związku z powyższym należy podkreślić, że okres amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości wynikał z przepisów, które określały jego minimalny czas trwania oraz wysokość ustalonej przez podatnika miesięcznej raty. Tym samym podatnik nie miał prawnych możliwości skrócenia czasu amortyzacji (dokonywania odpisów amortyzacyjnych np. w drodze jednorazowego zaliczenia wydatków na uzyskanie prawa użytkowania udziałów w nieruchomości w koszty uzyskania przychodu). 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. Istotą konstrukcji normatywnej amortyzacji w prawie podatkowym jest bowiem jej ciągłość. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych stanowi proces złożony z wielu czynności, które w sumie składają się na prawo podmiotowe do amortyzacji. Wraz z pierwszym odpisem amortyzacyjnym od użytkowania udziału w nieruchomości spółka nabyła więc prawo do dokonywania kolejnych odpisów, na zasadach wynikających z obowiązujących wówczas przepisów.

Zmiany w zakresie możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych przyniosło rozporządzenie 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: r.z.a.), które wprowadziło zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji (§ 1 pkt 2 r.z.a.). Należy jednak podkreślić, że zgodnie z § 2 r.z.a. miało ono zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji lub wykazu od dnia 1 stycznia 1999 r. Tym samym wartości niematerialne i prawne, wprowadzone do ewidencji przed wskazaną w § 2 r.z.a. datą, nadal mogły być amortyzowane. Na podstawie tego przepisu spółka kontynuowała amortyzację udziałów prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wniesionych aportem przez Gminę Miasto K sierpnia 1996 r. Można zatem stwierdzić, że jej prawa nabyte i „interesy w toku” nie zostały naruszone.

3. W dniu 1 stycznia 2000 r. weszła w życie ustawa zmieniająca. Głównym celem tej regulacji było dostosowanie przepisów podatkowych do wymogów art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym: „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”. W świetle cytowanego przepisu zasady amortyzacji – które mają bezpośredni wpływ na podstawę opodatkowania – stanowią materię ustawową. W konsekwencji zagadnienia związane z amortyzacją, normowane dotychczas w rozporządzeniach, powinny znaleźć się w ustawie.

Ustawodawca nie poprzestał jedynie na przeniesieniu materii regulowanej do tej pory w rozporządzeniach do ustawy, lecz dokonał pewnych modyfikacji merytorycznych. Przede wszystkim ustawa zmieniająca taksatywnie ujęła wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji (prawo użytkowania udziałów w nieruchomości zostało pominięte – art. 1 pkt 6 u.z.p.d. w części dodającej do ustawy podatkowej art. 16b). A zatem, od 1 stycznia 2000 r. prawo użytkowania udziałów w nieruchomości nie podlega już amortyzacji podatkowej. Równocześnie ustawodawca wprowadził do ustawy zmieniającej art. 4, zgodnie z którym: „Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2000 r. i ma zastosowanie, z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia”. Zasadnicze znaczenie dla dalszych rozważań ma zatem ustalenie, czy z przepisu tego wynika dopuszczalność

kontynuowania rozpoczętej wcześniej amortyzacji prawa użytkowania udziału nieruchomości na starych (zastanych) zasadach.

Jak trafnie zauważył sąd, brak przepisów przejściowych „nie oznacza braku regulacji w zakresie obowiązywania nowelizowanych przepisów, ale przesądza o obowiązku stosowania przepisów znowelizowanych od dnia ich wejścia w życie” (pytanie prawne, s. 13). Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przykładowo w uchwale 7 sędziów NSA z 10 kwietnia 2006 r. (sygn. akt I OPS 1/06) stwierdzono: „W sytuacjach, kiedy ustawodawca nie wypowiada się wyraźnie w kwestii przepisów przejściowych, należy przyjąć, że nowa ustawa ma z pewnością zastosowanie do zdarzeń prawnych powstałych po jej wejściu w życie, jak i do tych, które miały miejsce wcześniej jednak trwają dalej – po wejściu w życie nowej ustawy” (pogląd ten przyjmował NSA także w sprawach podatkowych – zob. np. uchwała 7 sędziów NSA z 12 września 2005 r., sygn. akt I FPS 2/05). Również Trybunał Konstytucyjny zaznaczał, że: „Milczenie ustawodawcy co do reguły intertemporalnej należy uznać za przejaw jego woli bezpośredniego działania nowego prawa, chyba że przeciw jej zastosowaniu przemawiają ważne racje systemowe lub aksjologiczne” (wyrok pełnego składu TK z 8 listopada 2006 r., sygn. akt K 30/06).

Biorąc powyższe pod uwagę, należy zauważyć, iż z uwagi na brak szczególnych regulacji przejściowych do spraw powstałych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej, zgodnie z art. 4 u.z.p.d. do tychże spraw należy stosować przepisy nowe (ustawy zmieniającej). Oznacza to, że możliwość kontynuowania odpisów amortyzacyjnych od prawa użytkowania udziału w nieruchomości można oceniać wyłącznie poprzez przepisy zmienionej ustawy podatkowej (tzw. skutek retrospektywny).

Dochodem, w myśl przepisów ustawy podatkowej, jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym, zaś stratą jest przekroczenie przez koszty uzyskania przychodów sumy przychodów (art. 7 ust. 1 u.p.d.). Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 15 ust. 1 u.p.d.), w tym „odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne), dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16” (art. 15 ust. 6 u.p.d.). Z powyższego jednoznacznie wynika (*verba legis*: „wyłącznie”), że odpisów

amortyzacyjnych można dokonywać tylko zgodnie z zasadami wprowadzonymi ustawą zmieniającą, a w związku z tym spółka nie ma możliwości odpisania wartości niematerialnej i prawnej w postaci prawa użytkowania udziału w nieruchomości, gdyż nie jest on już wartością niematerialną i prawną podlegającą odpisowi (art. 16b u.p.d.).

Należy zatem stwierdzić, że sposób ukształtowania przez ustawodawcę art. 4 u.z.p.d. spowodował, że spółka straciła możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych prawa użytkowania udziału w nieruchomości, pomimo tego że zainicjowany przez nią proces amortyzacji jeszcze się nie zakończył.

4. Powyższe uwagi umożliwiają dokonanie oceny konstytucyjności art. 4 u.z.p.d. Jak już wskazywano, prawo do dokonania odpisów amortyzacyjnych użytkowania udziałów w nieruchomości, które spółka nabyła na podstawie przepisów rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r., z chwilą rozpoczęcia amortyzacji powinno zostać objęte ochroną konstytucyjną. W realiach niniejszej sprawy nie idzie bowiem o naruszenie pewnego potencjalnego uprawnienia spółki czy ramowo zarysowanej ekspektatywy, lecz prawa konkretnego, ukształtowanego co do zasadniczych szczegółów jego realizacji i – co nie mniej istotne – „konsumowanego” przez spółkę w dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej (przez dokonywanie w kolejnych latach odpisów amortyzacyjnych, aż do momentu, kiedy ich suma zrówna się z wartością początkową amortyzowanego prawa).

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny sformułował podstawowe warunki, które uzasadniają ograniczenie ochrony praw słusznie nabytych. Przede wszystkim chodzi o sytuacje, gdy osłabienie funkcji gwarancyjnych prawa nabytego: (a) znajduje podstawę w innych normach, zasadach lub wartościach konstytucyjnych, którym w danej sytuacji należy dać pierwszeństwo; (b) nie można zrealizować danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych; (c) prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji (wyroki TK z: 15 września 1999 r., sygn. akt K 11/99; 17 listopada 2003 r., sygn. akt K 32/02). Jak się wydaje, na gruncie analizowanej sprawy nie wszystkie z nich zostały spełnione.


Ustawodawca prawidłowo przeniósł dotychczasową treść rozporządzeń do ustawy (co, jak wskazywano, wynika z dyspozycji art. 217 Konstytucji) oraz podjął niezbędne decyzje mające na celu zapewnienie jednostce warunków do

przystosowania się do nowej regulacji (ustawa została ogłoszona 20 listopada 1999 r., a weszła w życie 1 stycznia 2000 r. – okres *vacatio legis* ustawy wynosił 31 dni). Co do zasady ustawodawca może również zmieniać prawo podatkowe na niekorzyść podatnika, wycofując się z niektórych rozwiązań prawnych. Nie zmienia to jednak faktu, że wyłączenie określonych wartości niematerialnych i prawnych z wyliczenia zawartego w art. 16b u.p.d. w stosunku do spraw „w toku” nie może zostać usprawiedliwione koniecznością przyznania preferencji danej normie, zasadzie czy wartości konstytucyjnej. Równocześnie *in casu* istniała możliwość wprowadzenia tych zmian bez naruszenia norm konstytucyjnych, przez ustanowienie odpowiedniej regulacji przejściowej, która umożliwiałaby kontynuowanie amortyzacji środków trwałych albo wartości niematerialnych lub prawnych, które obecnie nie podlegają amortyzacji, dla wyodrębnionej grupy podatników.

Podobnie konstytucyjnym obowiązkiem ustawodawcy jest stanowienie regulacji, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich inicjowania albo stwórzą inne możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. szerzej pkt III.2 stanowiska). Zasada ochrony interesów w toku znajduje zastosowanie między innymi wtedy, gdy realizacja pewnego przedsięwzięcia ze względów faktycznych i prawnych jest rozłożona w czasie, zaś podmiot uprawniony rozpoczął już określone przedsięwzięcie (por. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

5. Podsumowując, art. 4 ustawy zmieniającej 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 wynikającymi z art. 2 Konstytucji zasadami ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz