



PG VIII TK 25/11

(P 10/11)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym 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 zakresie, w jakim pozbawia podatników od dnia 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, takich jak prawo użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przed dniem 1 stycznia 1999 r., jest zgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

art. 4 w zw. 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) w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2000 r. możliwości amortyzacji prawa

użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed dniem 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku, wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Pytanie prawne zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

We wniosku z dnia 25 kwietnia 2008 r. Agencja Rozwoju Miasta S.A. z siedzibą w Krakowie, zwana dalej Spółką, wystąpiła o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie zasadności:

- zaliczenia nabytego prawa użytkowania udziału w nieruchomości zabudowanej do wartości niematerialnej i prawnej w rozumieniu przepisów podatkowych,
- zasadności zastosowania amortyzacji podatkowej.

We wniosku o wydanie interpretacji podatkowej Spółka wskazała, iż aktem notarialnym z dnia 2 sierpnia 1996 r. Gmina Miasto Kraków, jako założyciel i jedyny akcjonariusz spółki, wniosła do niej tytułem aportu prawo użytkowania w rozumieniu art. 252-265 Kodeksu cywilnego. Prawo użytkowania zostało ustanowione przez Gminę na rzecz Spółki na 20 lat, na udziale wynoszącym 735/1000 części nieruchomości. Aport w postaci prawa użytkowania został wprowadzony do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych we wrześniu 1996 r. Wartość początkowa aportu wynosiła 1.235.000 zł. Spółka dla celów amortyzacji podatkowej przyjęła liniową metodę amortyzacji według rocznej stawki w wysokości 5% (amortyzacja na 20 lat). Spółka dostosowała zatem okres amortyzacji do okresu, na jaki zostało ustanowione prawo użytkowania udziału w nieruchomości.

Spółka rozpoczęła dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od października 1996 r. Odpisy w całości zaliczane były do kosztów uzyskania przychodu. Aktem notarialnym z 9 lipca 1998 r. dokonano zmiany aktu założycielskiego Spółki, określając wysokość udziału w nieruchomości, na której ustanowiono prawo użytkowania, na 646/1000, ustanawiając prawo użytkowania na okres 35 lat oraz przyjmując wartość aportu w kwocie 1.250.000 zł.

W konsekwencji, Spółka w 1999 r., dla celów amortyzacji podatkowej prawa użytkowania, przyjęła jego wartość początkową w wysokości 1.250.000 zł oraz zmieniła roczną stawkę amortyzacji, z uwagi na wydłużenie okresu użytkowania do 35 lat.

W ocenie Spółki, w świetle, obowiązującego w momencie ustanawiania prawa użytkowania, 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), zwanego dalej rozporządzeniem z 20 stycznia 1995 r., prawo użytkowania traktowane było jako wartość niematerialna i prawna podlegająca amortyzacji podatkowej – o ile było wykorzystywane przez Spółkę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dłużej niż 1 rok.

Wejście w życie, z dniem 1 stycznia 2000 r., nowych przepisów prawa podatkowego, w świetle których prawo użytkowania udziału w nieruchomości nie może być już zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, zdaniem Spółki nie miało wpływu na przyjętą kwalifikację prawną użytkowania udziału w nieruchomości jako wartości niematerialnej i prawnej na gruncie przepisów obowiązujących w dacie nabycia prawa użytkowania. Według Spółki, mogła ona w związku z tym zaliczać odpisy amortyzacyjne do kosztów uzyskania przychodów także po 1 stycznia 2000 r.

Spółka podniosła ponadto, iż mogła zmienić okres amortyzacji i jej wartość na podstawie § 8 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. z uwagi na

to, że zmiana (podwyższenie) wartości początkowej aportu związana była ze sprzedażą przez Gminę lokalu mieszkalnego wchodzącego w skład kamienicy, do której Spółka uzyskała prawo użytkowania, oraz ze względu na zmianę okresu użytkowania z 20 na 35 lat.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający z upoważnienia Ministra Finansów, w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 6 sierpnia 2008 r. stwierdził, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji, było nieprawidłowe.

W uzasadnieniu organ podniósł, że ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101), zwana dalej ustawą nowelizującą, wyłączyła prawo użytkowania z katalogu praw podlegających amortyzacji. Organ powołał się na przepis art. 16b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), zwanej dalej u.p.d.o.p., w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2000 r., tj. od daty wejścia w życie ustawy nowelizującej. Organ wskazał też, że ustawa nowelizująca nie zawierała przepisów przejściowych, umożliwiających kontynuowanie – od dnia 1 stycznia 2000 r. – amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych w postaci prawa użytkowania nabytego przed tą datą.

Spółka złożyła skargę na przedmiotową interpretację do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

WSA w Krakowie w toku rozpoznania sprawy powziął wątpliwości co do konstytucyjności art. 1 pkt 6 w zw. z art. 4 ustawy nowelizującej.

Sąd pytający podniósł, że w ustawie nowelizującej nie przewidziano żadnych przepisów przejściowych, które dotyczyłyby możliwości kontynuacji, rozpoczętej na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów, amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Sąd pytający wskazał, że, począwszy od 1 stycznia 2000 r., do obliczenia dochodu na podstawie u.p.d.o.p. w zakresie *amortyzacji obiektów majątkowych, których*

amortyzacja rozpoczęła się w okresie wcześniejszym i do 1 stycznia 2000 r. jeszcze nie zakończyła, stosować należy art. 16 i nast. u.p.d.o.p. (uzasadnienie pytania prawnego, str. 13).

Od wejścia w życie przepisów ustawy nowelizującej, tj. od 1 stycznia 2000 r., zgodnie z art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów, będące elementami struktury ustalania dochodów w roku podatkowym, stanowią bowiem tylko te odpisy amortyzacyjne, które są dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a – 16m u.p.d.o.p. Tymczasem podstawowym warunkiem dokonania prawidłowego odpisu amortyzacyjnego jest ustalenie, czy określony składnik majątku podlega amortyzacji w świetle u.p.d.o.p.

Sąd podkreślił, że *ta (...) właśnie kwestia w obliczu art. 1 pkt 6 w zw. z art. 4 (...) ustawy nowelizującej (...) odnośnie prawa użytkowania na udziale w nieruchomości, którego amortyzację rozpoczęto na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. (...) i którego okres amortyzacji w dniu 1 stycznia 2000 r. jeszcze nie upłynął, wzbudziła wątpliwości (...) w zakresie jej konstytucyjności (uzasadnienie pytania prawnego, str. 13).*

Uzasadniając zarzut niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji, Sąd pytający podniósł m.in., że istotą amortyzacji podatkowej jest rozłożenie jednorazowego kosztu nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej w czasie – poprzez dokonywanie w tym okresie odpisów amortyzacyjnych.

Proces amortyzacji polega na wliczaniu w koszty prowadzonej działalności wartości środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych, które kontynuuje się do osiągnięcia *ustawowych założeń, celów amortyzacji*, czyli do zrównania sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową podlegającego jej obiektu majątkowego (w przedmiotowej sprawie wartości niematerialnej i prawnej w postaci prawa użytkowania udziału w nieruchomości).

Sąd pytający wskazał ponadto, że podatnik ma obowiązek wprowadzić do odpowiedniej ewidencji (wykazu) i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych tych składników majątku, które w świetle obowiązujących przepisów podlegają amortyzacji. Podatnik nie może więc dobrowolnie zrezygnować z amortyzacji tych składników.

W ocenie Sądu, konstrukcja amortyzacji stanowi prawo podatnika, które uprawnia go do zmniejszenia wysokości dochodu, równocześnie nakładając na organy państwa obowiązek respektowania tego prawa, jeśli proces amortyzacji przebiega zgodnie z warunkami określonymi w ustawie.

Zdaniem Sądu pytającego, pozbawienie podatnika możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, rozpoczętej w 1996 r., której okres w dniu wejścia w życie ustawy nowelizującej jeszcze nie upłynął, narusza zasadę ochrony praw nabytych i zasadę ochrony interesów w toku, wynikające z art. 2 Konstytucji. Podatnik zostaje bowiem 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* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 17). Wynika to z istoty amortyzacji, która jest *zdarzeniem (procesem) jednokrotnym o charakterze długotrwałym*. Dokonywanie w dalszym okresie odpisów amortyzacyjnych jest jedynie konsekwencją *wcześniej (już raz) rozpoczętej amortyzacji*. Według Sądu pytającego, ustawodawca nie powinien w związku z tym, w trakcie *prowadzonej* amortyzacji, zmieniać *reguł gry* – poprzez wyłączenie z obiektów majątkowych podlegających amortyzacji składnika majątku, którego amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed wejściem w życie tych zmian.

Sąd pytający podniósł, że podatnik – podejmując decyzję o nabyciu składnika majątku podlegającego amortyzacji – miał prawo, *mając na uwadze samą istotę tej instytucji*, liczyć, iż w okresie przewidzianym amortyzacją

nastąpi zrównanie wartości dokonywanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową nabytego składnika. Podatnika pozbawiono takiej możliwości na skutek zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą i braku w tej ustawie przepisów przejściowych, umożliwiających kontynuację od 1 stycznia 2000 r. amortyzacji takich praw majątkowych, jak prawo użytkowania udziału w nieruchomości, które zostały wprowadzone do ewidencji (wykazu) środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r. Powoduje to, iż w kolejnych okresach sprawozdawczych podatnik nie ma możliwości zmniejszenia dochodu o wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów, które nie zostały wymienione w art. 16 u.p.d.o.p., i w konsekwencji zobowiązany jest do zapłaty wyższego podatku.

Zdaniem Sądu, budzi to uzasadnione wątpliwości co do konstytucyjności kwestionowanych przepisów.

Odnosząc się do dopuszczalności rozpoznania pytania prawnego WSA w Krakowie przez Trybunał Konstytucyjny podnieść należy, że, zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może zadać Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Powołany przepis formułuje trzy przesłanki, które łącznie warunkują dopuszczalność zadania Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego: podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną.

W przedmiotowej sprawie pytanie prawne zostało zadane przez sąd i dotyczy zgodności przepisów ustawy z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając istnienie przesłanki funkcjonalnej, Sąd pytający wskazał, że odpowiedź Trybunału Konstytucyjnego, dotycząca zgodności lub niezgodności art. 1 pkt 6 w zw. z art. 4 ustawy nowelizującej w zakresie wskazanym w pytaniu prawnym z Konstytucją, będzie miała wpływ na

rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą zostało skierowane to pytanie. Treść tych przepisów była bowiem podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego w przedmiocie wykładni przepisów prawa podatkowego, wydane w indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych w trybie art. 14b § 1 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Rozstrzygnięcie to było przedmiotem skargi wniesionej przez Spółkę do WSA w Krakowie, rozpatrywanej w sprawie, w związku z którą zostało sformułowane pytanie prawne.

Z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego wynika, że Sąd pytający dopatruje się niekonstytucyjności kwestionowanego unormowania w tym, że art. 4 ustawy nowelizującej, będący przepisem przejściowym, nie przewiduje możliwości kontynuowania amortyzacji podatkowej prawa użytkowania udziału w nieruchomości, rozpoczętej przed dniem 1 stycznia 2000 r., które to prawo, na podstawie dodanego – przez art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej – art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p., nie jest zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych.

Wydaje się zatem, że w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli, jako przepis podstawowy, jest art. 4 ustawy nowelizującej. Art. 1 pkt 6 tejże ustawy powinien być zaś traktowany jako przepis pozostający z nim w związku. Podnieść ponadto należy, że przepisem tym dodano w u.p.d.o.p. przepisy art. 16a – 16m. Tymczasem z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego wynika, że, w odniesieniu do art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej, Sąd pytający kwestionuje jego konstytucyjność tylko w zakresie, w jakim wprowadził on w u.p.d.o.p. art. 16b ust. 1, i tylko wobec braku właściwej regulacji przejściowej.

Sąd podniósł, że nie wyłącza dopuszczalności konstytucyjnej kontroli kwestionowanych przepisów w trybie pytania prawnego okoliczność, iż zostało ono skierowane w związku z postępowaniem sądownoadministracyjnym w przedmiocie rozpoznania skargi dotyczącej indywidualnej interpretacji

przepisów podatkowych, o której mowa w art. 14b i następnych ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Sąd wskazał przy tym, że, zgodnie z art. 14m tej ustawy, podatnik, który prawidłowo zastosuje się do indywidualnej interpretacji podatkowej, w późniejszym postępowaniu podatkowym nie będzie ponosił negatywnych skutków w sytuacji odmiennego stanowiska organów podatkowych w przedmiocie wykładni przepisów objętych tą interpretacją.

W sprawie zawisłej przed Sądem pytającym, ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prowadzioby do uzyskania przez Spółkę korzystnej dla niej interpretacji przepisów prawa podatkowego – w związku z czym, w razie wszczęcia postępowania podatkowego, związanego z prawidłowym określeniem wysokości podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2004 i następne lata, Spółka nie będzie zobowiązana do zapłacenia za ten okres zaległego podatku wraz z odsetkami, z tytułu nieprawidłowego zaliczenia w koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych prawa użytkowania udziału w nieruchomości.

W świetle powyższego uznać należy, że Sąd pytający w sposób przekonywający wykazał istnienie przesłanki funkcjonalnej w pytaniu prawnym.

Tym samym spełnia ono przesłanki niezbędne do jego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Kwestionowane w pytaniu prawnym przepisy ustawy nowelizującej mają następujące brzmienie:

Art. 1. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 i Nr 134, poz. 646, z 1994 r. Nr 1, poz. 2, Nr 43, poz. 163, Nr 80, poz. 368, Nr 87, poz. 406, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602 i Nr 127, poz. 627, z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 86, poz. 433, Nr 96, poz. 478, Nr 133, poz. 654 i Nr 142, poz. 704, z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 34, poz. 146, Nr 90, poz. 405, Nr 137, poz. 639 i Nr 147, poz.

686, z 1997 r. Nr 9, poz. 44, Nr 28, poz. 153, Nr 79, poz. 484, Nr 96, poz. 592, Nr 107, poz. 685, Nr 118, poz. 754, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776 i 777, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932, 933 i 934, Nr 140, poz. 939 i Nr 141, poz. 945, z 1998 r. Nr 60, poz. 383, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 931 i Nr 162, poz. 1112 i 1121 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 484 i Nr 62, poz. 689) wprowadza się następujące zmiany:

(...)

6) po art. 16 dodaje się art. 16a-16m w brzmieniu:

(...)

Art. 16b. 1. 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 stanowiąca 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.

(...)

Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2000 r. i ma zastosowanie, z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia.

Art. 3 ustawy nowelizującej ma następujące brzmienie:

Art. 3. 1. Przepisy:

- 1) art. 16g ust. 15 stosuje się odpowiednio do korekty wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania lub ulepszonych przed dniem 1 stycznia 2000 r.; w tym przypadku dla określenia wartości początkowej tych środków i wartości stosuje się przepisy obowiązujące w miesiącu oddania ich do używania lub ich ulepszenia, przy uwzględnieniu przyjętych w tej dacie zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych,*
- 2) art. 16i ust. 1-6 można stosować także do środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2000 r.*

2. Ilekroć w ustawie jest mowa o dokonanych odpisach amortyzacyjnych, rozumie się przez to również odpisy amortyzacyjne dokonane na podstawie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie upoważnień zawartych w tej ustawie.

3. Jeżeli rok podatkowy podatnika rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2000 r., do końca tego roku podatkowego obowiązuje stawka podatku obowiązująca podatnika w pierwszym dniu tego roku podatkowego.

4. Podatnicy, którzy przed dniem 1 stycznia 2000 r. ponieśli wydatki inwestycyjne i nabyli prawo do odliczeń na podstawie art. 18a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2000 r., zachowują prawo do tych odliczeń po dniu 31 grudnia 1999 r., w zakresie i na zasadach w niej określonych. Przepisy te stosuje się odpowiednio w zakresie utraty prawa do tych odliczeń.

5. Przepisy ust. 4 stosuje się odpowiednio do podatników, którzy w okresie od dnia 1 stycznia 2000 r., nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia

2002 r., poniosą, zgodnie z art. 18a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2000 r., wydatki inwestycyjne na kontynuację objętej ulgą inwestycji rozpoczętej przed dniem 1 stycznia 2000 r.

Art. 3 ustawy nowelizującej nie ma zastosowania w sprawie zawisłej przed sądem pytającym, w związku z którą zostało skierowane pytanie prawne.

Art. 16c u.p.d.o.p. z kolei określa, iż amortyzacji nie podlegają:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- 2) budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,
- 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2,
- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej działalności

- zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Przystępując do oceny konstytucyjności kwestionowanych przepisów zauważyć należy, iż z argumentacji podniesionej w pytaniu prawnym wynika, że zarzuty Sądu pytającego dotyczą braku w kwestionowanej regulacji pewnych treści normatywnych umożliwiających podatnikom po wejściu w życie ustawy nowelizującej, tj. od dnia 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 przed dniem 1 stycznia 1999 r. – co naruszać ma

wyrażone w art. 2 Konstytucji zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku.

Sąd pytający upatruje zatem w normie rekonstruowanej z kwestionowanych przepisów szczególnej wady, określonej mianem „pominięcia ustawodawczego”.

Podnieść w związku z tym należy, że Trybunał Konstytucyjny jest uprawniony do badania, czy w uchwalonych przepisach nie brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia ustawy zasadniczej. W żadnym przypadku nie może to jednak prowadzić do „uzupełnienia” obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia podmiotu inicjującego postępowanie, gdyż wykraczałoby to poza konstytucyjną pozycję Trybunału Konstytucyjnego jako „negatywnego ustawodawcy” i naruszałoby konstytucyjną zasadę podziału władzy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 listopada 2001 r., sygn. K 3/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 251 oraz 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Trybunał Konstytucyjny nie jest władny orzekać o tzw. zaniechaniach ustawodawczych, polegających na niewydaniu aktu normatywnego i nieuregulowaniu określonego zagadnienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157 oraz 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 109). Pominięcie ustawodawcze jako typ wady prawnej, stanowiącej przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego, wymaga dokonania kontroli całej normy (a nie jej zakresu). Dopiero po dokonaniu kontroli całej normy możliwe jest rozstrzygnięcie, czy nie brakuje w niej pewnych, koniecznych elementów z punktu widzenia Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, *op. cit.*).

Linia demarkacyjna, oddzielająca sytuację „zaniechania ustawodawczego” od regulacji fragmentarycznej i niepełnej, stanowiącej

„pominięcie ustawodawcze”, związana jest z odpowiedzią na pytanie, czy istotnie w danej sytuacji zachodzi jakościowa tożsamość (albo przynajmniej daleko idące podobieństwo) materii unormowanych w danym przepisie i tych pozostawionych poza jego zakresem (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98).

W niniejszej sprawie istnieje daleko idące podobieństwo pomiędzy materią unormowaną w art. 4 w zw. z art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej oraz pozostającą poza zakresem tych przepisów. Obejmuje ona bowiem regulacje intertemporalne, dotyczące stosowania ustawy znowelizowanej.

W niniejszej sprawie konstytucyjność kwestionowanych przepisów może być więc przedmiotem badania w aspekcie ewentualnego pominięcia ustawodawczego, tj. braku pewnych – koniecznych w świetle Konstytucji – treści normatywnych.

Jeśli chodzi o wzorce kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie, podnieść należy, że w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny z zasady lojalności państwa wobec obywatela – będącej pochodną zasady demokratycznego państwa prawnego – wyprowadzał dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się zwłaszcza do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa. Wśród nich regułę nakładającą na ustawodawcę obowiązek starannego uwzględniania – za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, w szczególności zaś techniki przepisów intertemporalnych – ochrony praw (ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych praw podmiotowych) i ochrony interesów będących w toku (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, *op. cit.*).

Zasada ochrony praw słusznie nabytych głosi zakaz arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zapewnia

ochronę praw podmiotowych – zarówno publicznych, jak i prywatnych. Zakresem jej ochrony objęte są tylko prawa nabyte "słusznie", co wyklucza stosowanie analizowanej zasady nie tylko w wypadku praw nabytych *contra legem* czy *praeter legem*, lecz także uzyskanych z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej albo w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15). Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, ochroną konstytucyjną zostały objęte także ekspektatywy (prawa tymczasowe), które mają charakter maksymalnie ukształtowany (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256).

Jeśli chodzi o zasadę ochrony interesów w toku, stanowi ona konkretyzację zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2). Interesy w toku to przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe, które rozpoczęto na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów, lecz są niezakończone w sytuacji, gdy przepisy te uległy zmianie (*vide* – W. Sokolewicz [w] *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, tom V pod red. L. Garlickiego, Warszawa 2007 r., uwagi do art. 2, str. 41).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania „interesów w toku”: 1) przepisy prawa muszą wyznaczyć pewien horyzont czasowy dla 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, 3) jednostka musi rozpocząć faktycznie określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania danej regulacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-

6/1997, poz. 64, 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46 oraz 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2).

Konstytucyjna ochrona interesów w toku nie obejmuje potocznie rozumianych interesów „w ogólności”, lecz interesy, których znaczenie zostało sprecyzowane w powołanym wyżej orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Tak pojmowana zasada ochrony interesów w toku gwarantuje, że dotychczasowe normy o określonej treści będą obowiązywać w ustalonym horyzoncie czasowym, jeśli podmiot prawa podjął pewne czynności czy działania. Wówczas, w horyzoncie czasowym przewidzianym w ustawie, nie mogą być zmieniane „reguły gry”. Nie należy natomiast utożsamiać zasady poszanowania interesów w toku z gwarancją niezmienności przepisów prawnych w odniesieniu do danej działalności, gdyż zmienność prawa jest elementem, z którym jego adresaci muszą się liczyć (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, *op. cit.*, 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81 oraz 20 stycznia 2010 r. sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

Z punktu widzenia ochrony interesów w toku istotne znaczenie ma sposób określenia przedsięwzięć, do których odnosi się dana regulacja prawna.

Interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, jeżeli prawodawca ustanowił regulacje prawne dotyczące ściśle określonych rodzajów przedsięwzięć. Dodać należy, że w akcie normatywnym mogą być wyznaczone zarówno ramy czasowe dla ściśle w nim określonych przedsięwzięć, jak również ogólne normy prawne dla wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych czy społecznych.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zarzutów, dotyczących niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów, konieczne jest przedstawienie kształtowania się w okresie od 1995 r. do 1 stycznia 2000 r. stanu prawnego

dotyczącego amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych prawa użytkownika udziału w nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Przepis § 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. stanowił, że *za wartości niematerialne i prawne uznaje się nabyte przez podatnika prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, a w szczególności prawo użytkownika wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawa autorskie, prawa do: projektów, wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów zdobniczych, licencje oraz programy komputerowe - o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, przeznaczone na potrzeby podatnika związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub do oddania do używania na podstawie stosownej umowy. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również koszty organizacji poniesione przy założeniu lub późniejszym rozszerzeniu spółki akcyjnej, wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych, przez które rozumie się badania lub w inny sposób uzyskiwaną wiedzę, których wynik może być wykorzystany do produkcji nowych lub ulepszonych produktów lub technologii.*

Przepis ten nie zawierał zatem zamkniętego katalogu praw majątkowych uznawanych za wartości niematerialne i prawne, które mogły być podstawą odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wymienione były w nim jedynie najbardziej typowe przykłady takich praw majątkowych.

Tym samym, do wartości niematerialnych i prawnych mogły zostać zaliczone wszelkie nabyte przez podatnika prawa majątkowe, które spełniały następujące warunki:

- nadawały się do gospodarczego wykorzystania,
- przewidywany okres ich używania był dłuższy niż 1 rok,

- przeznaczone były na potrzeby podatnika związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub do oddania do używania na podstawie stosownej umowy.

W rozumieniu § 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r., do wartości niematerialnych i prawnych mogło zatem zostać zaliczone nabyte przez podatnika prawo użytkowania udziału w nieruchomości, o ile spełniało wymienione warunki (sytuacja taka miała miejsce w sprawie, w związku z którą skierowane zostało pytanie prawne).

Przedmiotowe rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych (Dz. U. Nr 6, poz. 35), zwane dalej rozporządzeniem z 17 stycznia 1997 r., które weszło w życie z dniem 8 stycznia 1997 r., zaś miało zastosowanie od dnia 1 stycznia tegoż roku.

Przepis § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r. miał następujące brzmienie:

§ 3. 1. Za wartości niematerialne i prawne uznaje się, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

1) 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,

2) 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.

Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r., nadal otwarty pozostawał więc katalog praw majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych, które mogły być amortyzowane przez podatników. Za wartość niematerialną i prawną, w rozumieniu tegoż przepisu, nadal mogło być tym samym uznane prawo użytkowania udziału w nieruchomości, jeżeli spełniało pozostałe określone w nim warunki.

W cytowanym brzmieniu przepis ten obowiązywał do dnia 20 stycznia 1999 r. Został zmieniony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 1999 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 6, poz. 39), zwanym dalej rozporządzeniem z dnia 19 stycznia 1999 r., które weszło w życie z dniem 21 stycznia 1999 r.

Od tego dnia § 3 ust. 1 otrzymał następujące brzmienie:

§ 3. 1. Za wartości niematerialne i prawne uznaje się nabyte prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 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.

Od dnia 21 stycznia 1999 r., § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r. zawierał zatem enumeratywne wyliczenie praw majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych, które mogły być amortyzowane przez podatników. W katalogu tych praw nie zostało wymienione prawo użytkowania udziału w nieruchomości. Zgodnie jednak z § 2 rozporządzenia z dnia 19 stycznia 1999 r., znowelizowane rozporządzenie z dnia 17 stycznia 1997 r. miało zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji lub wykazu od dnia 1 stycznia 1999 r. Na podstawie tego przepisu, amortyzacji mogły więc od tej daty nadal podlegać prawa majątkowe, które stanowiły wartości niematerialne i prawne w rozumieniu przepisów rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r., w jego brzmieniu sprzed nowelizacji wprowadzonej rozporządzeniem z dnia 19 stycznia 1999 r. W odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji (wykazu) przed 1 stycznia 1999 r., miały bowiem zastosowanie dotychczasowe przepisy rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r.

Od daty wejścia w życie ustawy nowelizującej, tj. od dnia 1 stycznia 2000 r., zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych regulują wyłącznie przepisy u.p.d.o.p.

Jak już wcześniej wskazano, na podstawie art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej, w u.p.d.o.p. dodano m.in. art. 16b ust. 1, który przewiduje zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, stanowiących koszt uzyskania przychodu w formie odpisów amortyzacyjnych. Prawa, które nie zostały wprost wymienione w u.p.d.o.p. jako wartości niematerialne i prawne, nie mogą być więc zaliczone do tej kategorii i nie podlegają amortyzacji (*vide* –

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 czerwca 2009 r., sygn. I SA/OL 340/09, LEX nr 511450).

Prawo użytkowania udziału w nieruchomości nie zostało wymienione w art. 16b u.p.d.o.p., w związku z czym od dnia 1 stycznia 2000 r. nie podlega ono amortyzacji podatkowej.

Przystępując do oceny zasadności zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów, podnieść należy, że ustawa nowelizująca weszła w życie z dniem 1 stycznia 2000 r., zaś jej treść została opublikowana w Dzienniku Ustaw z dnia 30 listopada 1999 r. *Vacatio legis* przewidziana dla wejścia w życie znowelizowanych przepisów, w tym i nowego art. 16b u.p.d.o.p., wynosiła zatem 31 dni.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć należy, że, poprzez zastosowanie *vacatio legis*, prawodawca podjął działania umożliwiające podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych przystosowanie się do nowych warunków, ale tylko w zakresie dotyczącym niedokonywania w nowym roku podatkowym, tj. od 1 stycznia 2000 r., odpisów amortyzacyjnych od praw majątkowych niestanowiących wartości niematerialnych i prawnych wymienionych w art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p.

Jak zasadnie przyjął Sąd pytający, ustawa nowelizująca nie zawiera regulacji intertemporalnej, pozwalającej na kontynuowanie amortyzacji podatkowej rozpoczętej przed 1 stycznia 1999 r., w odniesieniu do praw majątkowych, które, zgodnie z regulacjami wprowadzonymi przez tę ustawę, nie stanowią już wartości niematerialnych i prawnych podlegających odpisom amortyzacyjnym.

W art. 4 ustawy nowelizującej przyjęto bowiem rozwiązanie, zgodnie z którym znowelizowana u.p.d.o.p. ma zastosowanie do dochodów (strat) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2000 r.

Podnieść w tym kontekście należy, że, zgodnie z u.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód, bez względu na rodzaj przychodów, z jakich został osiągnięty. Dochodem jest zasadniczo nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą (art. 7 u.p.d.o.p.). Na podstawie art. 15 u.p.d.o.p., kosztem uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Zasada ta nie uległa zmianie pomimo kilkakrotnych nowelizacji u.p.d.o.p. W myśl art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a – 16m tej ustawy.

Zgodnie z ogólną zasadą prawa intertemporalnego, w razie wątpliwości, czy należy stosować ustawę dawną czy nową, pierwszeństwo ma zawsze ustawa nowa (*vide* – uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1993 r., sygn. W 4/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 45 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46).

Brak w art. 4 ustawy nowelizującej odrębnej regulacji intertemporalnej – odnoszącej się do sytuacji, w której podatnik przed 1 stycznia 1999 r. wprowadził do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych prawa majątkowe, które w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2000 r. nie zostały zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji – implikuje zastosowanie w takim przypadku ogólnej zasady bezpośredniego działania ustawy nowej, tj. art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p.

Zgodnie zaś z tym przepisem, prawo użytkowania udziału w nieruchomości nie zostało zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, w związku z czym odpisy z tytułu jego zużycia nie

mogły być uznane za koszt uzyskania przychodu. Tym samym, od 1 stycznia 2000 r. nie mogły być one uwzględnione przy określaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W rozporządzeniu z dnia 20 stycznia 1995 r. zostały określone zasady dokonywania amortyzacji podatkowej oraz warunki, które musiały zostać spełnione dla uznania praw majątkowych za wartości niematerialne i prawne.

Jak już wskazano, w świetle § 2 pkt 2 tegoż rozporządzenia, amortyzacji mogły podlegać wszystkie prawa majątkowe, spełniające określone w tym przepisie warunki. Dla skorzystania z możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych, podatnicy obowiązani byli wprowadzić te prawa majątkowe do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub wykazu tych środków i wartości (§ 1 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r.).

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 tego rozporządzenia, podatnicy mogli dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zaktualizowanej wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – z zastrzeżeniem ustępu 3 (określał składniki majątkowe, od których nie dokonywano odpisów amortyzacyjnych) i 4 (dotyczył przypadków, w których odpisów amortyzacyjnych dokonywali kredytobiorca lub pożyczkobiorca) tegoż paragrafu. Odpisów amortyzacyjnych nie mogli dokonywać podatnicy, którzy nie prowadzili działalności gospodarczej ze względu na ogłoszoną upadłość.

§ 5 ust. 1 rozporządzenia z 20 stycznia 1995 r. stanowił, iż *odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w równych ratach co miesiąc, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały przyjęto do użytkowania, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji. zbyto lub stwierdzono ich niedobór.*

Zgodnie z § 5 ust. 6 rozporządzenia, odpisy amortyzacyjne mogły być dokonywane w równych ratach kwartalnych lub jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Stosownie zaś do § 6 ust. 1, *od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania zgodnie z umowami zawartymi na podstawie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298, z 1991 r. Nr 60, poz. 253 i Nr 111, poz. 480 oraz z 1994 r. Nr 121, poz. 591 i Nr 133, poz. 685), jeżeli z tych umów wynika prawo zakupu tych środków albo wartości przez korzystającego za cenę ustaloną w umowach oraz od środków trwałych otrzymanych od Skarbu Państwa albo gminy w nieodpłatny zarząd lub nieodpłatne używanie, podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w § 5 ust. 1. Stawki amortyzacyjne, z uwzględnieniem § 7 ust. 2 i 6-10, ustala się w proporcji do okresu wynikającego z umowy, z wyjątkiem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o krótszym okresie amortyzacji niż okres trwania umowy.*

Wskazać przy tym należy, że, na podstawie § 6 ust. 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r., od środków trwałych oraz wartości niematerialnych, przekazanych do używania na podstawie innych umów niż wymienione w ust. 1 tegoż paragrafu, odpisów amortyzacyjnych mogli dokonywać podatnicy, którzy zgodnie z odrębnymi przepisami zaliczyli te środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne do składników majątku. Odpisów amortyzacyjnych dokonywali wówczas wynajmujący (wyzierzawiający) albo najemca (dzierzawca) na zasadach określonych w § 7 (dotyczył środków trwałych) i 8 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r.

Rozporządzenie z dnia 20 stycznia 1995 r., w § 8 ust. 1, wprowadzało szczególne rozwiązanie dotyczące okresu amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

Zgodnie z tym przepisem, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz § 6 ust. 1, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- 1) od wartości oprogramowania komputerów i praw autorskich - 2 lata,
- 2) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych - 3 lata,
- 3) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych - 5 lat.

W świetle tego przepisu, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych zasadniczo nie mógł być krótszy od okresów przewidzianych w tymże przepisie.

Tylko w przypadku, gdy wartość początkowa prawa majątkowego zaliczanego do wartości niematerialnych i prawnych wynosiła poniżej 2000 zł, podatnik mógł zaliczyć ten wydatek jednorazowo w koszty uzyskania przychodu (§ 3 ust. 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r.). Jedynie wtedy zastrzeżono dla podatników prawo wyboru sposobu dokonywania odpisów, tj. także możliwość dokonania odpisu jednorazowo w miesiącu oddania tych środków do używania.

W § 8 ust. 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. wprowadzono wymóg, iż *podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych tytułów wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych*. W świetle tego przepisu, przyjęta przez podatników stawka amortyzacyjna obowiązywała przez cały okres amortyzacji. Nie było możliwości zmiany przyjętej stawki amortyzacyjnej, a w konsekwencji wydłużenia bądź skrócenia okresu amortyzacji wartości niematerialnych lub prawnych.

W analogiczny sposób zasady i warunki dokonywania odpisów amortyzacyjnych zostały uregulowane w rozporządzeniu z dnia 17 stycznia 1997 r. W szczególności dotyczy to obowiązku wprowadzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do ewidencji lub wykazu (§ 1), sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych (§ 7 ust. 1 pkt 1, § 8),

okresów amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych (§ 10), związania podatnika przez cały okres amortyzacji ustaloną wysokością stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych wartości niematerialnych lub prawnych (§ 10 ust. 3).

Wskazać należy, że, zgodnie z § 10 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r., okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie mógł być krótszy niż:

- 1) od wartości oprogramowania komputerów oraz od praw autorskich - 24 miesiące,
- 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych - 24 miesiące,
- 3) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych - 36 miesięcy,
- 4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych - 60 miesięcy.

Reasumując, można uznać, iż w wymienionych aktach wykonawczych, prawodawca przyznał podatnikom prawo do amortyzacji podatkowej prawa użytkowania udziału w nieruchomości. W wymienionych rozporządzeniach określono także minimalny okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.

Analiza przepisów rozporządzeń z dnia 20 stycznia 1995 r. oraz 17 stycznia 1997 r. pozwala na uznanie, iż w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych zasadniczo wprowadzono tzw. liniową metodę amortyzacji, przy której składnik majątkowy jest amortyzowany równomiernie podczas okresu jego amortyzacji. Jest to metoda, w której odpisy amortyzacyjne są dokonywane w jednakowej wysokości w całym okresie amortyzacji, co wiąże się ze stałą podstawą opodatkowania (*vide* – wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 235/03, LEX nr 90115).

Obowiązujące przed dniem 1 stycznia 1999 r. przepisy zobowiązywały zatem podatników do ustalenia okresów dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie krótszych niż

określone w § 8 ust. 1 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. oraz w § 10 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r. Nie określały przy tym maksymalnego okresu dokonywania tych odpisów.

W świetle regulacji zawartych w § 8 ust. 2 rozporządzenia z dnia 20 stycznia 1995 r. i § 10 ust. 3 rozporządzenia z dnia 17 stycznia 1997 r., podatnicy ustalali stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji, przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Raz ustalone stawki nie mogły ulec zmianie (*vide* – pismo Podkarpackiego Urzędu Skarbowego z dnia 12 września 2006 r., nr PUS.I/423/56/06, LEX nr 18250, które dotyczy co prawda art. 16m u.p.d.o.p., lecz ma zastosowanie w niniejszej sprawie ze względu na tożsame co do istoty brzmienie tego przepisu z wymienionymi przepisami aktów wykonawczych).

Okres amortyzacji danego składnika majątkowego uzależniony był więc od wysokości ustalonych przez podatnika stawek amortyzacyjnych. W granicach, wyznaczonych przez wskazane rozwiązania, podatnicy mogli określić, przez jaki okres będą amortyzować daną wartość niematerialną lub prawną. Podkreślić ponownie należy, że okres ten nie mógł ulec zmianie w trakcie amortyzacji, ze względu na niezmienność ustalonych przez podatnika stawek amortyzacyjnych.

Można zatem uznać, że przepisy wymienionych rozporządzeń dawały gwarancje czasowe dokonywania odpisów amortyzacyjnych od praw majątkowych, zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych.

Normodawca określił pewien horyzont czasowy, w którym podatnik, stosujący się do obowiązujących przepisów wymienionych rozporządzeń, pod rządami których rozpoczął dokonywanie odpisów amortyzacyjnych wartości niematerialnych i prawnych, mógł liczyć na to, iż będzie mógł je kontynuować do zakończenia przyjętego okresu amortyzacji, który nie mógł być zmieniony. Naruszenie którejs z wymienionych reguł, dotyczących odpisów

amortyzacyjnych, pozbawiało podatnika możliwości ich dokonywania. W obowiązującym do dnia 1 stycznia 2000 r. stanie prawnym przyjmowano, że odpisy amortyzacyjne, dokonane w sposób nieuwzględniający zasad przewidzianych w przepisach wykonawczych, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (*vide* – wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 23 lipca 2003 r., sygn. I SA/Wr 1743/01, LEX nr 90445).

Wskazać ponadto należy, że amortyzacja odzwierciedla zużywanie się składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej w czasie. Istota amortyzacji polega na tym, że wydatki o stosunkowo dużej wartości, które związane są ze składnikami majątku o dłuższym okresie używalności, nie są zaliczone do kosztów, lecz są ujmowane w księgach jako wartość początkowa majątku, koszty pojawiają się natomiast w formie odpisów amortyzacyjnych dokonanych od wartości początkowej poszczególnych składników majątku (*vide* – wyrok NSA w Warszawie z dnia 22 maja 2002 r., sygn., III SA 3440/00, LEX nr 77584). Amortyzacja praw majątkowych o dużej wartości początkowej (jak w sprawie zawisłej przed Sądem pytającym) ze swej istoty jest więc przedsięwzięciem długotrwałym.

Podkreślić przy tym należy, że wydatków na nabycie wartości niematerialnych i prawnych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Kosztami takimi są wówczas odpisy z tytułu zużycia wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) [*vide* – E. Lelito, *Licencja na wydanie i sprzedaż książki - podatki dochodowe*, Przegląd podatkowy nr 6/2011, str. 55].

Reasumując, przedsięwzięcie w postaci dokonywania odpisów amortyzacyjnych od prawa użytkowania udziału w nieruchomości miało określony w przepisach prawa horyzont czasowy, w którym mogło być ono realizowane. Miało charakter długotrwały oraz zostało rozpoczęte w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 1999 r.

Wprowadzając nowe uregulowania, wyłączające od 1 stycznia 2000 r. możliwość amortyzacji niektórych praw majątkowych, ustawodawca powinien

był w związku z tym uwzględnić sytuację tych podatników, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych – prowadząc działalność gospodarczą korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do tychże praw (w tym prawa użytkowania udziału w nieruchomości). Powinno to nastąpić w drodze stosownych regulacji intertemporalnych.

W ustawie nowelizującej przewidziano co prawda, jak już wcześniej wskazano, 31- dniową *vacatio legis*. Jednakże z uwagi na wskazane regulacje, dotyczące zasad oraz okresów amortyzacji, obowiązujące w stanie prawnym przed dniem 1 stycznia 2000 r. – podmioty, które rozpoczęły amortyzację prawa użytkowania udziału w nieruchomości przed dniem 1 stycznia 1999 r., nie mogły w okresie *vacatio legis* dokonać odpisu amortyzacyjnego tej części wartości początkowej tegoż prawa, która, z uwagi na przyjęty pod rządami dotychczasowych przepisów okres amortyzacji, nie została dotychczas wliczona w koszty uzyskania przychodu. Od 1 stycznia 2000 r., z uwagi na brzmienie art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p., od prawa użytkowania udziału w nieruchomości nie mogły być zaś już dokonywane odpisy amortyzacyjne.

W następstwie braku stosownej regulacji przejściowej w art. 4 ustawy nowelizującej, podatnik został zatem pozbawiony możliwości kontynuacji dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości początkowej prawa użytkowania udziału w nieruchomości, które rozpoczął przed 1 stycznia 1999 r. zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami.

Oceniając kwestionowane przepisy pod kątem zgodności z zasadą ochrony praw nabytych zauważyć należy, że poza zakresem jej stosowania znajdują się sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych tych praw (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100). Zakres stosowania zasady ochrony praw nabytych obejmuje tylko takie wypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych bądź ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych tych praw

(*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, *op. cit.*). O zarzucie naruszenia praw nabytych mówić można tylko wskazując konkretne prawo podmiotowe (maksymalnie ukształtowaną ekspektatywę), które zostało odebrane lub ograniczone (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2005 r., sygn. P 20/04, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 111).

W przedmiotowej sprawie, uprawnienie podatnika do amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości nie zostało skonkretyzowane w stopniu pozwalającym na uznanie go za prawo podmiotowe (ekspektatywę maksymalnie ukształtowaną), do którego miałyby zastosowanie konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych. Przepisy obowiązujące przed dniem 1 stycznia 2000 r. nie określały wprost okresu, na jaki przyznano podatnikom uprawnienie do dokonywania odpisów amortyzacyjnych z tytułu prawa użytkowania udziału w nieruchomościach. Jak wskazano we wcześniejszej części niniejszego stanowiska, określenie maksymalnego okresu amortyzacji podatkowej tego prawa uzależnione było od woli podatnika (ustalonych przez niego stawek amortyzacyjnych).

Istnieją zatem uzasadnione wątpliwości, czy w przedmiotowej sprawie ma zastosowanie zasada ochrony praw nabytych.

Z tych względów, konstytucyjność kwestionowanych przepisów należy rozpatrywać przede wszystkim w kontekście naruszenia zasady ochrony interesów w toku.

Zasada ta nakłada na ustawodawcę obowiązek takiego formułowania nowych przepisów podatkowych, przy których szanowane są „interesy w toku”, tj. przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządami przepisów poprzednich. Obowiązek ten może być relatywizowany powołaniem się na ogólny argument ryzyka gospodarczego, które odnosi się także do zmian stanu prawnego. Obowiązkowi temu należy przypisać bardziej kategorię charakter w tych wszystkich sytuacjach, w których ustawodawca wyznaczył pewien okres

w którym miało być możliwe prowadzenie przedsięwzięć finansowych według z góry ustalonych zasad czy „reguł gry”.

Jeżeli w przepisie prawa zapewniono obywatela, że przez pewien czas obowiązywać go będą pewne reguły, a obywatel – kierując się tym zapewnieniem – rozpoczął konkretne działania, to reguł tych nie należy już zmieniać na niekorzyść obywatela.

Wskazany w przepisach wykonawczych, obowiązujących przed 1 stycznia 1999 r., sposób uregulowania zasad amortyzacji przy wartościach niematerialnych i prawnych podlegających odpisom amortyzacyjnym – do których było wówczas zaliczane prawo użytkowania udziału w nieruchomości – stwarzał u podatnika przekonanie, iż prawo do korzystania z odpisów amortyzacyjnych będzie mu przysługiwało przez przyjęty przez niego, przed rozpoczęciem odpisów amortyzacyjnych, okres amortyzacji.

W kontekście oceny konstytucyjności kwestionowanych regulacji, zauważyć należy, że ustawodawca jest upoważniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowania takich rozwiązań prawnych, które – jego zdaniem – będą najlepiej służyły realizacji tych celów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36, 12 września 2000 r., sygn. K 1/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 185 oraz 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, *op. cit.*). Konstytucja pozostawia przy tym ustawodawcy szczególną swobodę w kształtowaniu systemu prawa podatkowego. Może on swobodnie kształtować poszczególne konstrukcje prawnopodatkowe, zwłaszcza przy określeniu w ustawie stanów faktycznych stanowiących podstawę zwolnień podatkowych.

Jak już wskazano, możliwość stosowania odpisów amortyzacyjnych ma wpływ na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu, aczkolwiek nie jest ulgą czy zwolnieniem podatkowym. Określenie katalogu praw majątkowych, podlegających odpisom amortyzacyjnym w podatku od

dochodów od osób prawnych, jak również dokonywanie w tym przedmiocie zmian - bez wątplenia mieści się w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody ustawodawcy w sferze kształtowania prawa podatkowego.

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 obowiązek ochrony interesów w toku, który stanowi konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej.

Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, 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 (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Prawodawca narusza wartości, znajdujące się u podstaw omawianej zasady, wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie 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 sprawach (tamże).

Przy zmianie obowiązującego prawa ustawodawca obowiązany jest do poszanowania proceduralnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji, które stanowią przejaw ogólnej zasady lojalności państwa wobec obywatela. Zasady te wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy należytego formułowania przepisów przejściowych.

W sytuacji, gdy regulacje prawa podatkowego przybierają dla obywateli konkretny wymiar finansowy, ustawodawca powinien kształtować nowe

regulacje z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował określone posunięcia, a jego interesy mogą znajdować się w toku.

Sytuacja taka zaistniała w niniejszej sprawie, w której, działający w dobrej wierze podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, przed 1 stycznia 1999 r. ustalił 20 – letni okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla określonego składnika majątkowego, który w świetle obowiązujących wówczas przepisów podlegał amortyzacji.

Podkreślić ponownie należy, że przedmiotem oceny zgodności z Konstytucją w niniejszej sprawie nie jest sama dopuszczalność możliwości zmiany w tym zakresie przepisów prawa podatkowego. Konstytucyjnie dopuszczalne jest bowiem zmienianie przez ustawodawcę przepisów prawa podatkowego także na niekorzyść jednostek, np. poprzez ograniczenie czy likwidację przysługujących im uprawnień.

Przedmiotem tej oceny jest brak w ustawie nowelizującej stosownych regulacji intertemporalnych, dotyczących stanu prawnego ukształtowanego pod rządami dotychczasowych przepisów.

Ustawodawca ma konstytucyjny obowiązek starannego uwzględniania – za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, w szczególności zaś techniki przepisów intertemporalnych – ochrony interesów będących w toku (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, *op. cit.*).

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.

W ustawie nowelizującej ustawodawca nie wprowadził rozwiązań, które w należyty sposób chroniłyby interesy w toku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy przed 1 stycznia 1999 r. rozpoczęli amortyzację prawa użytkowania udziału w nieruchomości i, z uwagi na obowiązujące wówczas przepisy dotyczące zasad amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, nie mogli zakończyć dokonywania odpisów amortyzacyjnych przed dniem 1 stycznia 2000 r.

Brak w art. 4 ustawy nowelizującej przepisów przejściowych, umożliwiających dalszą amortyzację podatkową tego prawa majątkowego, narusza tym samym konstytucyjny obowiązek poszanowania interesów w toku. Jednostka powinna bowiem układać swoje sprawy w przekonaniu, że jej działania, podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem, będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny.

W kontekście oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji podkreślić ponadto należy, że w rozporządzeniu z dnia 19 stycznia 1999 r., nowelizującym rozporządzenie z dnia 17 stycznia 1997 r., normodawca uwzględnił interesy podatników, którzy wprowadzili do ewidencji (wykazu) wartości niematerialne i prawne podlegające odpisom amortyzacyjnym w świetle przepisów obowiązujących przed nowelizacją. Wynika to z brzmienia cytowanego i omawianego we wcześniejszej części stanowiska § 2 rozporządzenia z dnia 19 stycznia 1999 r., który umożliwiał kontynuację amortyzacji także tych praw majątkowych, które w świetle nowych przepisów nie zostały zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Co prawda, w stanie prawnym przed 1 stycznia 1999 r., prawo użytkowania udziału w nieruchomości zostało zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji w przepisach rozporządzenia, tj. aktu o randze podustawowej.

Wydaje się jednak, że nie można uznać, iż wyłącza to stosowanie konstytucyjnej zasady ochrony interesów w toku.

Uprawniony organ wydał bowiem wymienione akty prawne, działając na podstawie i w granicach upoważnienia zawartego w ustawie, a rozporządzenie także jest źródłem prawa powszechnie obowiązującego.

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że art. 4 w zw. z art. 1 pkt 6 ustawy nowelizującej, w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2000 r. możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed dniem 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego