

<https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.02.05>

Jadwiga Glumińska-Pawlic* 

Jacek Obidowski** 

O POTRZEBIE RESPEKTOWANIA NORM KONSTITUCYJNYCH W PRZYPADKU BRAKU PRZEPISÓW INTERTEMPORALNYCH W USTAWACH PODATKOWYCH

Streszczenie. Częste zmiany przepisów podatkowych powodują destabilizację utrwalonych oraz ukształtowanych stosunków prawnych. Kierując się normami konstytucyjnymi, ustawodawca powinien stworzyć takie zasady wprowadzania zmian w ustawach podatkowych, aby podatnicy nie byli nimi zaskakiwani i by zapewniono im działanie w zaufaniu do państwa i prawa. Ograniczenie ryzyka naruszenia tej zasady powinno następować poprzez wprowadzenie reguł intertemporalnych przy zmianie stanu prawnego, a negatywne skutki zmian muszą być niwelowane przez ochronę praw nabytych i interesów w toku oraz uzasadnionych oczekiwań. Brak takich reguł nie usprawiedliwia organów podatkowych i sądów w pomijaniu wydanych wcześniej interpretacji oraz utrwalonej wykładni i praktyki. Tak więc przy tego rodzaju lukach prawnych organy podatkowe, w pełni respektując zasady legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, powinny kierować się zasadą zaufania.

Słowa kluczowe: przepisy intertemporalne, ochrona praw nabytych i interesów w toku, zasada zaufania, amortyzacja

* Profesor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Śląski w Katowicach, e-mail: jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

** Doktor nauk prawnych, radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: jacek.obidowski@kancelarialei.pl, <https://orcid.org/0009-0005-7663-5664>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Występowanie nowych zjawisk gospodarczych i społecznych determinuje konieczność dostosowania przepisów prawa podatkowego do zmieniających realiów. Niejednokrotnie sam ustawodawca diagnozuje nowe zjawiska, których wcześniej nie przewidywał albo wręcz uznaje, że obowiązujące przepisy należy „uszczelnić” i zlikwidować luki prawne, które w świetle obowiązujących przepisów pozwalają optymalizować zobowiązania podatkowe. Tym samym rozwój instytucji prawnych nieodzownie łączy się ze stanowieniem nowych regulacji prawnych, uchylaniem dotychczasowych albo z ich zmianą. Ingerencja prawodawcy w obowiązujący stan prawny jest wkroczeniem, a czasami nawet przerwaniem toczącego się życia gospodarczego, co może rodzić niebezpieczeństwo destabilizacji utrwalonych oraz ukształtowanych (na dany moment) stosunków prawnych, a przede wszystkim wpływać na wysokość zobowiązań podatkowych. Kierując się jednak normami konstytucyjnymi, ustawodawca powinien stworzyć takie zasady wprowadzania zmian w regulacjach prawnych, aby podmioty prawa nie były nimi zaskakiwane oraz by zapewnić im działanie w zaufaniu do państwa i prawa.

Kolejne nowelizacje ustaw podatkowych nie zawierają jednak w ogóle przepisów intertemporalnych albo są one niewystarczające do ograniczenia ryzyka naruszenia zasady praw nabytych i interesów w toku. Ponadto coraz częściej wskazuje się, że działania Krajowej Administracji Skarbowej nakierowane są na osiągnięcie maksymalnych dochodów budżetu państwa przy wykorzystaniu braku tych przepisów, co budzi istotne wątpliwości, dotyczące zarówno zasadności takich działań, jak i oceny ich skuteczności na gruncie prawa podatkowego i norm konstytucyjnych. Celem autorów artykułu jest wykazanie, że brak przepisów intertemporalnych nie tylko narusza prawa podatników, ale i osłabia znaczenie powszechnie przyjętych norm konstytucyjnych.

2. ZNACZENIE PRZEPISÓW INTERTEMPORALNYCH

Ograniczenie ryzyka naruszenia zasady zaufania do państwa i prawa następuje poprzez wprowadzenie reguł intertemporalnych przy zmianie stanu prawnego. Ich główną funkcją jest wskazanie zakresu stosowania prawa w danym przedziale czasowym. Brak takich reguł przy uchwaleniu zmian w materialnym prawie podatkowym oznacza, że podatnicy od

momentu wejścia w życie nowych przepisów powinni stosować nowe regulacje. Stosunki prawne powstają jednak, trwają i kończą się w określonym przedziale czasowym, który jest niezależny od potencjalnych lub rzeczywistych zmian w prawie, co ma istotne znaczenie w uchwalaniu, a następnie stosowaniu przepisów przejściowych.

Prawo intertemporalne obejmuje przepisy zawierające normy (reguły intertemporalne) służące rozgraniczeniu zakresów czasowych zastosowania reżimów dawnego i nowego prawa oraz określeniu wpływu nowej regulacji na stany faktyczne i stosunki prawne powstałe pod rządami regulacji dotychczas obowiązującej¹. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że prawo intertemporalne posługuje się wieloma zasadami dla rozwiania wątpliwości, jakie powstają przy zmianie prawa. Powszechnie zalicza się do nich:

- 1) *tempus regit actum* – jako regułę intertemporalną uniwersalną o podstawowym znaczeniu dla rozstrzygnięcia problemów intertemporalnych²; można ją sprowadzić do prostego założenia, że zdarzenie prawne wywołuje jedynie takie konsekwencje prawne, jakie określały przepisy materialnoprawne obowiązujące w momencie jego wystąpienia³;
- 2) bezpośrednie działanie nowego prawa – jako regułę natychmiastowego działania nowej ustawy; stosowanie tej reguły oznacza, że do wszelkich stosunków prawnych stosuje się nowe regulacje prawne od chwili ich wejścia w życie, natomiast dla faktów, które zaszły przed zmianą prawa, nadal właściwe jest prawo dotychczasowe⁴;
- 3) retroakcję – oznaczającą, że nowe prawo jest właściwe do oceny zdarzeń, które wystąpiły przed dniem jego wejścia w życie; do oceny faktu właściwe jest inne prawo niż te, które obowiązywało w momencie jego wystąpienia⁵;
- 4) dalsze działania prawa dawnego (ustawy dawnej) – regułę intertemporalną nakazującą stosować prawo dotychczasowe do zdarzeń i stosunków prawnych, które wystąpiły po zmianie prawa; powyższa reguła prowadzi do dalszego stosowania uchylonych już przepisów prawnych na podstawie obowiązującego przepisu intertemporalnego⁶.

¹ M. Kamiński, *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011, s. 16–17.

² J. Gwiazdomorski, *Międzyczasowe prawo prywatne, cz. I*, „Nowe Prawo” 1965, nr 6, s. 620–621.

³ S. Słotwiński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych w prawie zobowiązań*, „Studia Prawnicze” 2016, z. 2, s. 47.

⁴ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011, s. 47.

⁵ S. Słotwiński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s. 48.

⁶ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego...*, s. 49.

Przy zmianie przepisów materialnego prawa podatkowego kształtowanie pozycji prawnej podatnika można natomiast rozpatrywać w dwóch płaszczyznach:

- 1) gdy prawo intertemporalne dotyczy sytuacji zmiany norm prawnych określających rozstrzygniętą już relację prawną, a tym samym ukształtowaną w istotnym zakresie sytuację prawną w sposób przewidziany dotychczasowym prawem;
- 2) gdy prawo intertemporalne dotyczy sytuacji zmiany norm prawnych określających zaistniałą już relację prawną, następującej jednak przed rozstrzygnięciem tej relacji w sposób przewidziany dotychczasowym prawem.

W tym drugim przypadku chodzi zatem o sytuacje, gdy prawo intertemporalne obejmuje normy wskazujące na te, które znajdują zastosowanie do relacji związanych w dotychczasowym reżimie prawnym i nierozstrzygniętych przed jego zmianą⁷.

3. OCHRONA KONSTITUCYJNA PRAW NABYTYCH I INTERESÓW W TOKU

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) wielokrotnie podkreślano, że racjonalny ustawodawca przy zmianie przepisów prawa podatkowego powinien przewidzieć negatywne skutki zmiany przepisów dla podatników i wprowadzić przepisy przejściowe, które chroniłyby przed negatywnymi konsekwencjami takich zmian. Bez wątplenia parlament jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a w szczególności ma swobodę kształtowania systemu podatkowego, na co Trybunał Konstytucyjny wskazywał, rozpatrując każdą sprawę, która dotyczyła materii podatków⁸.

Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych czy też uznania wydatków za koszty uzyskania przychodów. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, do których należy w szczególności zasada

⁷ Zob. W. Jakimowicz, *Administracja publiczna pod rządami prawa: księga pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin prof. zw. dra hab. Adama Błasia*, Wrocław 2016, s. 155.

⁸ Zob. wyroki TK: z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00 oraz z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11.

ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację tej zasady.

Takie ukształtowanie przepisów prawa (brak przepisów przejściowych) jest jednak niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹ oraz art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ w zakresie, w jakim nie przewidują one regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzonych przez przedsiębiorców, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć mających na celu zabezpieczenie źródeł przychodów, a tym samym dochodów budżetowych. Co prawda zasada wyrażona w art. 121 § 1 o.p. jest zasadą procesową, adresowaną do organów podatkowych, wyznaczającą standard postępowania podatkowego, ale podatnik ma uzasadnione prawo przypuszczać, że brak przepisów intertemporalnych nie pogorszy jego sytuacji gospodarczej. Zauważyć należy, że nie jest to tylko abstrakcyjny postulat, lecz norma prawna, której zastosowanie powinno mieć konkretny wymiar w toku postępowania. Z zasady tej powinny także wynikać gwarancje procesowe strony oraz zasada równowagi w stosunkach między podatnikiem a organem podatkowym¹¹. Przerzucanie na podatnika konsekwencji niewłaściwego stosowania prawa przez organy podatkowe czy konsekwencji uchybień popełnionych przez ustawodawcę (niejasność przepisów, brak przepisów intertemporalnych) nie może być dla organów usprawiedliwieniem dla niestosowania tego przepisu, który jest również przesłanką oceny ich działania. Z przywołanej zasady demokratycznego państwa prawnego wynika także m.in. zasada lojalności państwa wobec obywatela, z której Trybunał Konstytucyjny wyprowadził dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się m.in. do sytuacji następowania po sobie zmian obowiązującego prawa. Wśród nich znajduje się również reguła, która nakłada na ustawodawcę obowiązek ochrony praw nabytych i ochrony interesów będących w toku¹².

⁹ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP, Konstytucja.

¹⁰ Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.

¹¹ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25–28.

¹² Zob. wyrok TK z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się zatem na pewności prawa¹³, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć zarówno możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak i 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. 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 zadecydowała o swoich sprawach”¹⁴.

Nakaz ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa implikuje w szczególności obowiązek poszanowania praw nabytych oraz interesów w toku, w tym również w trakcie stosowania przepisów przez organy podatkowe. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględny. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że Konstytucja RP dopuszcza ograniczanie lub znoszenie praw nabytych w razie kolizji wartości znajdujących się u podstaw tej zasady z innymi wartościami konstytucyjnymi. Ograniczenie lub zniesienie praw nabytych jest dopuszczalne pod warunkiem, że takie działanie jest konieczne dla realizacji innych wartości konstytucyjnych, które w danej sytuacji mają pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. Prawodawca powinien jednak ograniczyć do niezbędnego minimum negatywne skutki dla jednostki i wprowadzić rozwiązania, które ułatwiają dostosowanie się do nowej sytuacji.

¹³ Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 43–54.

¹⁴ Zob. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00.

Konkludując, można stwierdzić, że zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Również ta zasada nie ma charakteru bezwzględnego. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategorię charakteru, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Z taką sytuacją mamy do czynienia m.in. przy zmianie reguł dotyczących amortyzacji środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych, która pozwala na rozłożenie odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów podatkowych na wiele lat. W takim bowiem przypadku przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć, dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożenia wydatku w czasie oraz podatnik faktycznie rozpoczął realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji¹⁵.

4. OCHRONA UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

W świetle przedstawionych wyroków Trybunału Konstytucyjnego również organy Krajowej Administracji Skarbowej są zobowiązane honorować regulację prawną służącą ochronie praw podatnika jako słabszego podmiotu stosunku prawnopodatkowego, w tym m.in. naczelną zasadę postępowania, jaką jest zasada zaufania do organów podatkowych, wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. Zasada ta dotyczy ochrony uzasadnionych oczekiwań podatnika i jest nie tylko abstrakcyjnym postulatem wobec organów podatkowych, ale i normą prawną, której zastosowanie będzie mieć konkretny wymiar w toku postępowania czy kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Istotne jest, iż naruszenie zasady prowadzenia postępowania czy kontroli w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych może być samodzielną przesłanką uchylenia decyzji podatkowej¹⁶.

Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, ale przede wszystkim traktuje się tak samo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie

¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97.

¹⁶ Zob. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 11 lipca 2013 r., sygn. I FSK 989/12; z dnia 5 października 2011 r., sygn. I FSK 1488/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 22 października 2013 r., sygn. I SA/Gd 1041/13.

rozstrzyga się na niekorzyść podatnika¹⁷. Adresaci norm prawa publicznego, działający w zaufaniu do wyraźnego brzmienia regulacji i wierzący, że organy podatkowe wykonują czynności na ich podstawie, nie powinni być zaskakiwani restrykcyjnymi interpretacjami mającymi swoje źródła w sferze pozanormatywnej. Ponadto w przypadku, gdy organy podatkowe (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej) prezentują ugruntowaną linię interpretacyjną, to po zmianie swojego stanowiska nie mogą żądać wyższego podatku i odsetek. Organ podatkowy, prowadząc kontrolę czy postępowanie, nie może żądać zapłaty podatku, którego podatnik nie naliczył, bo stosował się do utrwalonej wykładni i praktyki organów podatkowych, a w konsekwencji miał uzasadnione przekonanie, że nie jest zobowiązany do naliczania i odprowadzania podatku. Oczywiście dopuszczalne są zmiany wykładni czy stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, jednakże niedozwolone jest obciążanie podatników konsekwencjami takich zmian. Gdyby w takiej sytuacji, w jakiej znalazł się podatnik, trzymać się jedynie wykładni przepisów (choć błędnej) przez organy podatkowe, to zasada zaufania *de facto* byłaby martwym przepisem. Innymi słowy, oznaczałoby to, że organy podatkowe swoimi interpretacjami i praktyką mogłyby podatnika wprowadzać w błąd co do wykładni przepisów i ich stosowania, po czym mogłyby zmieniać swój pogląd i obciążać podatnika skutkami stosowania się do tej nowej wykładni i praktyki.

Warto również podkreślić, iż powyższe stanowisko ma zastosowanie nie tylko do podatników, którzy wystąpili o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i podlegają ochronie prawnej na mocy art. 14m i 14k o.p., ale również do wszystkich podatników, którzy mają podobną sytuację faktyczną i prawną, a zastosowali się do wykładni przepisów zawartych w licznych znanych im interpretacjach podatkowych. Inne potraktowanie podmiotów, które nie mają interpretacji indywidualnej, naruszałoby nie tylko zasadę zaufania, ale również zasady równości i sprawiedliwości¹⁸. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 2 oraz art. 14 § 5 o.p. w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m, a przez utrwaloną praktykę interpretacyjną rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu

¹⁷ Zob. np. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., sygn. I FSK 401/05; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 494/17.

stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.

Na marginesie warto również wskazać, że obowiązek respektowania przez organy podatkowe zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, której odpowiednikiem na gruncie krajowym jest zasada zaufania określona w art. 121 § 1 o.p., wynika także z prawa unijnego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Jak bowiem stwierdził TSUE w wyroku z dnia 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16, prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach¹⁹. Powołując się na ochronę uzasadnionych oczekiwań, należy jednak zbadać, czy działania organu podatkowego wywołały w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tych oczekiwań²⁰.

5. AMORTYZACJA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH NABYTYCH W DRODZE DAROWIZNY

Wielu polskich przedsiębiorców, w tym przede wszystkim prowadzących firmy rodzinne, zaangażowało się w realizację długofalowych programów inwestycyjnych i restrukturyzacyjnych, mających na celu stworzenie mechanizmów chroniących ich przedsiębiorstwa rodzinne m.in. przed agresywnym przejściem przez kapitał zagraniczny. Podejmując decyzje biznesowe, korzystali przede wszystkim z dobrodziejstw przepisów art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²¹, ale również z przepisów art. 23 ust. 1 pkt 45a lit a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²², zgodnie z którymi

¹⁹ Zob. wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁰ Zob. wyroki od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

²¹ Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm.

²² W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).

do końca 2017 r. nie uważało 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 lub darowizny. W świetle tego przepisu odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny zaliczały do kosztów uzyskania przychodów przede wszystkim firmy rodzinne, ponieważ rzeczony przepis wyłączający koszty nie dotyczył takich przypadków.

Taki stan prawny istniał do końca 2017 r. Ustawą 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 fizyczne²³ zmieniono natomiast przepis art. 23 ust. 1 pkt 45a, zgodnie z którym od 1 stycznia 2018 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych, które zostały nabyte nieodpłatnie, jeżeli nabycie to korzysta m.in. ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Następnie, już w trakcie roku podatkowego 2018, dokonano kolejnej istotnej zmiany art. 23 ust. 1 pkt 45a na mocy 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 fizyczne²⁴. Zgodnie z nowelizacją nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

- 1) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli spełnione są warunki wskazane w ustawie;
- 2) jeżeli przed 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiąc, w którym składniki te były oddane do nieodpłatnego używania.

Do art. 23 dodano również ust. 9, który stanowi, że przepisu art. 23 ust. pkt 45a lit. a nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników.

²³ Dz.U. poz. 2175.

²⁴ Dz.U. poz. 1291.

Zmiana przepisów spowodowała, iż – począwszy od 1 stycznia 2018 r. – podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie na podstawie umowy darowizny. Zmiany przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowelizacjami z dnia 27 października 2017 r. oraz z dnia 15 czerwca 2018 r. nie zawierały jednak przepisów intertemporalnych chroniących podmioty, które podejmowały decyzje gospodarcze, gdy amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych w drodze darowizny stanowiła koszty uzyskania przychodów. Wiele podmiotów, kierując się podstawowymi zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 § 1 o.p., czyli zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, w roku 2018 i latach kolejnych zaliczyło do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne, stosując przepisy obowiązujące do końca 2017 r. Decyzje biznesowe zostały bowiem podjęte przed wejściem w życie nowelizacji (często w ogóle przed pojawieniem się projektu ustawy) i wprowadzone do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych, jednakże ze względu na sedno oraz charakter instytucji amortyzacji skutki podatkowe rozłożone zostały na wiele lat. Istotą amortyzacji podatkowej jest bowiem rozłożenie pierwotnego, jednorazowego kosztu nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej w czasie, co następuje w formie dokonywania w tym okresie odpisów amortyzacyjnych. Do cech charakterystycznych tej instytucji prawa podatkowego zalicza się powtarzalność i zazwyczaj wieloletniość oraz cel, którym jest zrównanie sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową podlegającego jej obiektu majątkowego. Podatnik, który posiada składniki majątku podlegające w świetle przepisów amortyzacji, miał – przed wejściem w życie nowelizacji – i ma obowiązek wprowadzić je do odpowiedniej ewidencji oraz zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Instytucja ta polega właśnie na „rozłożeniu na raty” kosztów inwestycji czy zmian formy organizacyjnoprawnej podatników, tak aby nie nastąpiła kumulacja w jednym roku podatkowym. Jest to korzystne przede wszystkim dla budżetu państwa – ze względu na rozłożenie kosztów na wiele lat, a nie jednorazowe ich ujęcie w danym roku, co z całą pewnością prowadziłoby do powstania jeszcze większej straty podatkowej oraz rozliczania jej przez kolejne lata. W doktrynie amortyzację postrzega się jako prawny wykaz zużycia środków majątkowych, których wartość nabycia nie zostaje zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Koszty te w stosunku do obiektu amortyzacji występują, ale są

rozłożone w czasie pod postacią odpisów amortyzacyjnych²⁵. Celem amortyzacji jest bowiem uwzględnienie w rachunku kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie bądź wytworzenie określonych składników majątkowych²⁶.

Takie ukształtowanie przepisów prawa (brak przepisów przejściowych) jest niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi we wskazanych już przepisach Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie przewidziano w nich regulacji przejściowych niezbędnych do zapewnienia ochrony interesów prowadzonych przez przedsiębiorców, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz zabezpieczenia źródeł przychodów, a tym samym dochodów budżetowych. W przypadku tych nowelizacji istotny jest również fakt, że przedsiębiorcy opierali się na utrwalonej praktyce interpretacyjnej prezentowanej przez organ podatkowy – Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który, wydając interpretacje indywidualne, wielokrotnie potwierdzał, że przedsiębiorcy, którzy otrzymali m.in. wartość niematerialną i prawną w drodze darowizny przed 2018 r., mogą amortyzować otrzymane w ten sposób składniki majątku na zasadach obowiązujących do końca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prezentował powyższy jednolity pogląd wobec podatników w wydawanych wobec nich interpretacjach indywidualnych. Zgadzał się zatem z wnioskodawcami, iż do nabytych przed 1 stycznia 2018 r. w drodze darowizny m.in. wartości niematerialnych i prawnych, przyjętych do używania przed tym dniem, będą miały zastosowanie przepisy dotyczące amortyzacji, obowiązujące do 31 grudnia 2017 r. Stanowisko to zostało zaprezentowane w kilkunastu interpretacjach indywidualnych wydanych w okresie od sierpnia 2018 do sierpnia 2019 r.²⁷, co pozwala przyjąć, że w tym zakresie ukształtowała się utrwalona praktyka interpretacyjna w rozumieniu

²⁵ A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 143.

²⁶ A. Mariański, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022*, Legalis/el.

²⁷ Zob. interpretacje indywidualne, np. z dnia 3 sierpnia 2018 r., 0113-KDIPT2-1.4011.189.2018.4.MD; z dnia 21 sierpnia 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.274.2018.1.MM; z dnia 7 września 2018 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.397.2018.1.KS; z dnia 9 października 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.410.2018.1.MPŁ; z dnia 7 listopada 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.469.2018.1.DR; z dnia 3 kwietnia 2019 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.145.2019.1.GG; z dnia 23 maja 2019 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.152.2019.1.RK; z dnia 12 czerwca 2019 r., nr 0113-KDIPT2-1.4011.207.2017.1.BO.

art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 o.p. Tak więc zastosowanie się do takiej praktyki powinno podlegać ochronie przewidzianej w Ordynacji podatkowej.

Powyższe jednoznaczne stanowisko zostało potwierdzone przez Ministerstwo Finansów w komunikatach prasowych²⁸. Stwierdzono w nich, że przedsiębiorcy, którzy otrzymali środek trwały lub wartość niematerialną i prawną w drodze darowizny przed 2018 r., mogą amortyzować otrzymane w ten sposób składniki majątku na zasadach obowiązujących do końca 2017 r. W przeciwnym razie doszłoby do naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony praw nabytych. Powyższy komunikat był wielokrotnie przywoływany w powołanych interpretacjach indywidualnych i należy go odczytać jako działanie Ministra Finansów w trybie art. 14a § 1 o.p., zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych (Minister Finansów) dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Przepis ten zawiera bowiem wyrażenie „w szczególności”, co oznacza, że dążenie do zapewnienia jednolitości stosowania przepisów podatkowych nie ogranicza się jedynie do interpretacji ogólnych (pkt 1 tego przepisu) oraz objaśnień podatkowych (pkt 2).

Pomimo jednoznacznego stanowiska Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w praktyce podnosi się, że inne organy Krajowej Administracji Skarbowej nakierowane są na osiągnięcie maksymalnych dochodów budżetu państwa przy wykorzystaniu braku przepisów intertemporalnych. Organy te, ignorując zasadę ochrony interesów w toku, zapewniającą ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów, wszczęły wiele kontroli oraz postępowań podatkowych. Organy zapominają bądź nie chcą przyjąć do wiadomości, że obowiązek respektowania tej zasady ma kategorię charakteru, jeżeli ustawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuacje, w których:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji.

²⁸ A. Pokojska, *Amortyzacja darowizny sprzed 2018 r. dla przedsiębiorcy: Obdarowani przed laty zachowują preferencję*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.07.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1177012,amortyzacja-darowizny-sprzed-2018-r-dlaprzedsiebiorcy.html> (dostęp: 1.03.2023).

6. AMORTYZACJA BUDYNKÓW I LOKALI MIESZKALNYCH

Zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku, wyrażone w art. 2 Konstytucji RP, zostały również naruszone przy nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzonej przepisami tzw. Polskiego Ładu. Ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁹ (art. 1 pkt 16) zmieniono przepis art. 22c pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym od 1 stycznia 2022 r. amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy. Jednocześnie, stosownie do art. 71 ust. 2 nowelizacji, nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r. podatnicy mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r.

Zmiana przepisów spowodowała, iż – począwszy od 1 stycznia 2022 r. – podatnik nie ma prawa do amortyzacji nieruchomości mieszkalnych, tj. budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, a tym samym wyłączono możliwość uznawania odpisów amortyzacyjnych od tych składników majątku, uznanych za koszty uzyskania przychodów. Najbardziej zastanawiający jest jednak fakt, że ustawodawca miał świadomość konieczności wprowadzenia przepisów intertemporalnych wydłużających możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mieszkalnych nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r., jednakże bez żadnej logiki i uzasadnienia termin ten został przesunięty jedynie o rok, tj. do 31 grudnia 2022 r. Brak możliwości pełnego zamortyzowania środków trwałych czy wartości

²⁹ Dz.U. poz. 2105.

niematerialnych i prawnych również w tym przypadku należy uznać za niezgodny z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego w rozumieniu art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 § 1 o.p. Także w tym przypadku podatnicy ponieśli nakłady inwestycyjne przed wejściem w życie nowelizacji i wprowadzili je do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jednakże ze względu na sedno i charakter instytucji amortyzacji skutki podatkowe rozłożone zostały na wiele lat. Zauważyć należy, iż w toku procesu legislacyjnego analogiczne stanowisko zajęło Biuro Legislacyjne Senatu RP, które wskazało, że „art. 71 ust. 2 opinowanej ustawy należy uznać za niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) przez to, że przewiduje, iż podatnicy [...] mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomości, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem wejścia w życie opinowanej ustawy, nie dłużej niż do dnia 31.12.2022 r.”³⁰.

W związku z tą nowelizacją zmieniło się również podejście Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. W przeciwieństwie do informacji przekazywanych wcześniej w komunikatach prasowych oraz stanowiska zajętego w interpretacjach indywidualnych odnośnie do zastosowania przepisów dotyczących amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny i przyjętych do używania do 31 grudnia 2017 r., tym razem organy nie zajmują żadnego stanowiska. Ministerstwo Finansów nie wykazuje woli udzielenia odpowiedzi na pytania kierowane do niego w tym zakresie.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnych interpretacjach uznaje natomiast stanowisko podatników za nieprawidłowe³¹ i nie zgadza się z argumentacją, że przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie pozostaje w sprzeczności z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wynikającą z zasady demokratycznego państwa

³⁰ Opinia Biura Legislacyjnego Senatu RP z dnia 19 października 2021 r., druk nr 506.

³¹ Zob. interpretacje indywidualne: z dnia 24 maja 2022 r., nr 0114-KDIP2-2.4011.233.2022.1.AP; z dnia 6 czerwca 2022 r., nr 0115-KDIT3.4011.417.2022.2.AD; z dnia 16 września 2022 r. nr 0113-KDIPT2-1.4011.626.2022.1.MAP.

prawnego i art. 2 Konstytucji RP. W uzasadnieniu wskazuje, że interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach przedstawionych przez wnioskodawcę oraz w zakresie postawionego pytania, które wyznacza zakres żądania. Zdaniem organu kontrola norm (abstrakcyjna i konkretna; *a posteriori* i *a priori*), której istota polega na orzekaniu o hierarchicznej (pionowej) zgodności aktów normatywnych (norm prawnych) niższego rzędu z aktami normatywnymi wyższego rzędu i na eliminowaniu tych pierwszych z systemu obowiązującego prawa w razie stwierdzenia braku zgodności, należy do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. Postępowanie w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, z uwagi na przedmiot i charakter wydawanych w jego toku rozstrzygnięć, jest natomiast postępowaniem szczególnym, odrębnym, do którego nie mają bezpośredniego zastosowania inne (poza wskazanymi w ustawie) przepisy Ordynacji podatkowej. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie może on interpretować niezgodności przepisów intertemporalnych z Konstytucją RP – wykracza to bowiem poza przepisy prawa podatkowego.

Tego rodzaju negatywne interpretacje indywidualne zostały zaskarżone przez wnioskodawców do wojewódzkich sądów administracyjnych. Podatnicy domagali się od sądów bezpośredniego zastosowania Konstytucji RP, a w konsekwencji umożliwienia dalszego stosowania przepisów pozwalających na amortyzację nieruchomości mieszkalnych w 2023 r. i latach następnych na zasadach obowiązujących do końca 2021 r. Wojewódzkie sądy administracyjne podzieliły jednak stanowisko organu podatkowego i odmówiły zbadania zgodności tych przepisów z Konstytucją RP³².

Zauważyć należy, że takie postępowanie Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej narusza też ukształtowaną praktykę interpretacyjną w rozumieniu art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 o.p., która podlega ochronie przewidzianej w Ordynacji podatkowej, przy ewentualnych późniejszych sporach podatkowych. Te jednak pojawiają się dopiero po złożeniu zeznań rocznych za 2023 r., czyli najwcześniej w połowie 2024 r.

³² Zob. wyroki: WSA w Krakowie z dnia 16 września 2022 r., sygn. I SA/Kr 488/22; WSA w Łodzi z dnia 20 września 2022 r., sygn. I SA/Łd 482/22.

7. PODSUMOWANIE

W dotychczasowej praktyce sądy administracyjne występowały do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności nowelizacji ustaw podatkowych z ustawą zasadniczą w przypadku braku lub niewystarczających przepisów intertemporalnych jako naruszających zasadę demokratycznego państwa prawnego, sformułowaną w art. 2 Konstytucji RP, czyli niezgodnych z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku. Jednak z uwagi na skalę zjawiska wydaje się, iż obecnie sądy dojrzały już do bezpośredniego stosowania zasad konstytucyjnych i weryfikowania poczynań organów podatkowych wykorzystujących brak przepisów przejściowych. Sądy administracyjne, kierując się zasadą ekonomii procesowej, powinny same skorzystać ze swojego uprawnienia do bezpośredniego stosowania Konstytucji, tym bardziej że aktywność orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego znacznie spadła, a i jego skład budzi wątpliwości prawne³³. Przyjęcie odmiennego sposobu postępowania sądów administracyjnych spowoduje powstanie sporów podatkowych dopiero po złożeniu zeznania podatkowego, co *de facto* przeczy idei instytucji interpretacji podatkowych i naraża na zbędne koszty powstałe po stronie podatników, ale ostatecznie i po stronie budżetu państwa.

Z drugiej strony trudno pogodzić się z irracjonalnym podejściem organów podatkowych, które przez swój upór i krótkowzroczność prawdopodobnie za kilka lat i tak będą musiały zwrócić nadmiernie zapłacony podatek i to z oprocentowaniem. Przejaw długofalowego dbania o finanse publiczne można było zauważyć przy nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązującej od 1 stycznia 2018 r., kiedy to Ministerstwo Finansów oraz Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, kierując się omówionymi zasadami konstytucyjnymi, dopuścili stosowanie przepisów obowiązujących przed tą datą, jeśli środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne były wprowadzone do ewidencji. Jednak późniejsze postępowania prowadzone przez naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych nie dosyć, że nie respektują tego stanowiska organów centralnych, to jeszcze narażają budżet państwa na niepotrzebne dodatkowe wypłaty. Takie podejście organów podatkowych wpływa również na sytuację finansową podatników prowadzących przede wszystkim firmy rodzinne (nowelizacja z 2017 r.), właścicieli mieszkań oraz najemców, na

³³ Zob. postanowienie NSA z dnia 11 maja 2021 r., sygn. III OZ 281/21.

których ostatecznie zostaną przerzucone koszty niekorzystnych zmian podatkowych (nowelizacja z 2021 r.).

Kierując się podstawową zasadą konstytucyjną, określającą sposób postępowania wszystkich organów w demokratycznym państwie prawa, bez wątplenia organy państwowe muszą działać na podstawie i w granicach przepisów prawa. Zasada praworządności ma swoje odzwierciedlenie w art. 120 o.p., jednakże w świetle powyższych rozważań nasuwa się pytanie o to, jakie powinno być zachowanie organu podatkowego, jeśli ustawodawca – nowelizując ustawy podatkowe – nie uchwalił przepisów intertemporalnych lub są one niewystarczające. Zdaniem autorów, w pełni respektując zasady legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, przy tego rodzaju lukach prawnych organy podatkowe powinny kierować się inną zasadą wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. – zasadą zaufania, która pozwala prowadzić postępowanie podatkowe tak, aby nie narażać zarówno budżetu państwa, jak i podatników na niepotrzebne straty. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w przypadkach braku odpowiednich przepisów intertemporalnych jest bowiem jednoznaczne i nie pozostawia wątpliwości, że ostatecznie koszty poniesie państwo.

BIBLIOGRAFIA

- Glumińska-Pawlic J., *Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018.
- Gwiazdomorski J., *Międzyczasowe prawo prywatne, cz. I*, „Nowe Prawo” 1965, nr 6.
- Huchla A., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Jakimowicz W., *Administracja publiczna pod rządami prawa: księga pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin prof. zw. dra hab. Adama Błasia*, Wrocław 2016.
- Kamiński M., *Prawo administracyjne intertemporalne*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022*, Legalis/el.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Pietrzykowski T., *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problemy stosowania prawa*, Warszawa 2011.
- Pokojska A., *Amortyzacja darowizny sprzed 2018 r. dla przedsiębiorcy: Obdarowani przed laty zachowują preferencję*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.07.2018, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1177012,amortyzacja-darowizny-sprzed-2018-r-dla-przedsiębiorcy.html> (dostęp: 1.03.2023).
- Słotwiński S., *Rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych w prawie zobowiązań*, „Studia Prawnicze” 2016, z. 2.

ABOUT THE NEED TO RESPECT CONSTITUTIONAL NORMS IN THE ABSENCE OF INTERTEMPORAL PROVISIONS

Summary. Frequent changes in tax regulations cause destabilization of established and formed legal relations. Guided by constitutional norms, the legislator should create such rules for introducing changes in tax laws so that taxpayers are not surprised by them and that they are ensured to act in confidence in the state and the law. The risk of violation of this principle should be reduced by introducing intertemporal rules when the legal situation changes, and the negative effects of changes must be offset by the protection of acquired rights and pending interests and legitimate expectations. The absence of such rules does not justify tax authorities and courts in ignoring previously issued interpretations and well-established interpretation and practice. Therefore, while fully respecting the principles of legality, equality and universality of taxation, tax authorities should be guided by the principle of trust in such legal loopholes.

Keywords: intertemporal provisions, protection of acquired rights and pending interests, principle of trust, amortization