



KANCELARIA SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

BL-112-233-TK/15

Warszawa, 28 maja 2015 r.

**INFORMACJA PRAWNA
O WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
Z 10 LUTEGO 2015 R. (SYGN. AKT P 10/11) DOTYCZĄCYM USTAWY Z DNIA
20 LISTOPADA 1999 R. O ZMIANIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM
OD OSÓB PRAWNYCH**

I. METRYKA ORZECZENIA

Wyrok TK z dnia 10 lutego 2015 r. (sygn. akt P 10/11) dotyczy ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101, ze zm.). Jego sentencja została ogłoszona 18 lutego 2015 r. w Dz. U. poz. 226, a pełna treść wraz z uzasadnieniem w OTK ZU Nr 2A, poz. 13.

II. ROZSTRZYGNIĘCIE TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

1. Treść sentencji

TK orzekł, że art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim od 1 stycznia 2000 r. pozbawił podatników podatku dochodowego od osób prawnych możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku.

2. Stan faktyczny i prawny

Sprawa dotyczy amortyzacji środków trwałych, a konkretnie prawa użytkowania udziału w nieruchomości. „Amortyzacja polega na zarachowaniu w koszty wartości środka trwałego w sposób sukcesywny, w interwale czasowym określonym przez przepisy podatkowe. Podatnik może w większości przypadków obniżyć szybkość amortyzacji, a w pewnych przypadkach przyspieszać. Amortyzację kontynuuje się tak długo, aż suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych nie zrówna się z wartością początkową środka trwałego”.

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

Do końca 1999 r. składniki majątkowe uznawane za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, sposób ustalania ich wartości początkowej, szczegółowe zasady i stawki amortyzacji, a także tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych określał na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Minister Finansów, w drodze rozporządzenia. Na podstawie tego przepisu wydano m.in. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych, a następnie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Rozporządzenia te zawierały „otwarty katalog praw niematerialnych i prawnych, co pozwalało (...) amortyzować wszelkie nabyte prawa majątkowe spełniające dodatkowo pozostałe warunki (...), tj. nadające się do gospodarczego wykorzystania i o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, a także przeznaczone na potrzeby podatnika związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub oddane do używania na podstawie stosownej umowy”.

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

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

3. Wzorce konstytucyjne

Zgodnie z art. 2 Konstytucji Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z zasady państwa prawnego „wynika m.in. zasada lojalności państwa wobec obywatela. Z zasady tej Trybunał wyprowadził dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się m.in. do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa. Wśród nich znajduje się reguła, która nakłada na ustawodawcę obowiązek (...) ochrony interesów będących w toku (...). „[Z]asada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: «1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji» (...) Obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej”.

4. Istota problemu konstytucyjnego

Celem zmiany przepisów z 1999 r. było przeniesienie zasad amortyzacji z rozporządzenia do ustawy. Przy okazji ustawodawca usunął prawo użytkowania udziałów

w nieruchomości z grupy wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Od 1 stycznia 2000 r. prawo użytkowania udziałów w nieruchomości nie podlega amortyzacji podatkowej. Przepis końcowy - kwestionowany art. 4 - ustawy nowelizującej brzmiał następująco: „Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2000 r. i ma zastosowanie, z zastrzeżeniem art. 3, do dochodów (strat) uzyskanych od tego dnia”. Zdaniem TK ustawodawca „nie stworzył (...) szczególnych regulacji przejściowych do spraw powstałych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy. Zgodnie z przywołanym powyżej art. 4, do tych spraw należy stosować przepisy nowe”. Zatem podmioty, które rozpoczęły proces amortyzacji przed 2000 r., a jeszcze go nie zakończyły straciły możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych prawa użytkowania udziału w nieruchomości. „Ustawodawca - w ocenie Trybunału - powinien w drodze odpowiednich regulacji intertemporalnych uwzględnić sytuację podatników, którzy prowadząc działalność gospodarczą, korzystali z prawa odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do prawa użytkowania udziału w nieruchomości oraz innych wartości niematerialnych i prawnych.

Brak stosownej regulacji przejściowej w art. 4 ustawy (...) pozbawił podatników, którzy w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych, możliwości ich kontynuowania w odniesieniu do tychże praw. Dlatego też przedmiotem kontroli był art. 4 w związku z art. 1 pkt 6 ustawy zmieniającej z 1999 r., określający dyrektywę intertemporalną, która determinuje zakres zastosowania nowego prawa w sprawie toczącej się przed sądem, gdyż (...) podstawowa wada kwestionowanego unormowania polega na tym, że art. 4 ustawy zmieniającej z 1999 r. nie przewiduje możliwości kontynuowania amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, rozpoczętej przed 1 stycznia 2000 r.”.

„«Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych». W związku z tym, do naruszenia wartości, które znajdują się u podstaw zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, dochodzi w sytuacji gdy rozstrzygnięcie ustawodawcy «jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła (...) go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że

gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich prawach». W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału, ustawodawca powinien uwzględnić za pomocą powszechnie przyjętych technik przepisów intertemporalnych ochronę interesów będących w toku. Stąd w ocenie Trybunału naruszenie interesów w toku jest oczywiste”.

III. TERMIN WYKONANIA ORZECZENIA

TK nie odroczył terminu utraty mocy obowiązującej przez zakwestionowany przepis.

IV. WSKAZÓWKI DLA USTAWODAWCY WYRAŻONE PRZEZ TRYBUNAŁ KONSTITUCYJNY W UZASADNIENIU (POSTULATY *DE LEGE FERENDA*)

TK nie zawarł w uzasadnieniu wskazówek co do treści ewentualnej regulacji.

V. INFORMACJA O WYKONANIU ORZECZENIA PRZEZ INNY PODMIOT

Na stronie internetowej RCL status orzeczenia oznaczono, jako niewykonane.

VI. WYKONANIE ORZECZENIA

Wyrok wydany w wyniku pytania prawnego sądu administracyjnego niewątpliwie przesądził rozstrzygnięcie sprawy będącej przyczyną wniesienia przez sąd pytania prawnego do TK. Prawdopodobnie umożliwił też wznowienie postępowania w sprawach, które toczyły się w związku amortyzacją prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r. Nie umożliwia on jednak uruchamiania postępowań w sytuacjach, gdy podatnik nie zastosował po 31 grudnia 1999 r. procedury amortyzacji, a jak wynika z wyroku TK, mógłby. Ministerstwo Finansów (wedle informacji uzyskanej 27 maja 2015 r. w Departamencie Podatków Dochodowych) nie posiada informacji, ilu podatników mogłoby dokonać procedury amortyzacyjnej, zgodnie z sentencją wyroku TK. Obecnie wiadomo jedynie, że w tej sprawie wydano jedną interpretację podatkową, właśnie tą, której pokłosiem było pytanie prawne do TK. Ponadto, należy zwrócić uwagę, że wyrok TK dotyczy tylko amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, bo ten środek akurat był przedmiotem postępowania, a w konsekwencji pytania prawnego. Tymczasem, pod rządami przepisów rozporządzeń obowiązujących do końca 1998 r. katalog środków podlegających amortyzacji był otwarty. W konsekwencji problem braku przepisu przejściowego mógł też dotyczyć innych środków, niż prawo użytkowania na udziale w nieruchomości. Z drugiej strony jest też bardzo prawdopodobne, że część podatników kontynuowała proces amortyzacji po 1999 r., mimo

wyłączenia niektórych środków z zakresu środków objętych amortyzacją, a organy skarbowe tego nie kwestionowały.

Nowelizacja przepisów mających na celu wykonanie wyroku, ze względu na brak adresatów regulacji może okazać się zbędna. Sprawę powinny wyjaśnić dodatkowe informacje złożone przez Ministra Finansów, jeszcze przed albo na posiedzeniu Komisji Ustawodawczej.

Opracował: Marek Jarentowski