



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 grudnia 2024 r.

Pozycja 109

WYROK

z dnia 21 listopada 2024 r.

Sygn. akt P 11/24

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Jędrzejewski – przewodniczący
Krystyna Pawłowicz
Stanisław Piotrowicz
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca
Jarosław Wyrembak,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 21 listopada 2024 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu:

czy art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509) w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1291, ze zm.) w zakresie, w jakim nie pozwała na uznanie za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest zgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.) w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1291, ze zm.) w zakresie, w jakim pozbawia możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwol-

nionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: sąd pytający) w postanowieniu z 22 sierpnia 2024 r. zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym czy art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1291, ze zm.; dalej: nowelizacja z 2018 r.) w zakresie, w jakim nie pozwała na uznanie za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest zgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji.

1.1. Pytanie prawne zostało związane z rozpatrywaną przez sąd pytający sprawą Waldemara Krzemińskiego (dalej: skarżący) oraz Lidii Krzemińskiej (dalej: skarżąca, wspólnie: skarżący). Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego (dalej: Naczelnik UCS) decyzjami z 2 sierpnia 2023 r. oraz 4 października 2023 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych PIT-36L za 2018 r. skarżącemu i skarżącej w wysokości odpowiednio 244044,00 zł oraz 199146,00 zł. Sąd pytający wskazał, że w ocenie Naczelnika UCS skarżący zawyżyli koszty uzyskania przychodów z tytułu indywidualnych działalności gospodarczych. Zawyżenie to miało nastąpić na skutek zaliczenia w do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od udziału w prawie do zarejestrowanego wzoru wspólnotowego. Naczelnik UCS ustalił, że prawo do tego zarejestrowanego znaku wspólnotowego zostało przekazane skarżącej przez jej matkę w drodze darowizny na mocy umowy z 28 października 2017 r. W umowie darowizny oświadczono, że darowizna nie podlega podatkowi od spadków i darowizn. Na mocy umowy darowizny z 28 października 2017 r. skarżąca następnie darowała skarżącemu wynoszący ½ udział w prawie do zarejestrowanego wzoru wspólnotowego. W tej umowie również oświadczono, że darowizna nie podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Skarżący 30 października 2017 r. wprowadzili nabyte w opisany sposób udziały do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych. Od wartości tych dokonano odpisów amortyzacyjnych. Naczelnik UCS w swoich decyzjach uznał, że na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. brak jest możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zostały nabyte nieodpłatnie. Skarżący wnieśli odwołania od decyzji Naczelnika UCS. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: Dyrektor IAS) decyzjami z 29 lutego 2024 r. utrzymał decyzje w mocy. Dyrektor IAS podzielił stanowisko Naczelnika UCS. Skarżący wnieśli skargi na decyzje Dyrektora IAS. Wniesiono o uchylenie zaskarżonych decyzji.

1.2. Zaskarżonym decyzjom zarzucono m.in. naruszenie art. 2 Konstytucji przez niezastosowanie w sprawie zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesów w toku, co doprowadziło do zakwestionowania ujętych w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych naliczonych od wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej w postaci prawa do zarejestrowanego wzoru wspólnotowego. Takie rozstrzygnięcie należy uznać za niezgodne z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań. Wskazywano również, że sam przepis będący podstawą rozstrzygnięcia, art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. również jest niezgodny z zasadą interesów w toku, która wynika z art. 2 Konstytucji.

1.3. W związku z wyżej opisanymi sprawami, sąd pytający zdecydował się przedstawić, na podstawie art. 193 Konstytucji, pytanie prawne Trybunałowi Konstytucyjnemu. Sąd pytający wskazał, że merytoryczne rozpatrzenie pytania prawnego jest zasadne, ponieważ spełnione są wszystkie konieczne ku temu przesłanki. W przedmiocie przesłanki funkcjonalnej wskazano, że w przypadku „uznania niekonstytucyjności wskazanego przepisu w zakresie objętym pytaniem konieczne będzie uchylene zaskarżonych decyzji oraz nakazanie organom podatkowym by w toku powtórnego postępowania nie powoływano się na postanowienia tego przepisu”.

1.4. Sąd pytający wskazał na brzmienie kwestionowanego przepisu do końca 2017 r. – wówczas nie uważano za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub, dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku. Sąd pytający wskazał, że przepis ten znowelizowano w latach 2017-2018 dwukrotnie. Pierwszy raz na podstawie ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175), gdzie w obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. brzmieniu art. 23 ust. 1 pkt 45a lit a u.p.d.o.f. m.in. usunięto sformułowanie „z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny”. Drugi raz kwestionowany przepis zmieniono na mocy nowelizacji z 2018 r. Zgodnie z jej brzmieniem, art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego lub nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn lub nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku. Jednocześnie w nowelizacji z 2018 r. uchwalono art. 23 ust. 9 u.p.d.o.f., który stanowi, że art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 u.p.d.o.f. i nie stosuje się art. 22g ust. 15 u.p.d.o.f. Na mocy art. 4 pkt 1 nowelizacji z 2018 r., brzmienie art. 23 ust. 1 pkt 45a u.p.d.o.f. stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r. Sąd pytający wskazał, że w realiach rozpatrywanych spraw zastosowanie znajduje treść art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. ukształtowana nowelizacją z 2018 r. Wykładnia językowa tego przepisu nie budzi wątpliwości: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz war-

tości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, jeżeli nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Kluczowe dla sądu pytającego jest, że nie przewidziano na poziomie ustawy przepisów intertemporalnych, które pozwalałyby na kontynuowanie amortyzacji rozpoczętej przed 1 stycznia 2018 r. na dotychczasowych zasadach. W ocenie sądu pytającego objęcie wyłączeniem z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, których amortyzację rozpoczęto przed 1 stycznia 2018 r., należy traktować jako naruszenie zasady ochrony interesów w toku wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Na poparcie swojego poglądu, sąd pytający zaprezentował słownikową oraz ekonomiczną definicję amortyzacji, a także odwołał się do wyroku Trybunału z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13), w którym wskazano istotę amortyzacji podatkowej. Sąd pytający wskazał w szczególności na podkreślone przez Trybunał istotne funkcje amortyzacji podatkowej. W szczególności za najważniejsze uznano możliwość stopniowego odzyskania funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji, oraz zapewnienie Skarbowi Państwa stałych i względnie przewidywalnych wpływów podatkowych, gdyż podatnik odpisuje wydatki podlegające amortyzacji w ustalonych i rozłożonych w czasie odstępach. Sąd pytający przytoczył również fragment uzasadnienia wyroku TK o sygn. P 10/11, z którego wynika, że: „ustawodawca, który – w ramach przysługującej mu swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego – pozbawia podatnika możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, powinien uwzględnić nie tylko jego sytuację prawną i gospodarczą, ale także w sposób maksymalnie możliwy innych podmiotów, pośrednio korzystających z uprawnień przysługujących temu podatnikowi”.

1.5. Sąd pytający zaznaczył, że swoboda kształtowania systemu podatkowego przez ustawodawcę równoważona jest istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych, w myśl wyroku TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46), należą w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej. Sąd pytający uznał, że koniecznym wymogiem realizacji zasady zaufania jest zagwarantowanie bezpieczeństwa prawnego. Bezpieczeństwo to związane jest z pewnością prawa i umożliwia przewidywalność działań organów państwa, a także propagowanie działań własnych. Sąd pytający wskazał, że zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Szczególny obowiązek ochrony interesów w toku ciąży na ustawodawcy w sytuacji wystąpienia trzech przesłanek wskazanych w wyroku o sygn. K 45/01: „1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji”. Sąd pytający przywołał również wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98 (OTK ZU nr 1/1999, poz. 1), z którego wynika, że: „jest obowiązkiem ustawodawcy ustanowienie takich przepisów przejściowych, by umożliwić dokończenie owych przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo „by stworzyć inne możliwości dostosowania się podatnika do zmienionej sytuacji prawnej”.

1.6. Sąd pytający stwierdził, że „uznać należy, że w 2017 r. skarżący faktycznie rozpoczęli realizację przedsięwzięcia w postaci przeznaczenia udziałów we wskazanym prawie na potrzeby prowadzonych działalności gospodarczych czego konsekwencją było również rozpoczęcie amortyzacji tych udziałów. Omawiane przedsięwzięcie zostało rozłożone w cza-

się, a ponadto przepisy ustawy o PDOF w brzmieniu obowiązującym w 2017 r. wyznaczały horyzont czasowy rozpoczętego procesu amortyzacji” (pytanie prawne, s. 12). W ocenie sądu pytającego, skarżący, kierując się zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, mieli prawo oczekiwać, że ustawodawca umożliwi im dokończenie rozpoczętego w 2017 r. procesu amortyzacji udziału w prawie do zarejestrowanego wzoru wspólnotowego na dotychczasowych zasadach. Na mocy art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 1 nowelizacji z 2018 r. pozbawiono bowiem skarżących prawa do uznania za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od udziałów w prawie do zarejestrowanego wzoru wspólnotowego. Sąd pytający wskazał równocześnie, że mimo to skarżący zobowiązani byli do wykazywania przychodów z tytułu otrzymanego wynagrodzenia za udzielenie licencji do tego prawa. Sąd pytający uznał więc, że „[w] konsekwencji doszło do sytuacji, w której ustawodawca z jednej strony w dalszym ciągu wiąże podatkowe konsekwencje z uzyskiwaniem przysporzeń z danej wartości niematerialnej i prawnej pozbawiając jednocześnie podatnika prawa do amortyzowania tego dobra mającego w założeniu doprowadzić do niejako odzyskania jego wartości” (pytanie prawne, s. 13).

2. W piśmie z 21 października 2024 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w sprawie.

II

Na rozprawie w dniu 21 listopada 2024 r. nikt się nie stawił. Sędzia sprawozdawca przedstawił treść pytania prawnego.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Dopuszczalność pytania prawnego.

1.1 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: sąd pytający) w postanowieniu z 22 sierpnia 2024 r. zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa o podatku dochodowym) w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1291, ze zm.; dalej: nowelizacja z 2018 r.) w zakresie, w jakim nie pozwala na uznanie za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest zgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji.

1.2. Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić 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. Oznacza to, że spełnione muszą być trzy przesłanki: podmiotowa, przedmiotowa i funkcjonalna.

1.2.1. Przesłanka podmiotowa pytania prawnego ukształtowanego w oparciu o art. 193 Konstytucji polega na tym, że pytanie prawne może zadać Trybunałowi sąd. To znaczy, że jest to każdy podmiot nazwany w Konstytucji sądem. Jest to zatem państwowy organ władzy sądowniczej, oddzielony i niezależny od władzy ustawodawczej i wykonawczej, sprawujący wymiar sprawiedliwości.

W niniejszej sprawie pytanie zadał sąd, tj. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu. Spełniona jest zatem przesłanka podmiotowa.

1.2.2. Przesłanka przedmiotowa pytania prawnego odnosi się do dopuszczalnego przedmiotu i wzorców kontroli. Wyrażona jest ona w tej części art. 193 Konstytucji, w której mowa o tym, że pytanie prawne może dotyczyć zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą.

Przyjmuje się, że chodzi w tym wypadku o taki akt normatywny (lub normy z niego wywodzone), który ma bezpośrednie znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy rozpatrywanej przez sąd. W orzecznictwie TK wskazuje się, że przedmiotem kontroli może być przepis lub przepisy aktu normatywnego, które będą miały zastosowanie lub tylko wywierały bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed sądem (zob. np. postanowienie z 28 kwietnia 2015 r., sygn. P 58/13, OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 58). Są to normy, które składają się na szeroko rozumianą podstawę prawną rozstrzygnięcia sprawy (zob. np. M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 148-149). Chodzi więc nie tylko o bezpośrednią podstawę prawną, lecz także związane z nią elementy systemowe umożliwiające sądowi wydanie orzeczenia.

Lektura *petitum* pytania prawnego potwierdza, że sąd pytający kwestionuje w sprawie określoną jednostkę redakcyjną aktu normatywnego, tj. ustawy o podatku dochodowym oraz nowelizacji z 2018 r., z których wywodzi normy prawne, czego wyraz daje w zakresowym ujęciu przedmiotu kontroli. Nie ulega zatem wątpliwości, że pytanie wskazane przez sąd pytający dotyczy zgodności z Konstytucją normy prawnej wywodzonej z przepisów ustawowych. Nie odnosi się one do sposobu wykładni prawa ani do jego stosowania, ale sformułowano w nim zarzuty co do niezgodności hierarchicznej tych norm z aktami wyższego rzędu.

Trybunał Konstytucyjny uznał więc spełnienie w niniejszej sprawie przesłanki przedmiotowej.

1.2.3. Ostatnią z przesłanek pytania prawnego jest przesłanka funkcjonalna. Przesłanka funkcjonalna pytania prawnego jest nakazem, zgodnie z którym rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem pytającym powinno zależeć od odpowiedzi, jakiej udzieli Trybunał Konstytucyjny na pytanie prawne (por. postanowienia TK z: 27 marca 2009 r., sygn. P 10/09, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 40; 11 października 2017 r., sygn. P 21/16, OTK ZU A/2017, poz. 70). Powinien zatem zachodzić ścisły związek między indywidualną sprawą rozpoznawaną przez sąd pytający a wątpliwością co do zgodności z Konstytucją aktu normatywnego, która pojawiła się w tej sprawie. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 12 grudnia 2023 r. o sygn. P 20/19 (OTK ZU A/2023, poz. 102) „[a]by przesłanka funkcjonalna mogła zaistnieć, wspomniany związek pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem sądu w konkretnej sprawie, może przełożyć się zarówno na sentencję orzeczenia sądu jak również na jego uzasadnienie”.

W wyroku TK z 10 lipca 2014 r. o sygn. P 19/13 (OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 71) wskazano, że „[z]daniem Trybunału, wyrażonym w wyroku z 12 maja 2011 r. (sygn. P 38/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 33), «istotne jest, aby [kwestionowane] normy (...) pozostawały w związku z merytorycznym żądaniem strony i mogły zostać wykorzystane w procesie subsumpcji» (zob. także wyrok z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108, s. 1350). W niniejszej sprawie kwestionowana norma kompetencyjna (...) może zostać wykorzystana w procesie subsumpcji dokonywanej przez sąd pytający. Nie jest nato-

miast decydujące to, jakie będą rzeczywiste skutki orzeczenia Trybunału dla sprawy rozpatrywanej przed NSA”.

W niniejszej sprawie sąd pytający wprost wskazał, w jaki sposób pytanie prawne spełnia przesłankę funkcjonalną. Sąd pytający stwierdził, że wydanie przez Trybunał wyroku o niekonstytucyjności przedmiotu kontroli we wskazanym w pytaniu zakresie zobowiązuje sąd pytający do uchylecia zaskarżonych decyzji oraz nakazanie organom podatkowym, by w toku powtórnego postępowania nie powoływano się na postanowienie tego przepisu. Wobec tego wyrok Trybunału w niniejszej sprawie wpłynie nie tylko na samo rozstrzygnięcie i sentencję wyroku sądu pytającego, lecz także na sformułowaną przezeń oceną prawną i wskazania co do dalszego postępowania, które na podstawie art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935) będą wiążące dla organów, których działanie było przedmiotem zaskarżenia. Wyrok Trybunału bezpośrednio wpłynie na rozstrzygnięcie sądu pytającego, co oznacza, że w niniejszym pytaniu prawnym występuje przesłanka funkcjonalna.

Konkludując, Trybunał Konstytucyjny uznał, że wszystkie przesłanki wymagane do merytorycznego rozpatrzenia niniejszego pytania prawnego zostały spełnione.

2. Przedmiot kontroli.

2.1. Sąd jako przedmiot kontroli w niniejszej sprawie wskazał art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 1 nowelizacji z 2018 r. Jak słusznie wskazał sąd pytający, Trybunał w swoim orzecznictwie na potrzeby badania przepisów regulujących tę materię przytaczał już doktrynalne definicje amortyzacji. Dla rozpatrzenia niniejszej sprawy konieczne jest podkreślenie istoty amortyzacji podatkowej oraz jej funkcji. Istotą amortyzacji podatkowej jest rozłożenie w czasie kosztu nabycia danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Następuje to przez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w okresie amortyzacji. Należy zauważyć, że z systemowej wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym regulujących materię amortyzacji wynika, iż podatnicy, co do zasady, zobowiązani są do zaliczenia określonych składników majątkowych odpowiednio do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywania od wartości tych składników odpisów amortyzacyjnych. Zwolnieni z tego obowiązku są jedynie podatnicy, którzy ogłosili upadłość i nie prowadzą w związku z tym działalności gospodarczej (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Uwagi do art. 22f*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2015). Należy zauważyć, że zgodnie z art. 22f ust. 3 u.p.d.o.f. dokonanie odpisu amortyzacyjnego jednorazowo jest możliwe jedynie w sytuacji, gdy wartość początkowa składnika majątku jest równa lub niższa niż 10 000 zł. Jeśli wartość ta przekracza 10 000 zł, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 22h-22m u.p.d.o.f. Co ważne, ustawodawca wskazał również minimalne okresy rozliczania odpisów amortyzacyjnych w przypadku ustalenia przez podatnika indywidualnych stawek amortyzacyjnych (art. 22j u.p.d.o.f.) oraz wobec dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych (art. 22m u.p.d.o.f.). Minimalne okresy są różne w zależności od amortyzowanego składnika majątku, jednak co do zasady przekraczają one rok, a w określonych sytuacjach okres ten nie może być krótszy niż 10 lat.

2.2. Sprawa, z którą zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału sąd pytający, odnosi się do uznania za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od udziału w prawie zarejestrowanego wzoru wspólnotowego. Na podstawie art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. amortyzacji podlegają prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 1170; dalej: p.w.p.). Zgodnie z art. 6 ust. 1 p.w.p. na warunkach określonych w tej ustawie udzielane są patenty oraz dodatkowe prawa

ochronne m.in. na wzory przemysłowe, topografie układów scalonych oraz oznaczenia geograficzne. Na podstawie art. 4 ust. 1 p.w.p. przepisy tej ustawy odpowiednio stosuje się do wspólnotowych znaków towarowych i wzorów wspólnotowych. Zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. a Rozporządzenia Rady (WE) nr 6/2002 z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie wzorów wspólnotowych (Dz. Urz. L 3 z 05.01.2002, s. 1, ze zm.) wzór wspólnotowy jako przedmiot własności traktowany jest w całości i na całym obszarze Wspólnoty tak jak krajowe prawo z wzoru państwa członkowskiego, w którym właściciel ma swoją siedzibę lub miejsce zamieszkania w dacie dokonywania oceny. Nie ulega więc wątpliwości, że udział w prawie zarejestrowanego wzoru wspólnotowego uznawany jest za składnik majątku podlegający amortyzacji. Zgodnie z art. 22m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. okres rozliczania odpisów amortyzacyjnych od udziału w prawie zarejestrowanego wzoru wspólnotowego (zaliczanego do pozostałych wartości niematerialnych i prawnych) nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

2.3. Kwestionowany art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. stanowi, że za koszty uzyskania przychodu nie uznaje się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku. Brzmienie tego przepisu uległo dwukrotnej modyfikacji w okresie pomiędzy wprowadzeniem przez skarżących nabytych udziałów w prawie do wzoru wspólnotowego do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych a końcem 2018 r. Zgodnie z przepisem w wersji obowiązującej do 31 grudnia 2017 r. nie uważano za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny. Wyłączenie to zostało derogowane na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175; dalej: nowelizacja z 2017 r.). Po wejściu w życie nowelizacji z 2017 r., odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów, jeżeli nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku. Nowelizacja z 2017 r. została uchwalona przez Sejm 27 października 2017 r., a następnie podpisana przez Prezydenta 22 listopada 2017 r. Zgodnie z art. 15 nowelizacji z 2017 r., weszła ona w życie 1 stycznia 2018 r. Już zgodnie z treścią tej ustawy, nie można było uznać za koszty uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych dokonywanych przez skarżących w sprawach rozpatrywanych przez sąd pytający. Nabyli oni bowiem prawa do wzoru wspólnotowego nieodpłatnie, a nabycie to korzystało ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Omawianą zmianę uzasadniał projektodawca w następujący sposób: „[o]becnie u.p.d.o.f., co do zasady, przewiduje wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie. Wyjątek w tym zakresie stanowią odpisy od takich składników aktywów nabytych w drodze spadku lub darowizny. Odstępstwo to – w zakresie darowizn – jest wykorzystywane przez podatników do przeszacowywania podatkowej wartości składników majątku poprzez przekazywanie ich członkom najbliższej rodziny, korzystającym ze zwolnień w podatku od spadków i darowizn. Dzięki dokonaniu takiej darowizny ob-

darowany nabywa prawo do kosztowej amortyzacji danego składnika majątku, liczonej od jego aktualnej wartości rynkowej (której faktyczne zakwestionowanie w przypadku wartości niematerialnych i prawnych może być problematyczne) bez wykazywania jakichkolwiek przychodów z tego tytułu i mimo tego, iż składnik ten mógł już zostać zamortyzowany u darczyńcy. Z uwagi na powyższe w u.p.d.o.f. proponuje się ograniczenie omawianego wyłączenia. Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych tytułem darmym będą kosztem uzyskania przychodu tylko w przypadku, kiedy wartość spadku lub darowizny nie korzystała ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn” (s. 33 uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 1878/VIII kadencja). W nowelizacji z 2018 r. wprowadzenie do wyliczenia sformułowane w art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. zmodyfikowano w ten sposób, że przywrócono derogowane uprzednio wyłączenie, jednak jedynie w zakresie składników majątkowych nabytych w drodze spadku. Ustawę tę uchwalono 10 maja 2018 r., została podpisana przez Prezydenta 29 czerwca 2018 r. Zgodnie z art. 4 pkt 1 nowelizacji z 2018 r., art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym tą ustawą stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r. Projektodawca tłumaczył ową zmianę w zakresie spadków chęcią powrotu do stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2018 r. Jednocześnie na mocy nowelizacji z 2018 r. uchwalono art. 23 ust. 9 u.p.d.o.f., który miał pozwolić na zaliczenie do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, zwolnionych od podatku od spadków i darowizn, w przypadku, gdy środki te wykorzystywane przez darczyńcę były przez niego amortyzowane. Zdaniem projektodawcy: „[o]znacza to, że obdarowany przyjmie je w wartości określonej przez darczyńcę (kontynuacja). Kontynuując amortyzację tych składników, uwzględni też wysokość dokonanych już przez darczyńcę odpisów oraz przyjętą metodę amortyzacji. (...) Zmiana wprowadzana niniejszym projektem oznacza zatem (...) w zakresie darowizn [powrót] do złagodzenia regulacji wprowadzonej nowelizacją z dnia 27 października 2017 r.” (s. 6 uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 2291/VIII kadencja).

Powyższe ustalenia wskazują, że wskazany przez sąd pytający przedmiot kontroli został ukształtowany przez ustawodawcę w sposób w pełni zgodny z założeniami sformułowanymi przez projektodawcę. Wprowadzone nowelizacją z 2017 r. ograniczenie możliwości uznania odpisów amortyzacyjnych za koszty uzyskania przychodu motywowane było koniecznością walki z agresywnymi optymalizacjami podatkowymi przez podatników, którzy wykorzystywali instytucję darowizny jedynie w celu zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ustawodawca następnie, na mocy nowelizacji z 2018 r. dalece „złagodził” skutki uprzednio wprowadzonej zmiany. Konstrukcja uchwalonego na mocy nowelizacji z 2018 r. art. 23 ust. 9 u.p.d.o.f. wskazuje dobitnie, że ustawodawca celowo skonstruował przepisy tak, by w pewnym zakresie pozbawić możliwości uznania za koszty uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od wartości składników majątkowych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn. Z uwagi na powyższe, Trybunał zdecydował się na zbadanie zgodności przedmiotu kontroli w zakresie, w jakim pozbawia możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji.

3. Zasada ochrony interesów w toku a prawo podatkowe.

3.1. Z wyinterpretowanej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika zakaz zastawiania przez prawodawcę „pułapek” na obywateli, formułowania obietnic bez pokrycia albo też nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania (zob. wyrok TK z 23 lipca 2013 r., sygn. P 4/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 82). Z zasady tej wyprowadzono zasadę ochrony interesów w toku, którymi są przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte na gruncie wcześniej obowiązujących przepisów, lecz niezakończone w sytuacji, gdy owe przepisy uległy zmianie (por. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). W myśl tej zasady sytuacja prawna podmiotów, których dotyczy nowa regulacja, powinna być poddana przepisom przejściowym umożliwiającym im dokończenie przedsięwzięć podjętych na gruncie wcześniejszej regulacji (por. wyrok z 28 stycznia 2003 r., sygn. SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3). Zasada ochrony interesów w toku nie stanowi gwarancji niezmienności prawa, a w szczególności wiecznego trwania określonych uprawnień i przywilejów. Taki stan rzeczy eliminowałby jakąkolwiek swobodę ustawodawcy w przedmiocie raz podjętej decyzji i ograniczałby możliwość realizacji woli politycznej Narodu w dynamicznie zmieniających się realiach społecznych i gospodarczych. Ograniczenie przyznanych na gruncie dotychczasowych regulacji praw podmiotowych i ekspektatyw maksymalnie ukształtowanych może nastąpić jedynie, gdy przemawia za tym konieczność realizacji innej wartości konstytucyjnej (por. wyrok TK o sygn. P 4/11). Zasada ochrony interesów w toku zapewnia więc jednostce ochronę w sytuacji, w której przepisy wyznaczają pewien horyzont czasowy realizacji przedsięwzięć ze swojej natury rozłożonych w czasie i faktycznie rozpoczętych w okresie ich obowiązywania. Ustawodawca powinien ustanowić przepisy intertemporalne umożliwiające dokończenie rozpoczętych przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczęcia albo stworzyć inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. wyrok z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1). Istotą omawianej zasady jest to, by – w przewidzianym prawem okresie – nie dochodziło do zmiany „reguł gry” (zob. wyrok z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

3.2. W wyroku z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01 (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46), którego przedmiotem również była materia podatkowa, wskazano przesłanki, razie w których wystąpienia obowiązek respektowania przez ustawodawcę zasady ochrony interesów w toku powinien mieć kategorię charakteru. Mowa o sytuacjach, w których: „1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97 OTK ZU nr 5-6/1997, s. 450)”. Trybunał orzekł wówczas, że co prawda ustawodawca posiada szeroką swobodę przy wyborze rozwiązań mających na celu ochronę słusznych interesów podmiotów, które rozpoczęły swoje przedsięwzięcia, muszą one jednak być określone precyzyjnie w akcie rangi ustawowej. Ponadto zakres form pomocy przewidzianych przez ustawę musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do naruszonych interesów. Brak odpowiednich rozwiązań ustawowych, które spełniałyby przedstawione wyżej wymagania, stanowi podstawę do stwierdzenia naruszenia zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesów w toku. Przyjęcie za cel ustawodawcy walki z nadużyciami podatkowymi nie może usprawiedliwiać arbitralnych rozwiązań, które przez naruszenie zasady ochrony interesów w toku mogą uderzać nie tylko w „adresatów” takiej regulacji, lecz także również uczciwych podatników (por. wyrok o sygn. K 45/01).

Trybunał w wyroku z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13), wypowiedział się o niezgodności z zasadą ochrony interesów w toku ustawy, która od 1 stycznia 2000 r. pozbawiła możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r. Trybunał uzasadnił swój werdykt tym, że brak regulacji przejściowej pozbawił podatników, którzy w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych, możliwości kontynuowania tego procesu, rozpoczętego przed zmianami legislacyjnymi. Trybunał nie zakwestionował kompetencji ustawodawcy do regulacji materii prawa podatkowego. Ustawodawca, jednakże musi w tym zakresie kierować się bezpieczeństwem prawnym jednostki, związanym z pewnością i przewidywalnością prawa.

4. Ocena konstytucyjności przedmiotu kontroli z zasadą ochrony interesów w toku.

4.1. Na początku rozważań Trybunał pragnie jednoznacznie zaznaczyć, że zgadza się z poglądem prezentowanym w dotychczasowym orzecznictwie, co do szerokiej autonomii ustawodawcy w kształtowaniu materii prawa podatkowego. Ustrojodawca w treści art. 84 Konstytucji zobowiązał każdego do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W ustawie zasadniczej nie przewidziano wprost granicy wysokości obciążeń fiskalnych, które państwo może nakładać na adresatów norm ustawowych. System fiskalny odgrywa fundamentalną rolę w państwie, jako że jest niezbędny do finansowania kosztów zapewnienia wolności i praw człowieka i obywatela, gwarantowanych w Konstytucji. To dzięki sprawnie funkcjonującemu aparatowi fiskalnemu państwo może utrzymać swoje przymioty, którymi musi się charakteryzować w myśl rozdziału I Konstytucji. Polityka podatkowa państwa powinna nie tylko zapewniać jego ciągłe i stabilne funkcjonowanie, lecz także umożliwiać realizację celów politycznych przez przedstawicieli Suwerena. O ile więc w ujęciu materialnym ustawodawca nie tylko może, ale i musi cieszyć się szeroko posuniętą uznaniowością, o tyle, z uwagi na newralgiczność opisywanej materii, winien stosować się do rygorystycznych kryteriów proceduralnych. Normy wynikające z art. 217 Konstytucji stawiają bardzo surowe wymogi co do treści ustawy podatkowej. Zasady wynikające z art. 2 Konstytucji kreują również niezwykle wysokie standardy wobec trybu uchwalania ustaw podatkowych. Co do zasady nieograniczone władztwo daninowe państwa musi być bowiem zneutralizowane gwarancjami pewności prawa dla jednostki.

4.2. Trybunał w niniejszym składzie zgadza się, że z uwagi na swoją kluczową rolę w zapewnieniu podstaw funkcjonowania państwa, stabilność fiskalna jest wartością, której realizacja może uzasadniać ograniczenie ekspektatyw, praw nabytych czy interesów w toku. Jednocześnie Trybunał podziela stanowisko prezentowane w wyroku z 23 lipca 2024 r. o sygn. K 13/20 (OTK ZU A/2024, poz. 66), że „[a]rgument ochrony zasady równowagi budżetowej nie może być wskazywany bezwarunkowo przez legislatora jako uniwersalne uzasadnienie wprowadzanych regulacji”. Państwo nie powinno nad wyraz wzmacniać swojej pozycji i zwiększać poziomu opresyjności systemu podatkowego, kierując się jedynie fiskalizmem. Trybunał rozumie, że ustawodawca przez nowelizację z 2017 r. oraz nowelizację z 2018 r. postanowił ograniczyć pole do optymalizacji podatkowej. Należy jednak pamiętać, że optymalizacja podatkowa, zgodnie z definicją, pozostaje działaniem zgodnym z prawem, a w myśl art. 217 Konstytucji prawo podatnika do wpływania na wysokość zobowiązania podatkowego w granicach obowiązującego prawa powinno być poddane szczególnej ochronie.

Niemniej Trybunał pragnie podkreślić, że okoliczności, w jakich skarżący rozpoczęli amortyzację praw do wzoru wspólnotowego, nie mają znaczenia dla rozpatrywania niniejszej

sprawy. Pomimo, że od niniejszego rozstrzygnięcia Trybunału zależeć będzie bezpośrednio sytuacja prawna jednostki, której sprawę rozpatruje sąd pytający, to należy zaznaczyć, że Trybunał jako sąd prawa nie bada faktów, lecz sprawuje kontrolę hierarchicznej zgodności norm. To organy podatkowe posiadają narzędzia do weryfikacji faktycznego charakteru tych czynności i stosowania gospodarczej wykładni prawa podatkowego. Trybunał bada jedynie zgodność przedmiotu kontroli ze wskazanymi wzorcami pochodzącymi z aktów wyższego rzędu. Wyrok Trybunału, w myśl art. 190 ust. 4 Konstytucji, stanowi bowiem podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia we wszelkich sprawach, w których zastosowano przepis uznany za niekonstytucyjny. Nawet podejrzenie, że stosowanie danego przepisu może prowadzić do nadużyć ze strony podatników, nie może usprawiedliwiać arbitralnego naruszenia zasady ochrony interesów w toku.

4.3. Orzeczenie o konstytucyjności przedmiotu kontroli przepisów wymaga odniesienia się do przesłanek sformułowanych przez Trybunał w wyroku o sygn. K 45/01, które obligują ustawodawcę do szczególnego obowiązku ochrony interesów w toku. W odniesieniu do pierwszych dwóch przesłanek, trzeba niewątpliwie uznać, że są one spełnione. Ustawodawca zobowiązał podatnika do amortyzacji składników jego majątku i wyznaczył na to minimalny czas – w przypadku prawa do wzoru wspólnotowego okres ten mógł być krótszy niż 60 miesięcy. Przepisy prawa wyznaczały więc minimalny horyzont czasowy, a amortyzacja z samej definicji jest przedsięwzięciem rozłożonym w czasie. Cechą charakterystyczną tej instytucji jest jej powtarzalność i wieloletność. Dla podatnika stanowi ona możliwość stopniowego odzyskania funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Skarb Państwa z kolei gwarantuje sobie stałe i względnie przewidywalne wpływy podatkowe (por. wyrok TK o sygn. P 10/11).

Nie ulega również wątpliwości, że spełniono przesłankę trzecią. Ustawodawca pozbawił bowiem prawa do uznawania za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, których amortyzacja rozpoczęła się przed wejściem w życie nowelizacji z 2017 r. i nowelizacji z 2018 r. Odnosi się to nie tylko do skarżących w sprawach rozpatrywanych przez sąd pytający, którzy, jak wynika z akt, rozpoczęli realizację tego przedsięwzięcia pod koniec 2017 r., po uchwaleniu nowelizacji z 2017 r. Zakres pytania prawnego jest szerszy i odnosi się do wszystkich sytuacji, w których proces amortyzacji rozpoczął się przed 1 stycznia 2018 r. Z uwagi na rozległy okres tego procesu, przepis ten narusza również interesy w toku podatników, którzy rozpoczynając proces amortyzacji nie mogli wiedzieć, że ustawodawca zmieni „reguły gry”. To ustawodawca ponosi polityczną i finansową odpowiedzialność za uchwalane prawo i jeśli uznaje, że należy je zmienić to nie może jednocześnie arbitralnie przerywać „gry”, do której podatników „zaprosił”. Szczególnie, jeśli owa „gra” rozłożona jest w perspektywie wieloletniej, zdefiniowanej uprzednio przez ustawodawcę. Wobec tego Trybunał orzekł, że art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 1 nowelizacji z 2018 r. w zakresie, w jakim pozbawia możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku.

4.4. Trybunał na marginesie stwierdza, że braku przepisów intertemporalnych w żadnym stopniu nie sanuje praktyka organów władzy publicznej, w postaci np. wydawanych interpretacji indywidualnych czy wszelkiego rodzaju okólników lub objaśnień. Powołanie się przez organ administracji skarbowej bezpośrednio na konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku może prowadzić co najwyżej do prokonstytucyjnego rozstrzygnięcia w jednostkowej

sprawie. Jednakże, jak wynika ze stanu faktycznego opisanego przez sąd pytający, organy podatkowe przyjmują również odmienne podejście. Kierując się interesem fiskalnym państwa, w swoich decyzjach nie uwzględniają zasady ochrony interesów w toku, powołując się na literalne brzmienie ustawy (por. J. Glumińska-Pawlic, J. Obidowski, *O potrzebie respektowania norm konstytucyjnych w przypadku braku przepisów intertemporalnych w ustawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 2/2023, s. 97-116). Trybunał pragnie jednoznacznie podkreślić, że zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji podatnik powinien ustalić istnienie obowiązku podatkowego i wysokość zobowiązania podatkowego bezpośrednio z ustawy. Jeśli z konstytucyjnej zasady ochrony interesów w toku wynika konieczność zapewnienia jednostkom kontynuacji uprzednio rozpoczętych przedsięwzięć, to obowiązek ten ciąży na ustawodawcy. Brak realizacji tego obowiązku przesądza o niekonstytucyjności przepisu ustawy.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.