



Pan Donald TUSK
Prezes Rady Ministrów

Szanowny Panie Premierze,

Jestem jednym z wielu wyborców głosujących na Koalicję Obywatelska ale niestety przez czas obecnych rządów Koalicji oszukanych podobnie jak przez poprzednio rządzący PIS. Piszę do Pana kolejny raz (poprzednie pisma metodą spychotechniki przekazywano aby dalej od Pana) z nadzieją, że może Pan to pismo przeczyta i zechce się ze mną Pan spotkać lub rozważy Pan możliwość złożenia rządowego projektu ustawy aby zmienić niekorzystne dla obywateli przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a o wysokiej składce zdrowotnej dla przedsiębiorców już nawet nie wspomnę, że miała być obniżona, zaś zamiast tego cały czas jest taka sama.

W kampanii wyborczej w 2023r obiecywał Pan, że wprowadzony przez PIS tzw. Polski Ład **zostanie pod Pana rządami naprawiony**, a tymczasem minęły 2 lata od wyborów i przepisy

- art. 22c pkt. 2 ustawy z dnia 26.07.1991r o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od dnia 01.01.2022r (Dz.U z 2021r, poz. 2105)

- art. 71 ust. 2 ustawy z dnia 29.10.2021r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U z 2021 poz. 2105)

- w zakresie, w jakim **nie zezwalają** od dnia 01.01.2023r na uznanie za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych nabytych przed dniem 01.01. 2022r, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed dniem 01.01.2023r.

Przepisy te są zapewne niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez to, że naruszają wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego - zasady ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku.

Ja [REDACTED]

a) od 2020 roku jest współwłaścicielem nieruchomości, w której wynajmowane są lokale mieszkalne, a dochód z tego najmu opodatkowuje na tzw. zasadach ogólnych;

b) zakupioną nieruchomość sklasyfikowaną w PKOB jako 1122 i w KŚT jako 110 - wprowadziłem w 2020 roku do ewidencji środków trwałych i do dnia 31.12.2022r dokonywałem odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;

c) ustaliłem również stawkę amortyzacji dla tej nieruchomości w maksymalnej wysokości 10% rocznie, a w konsekwencji powyższego zaliczenie amortyzacji w ciężar kosztów uzyskania przychodów zostało rozłożone w czasie na okres 10 lat.

W 2020 roku, kiedy rozpocząłem amortyzację nieruchomości - przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyznaczały horyzont czasowy rozpoczętego procesu amortyzacji.

Po wprowadzeniu Polskiego Ładu - na podstawie przepisu przejściowego jakim jest art. 71 ust. 2 ustawy z dnia 29.10.2021r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U z 2021 poz. 2105) mogłem dokonywać odpisów amortyzacyjnych **tylko do dnia 31.12.2022r.**

Tymczasem była następująca treść spornych przepisów:

a) **art. 22c pkt. 2** w brzmieniu obowiązującym **do dnia 31.12.2021r** (Dz.U z 2021r, poz. 1128):

Amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik niepodejmie decyzji o ich amortyzowaniu (...)

b) **art. 22c pkt. 2** zmieniony został przez art. 1 pkt. 16 ustawy z dnia 29.10.2021r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od

osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U z 2021r, poz. 2105) zmieniającej ustawę **od dnia 01.01.2022r** i po tej nowelizacji przepis ten brzmi:

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 wydierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy

c) wprowadzony przepis przejściowy - **art. 71 ust. 2** ustawy nowelizującej brzmi:

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą, nie dłużej niż do dnia 31.12.2022r, 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 dniem 01.01.2022r.

W ocenie mojej i wieku innych podatników:

- art. 22c pkt. 2 ustawy z dnia 26.07.1991r o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31.12.2021r (Dz.U z 2021r, poz. 1128);

- art. 22c pkt. 2 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od dnia 01.01.2022r (Dz.U z 2021r, poz. 2105),

- art. 71 ust. 2 ustawy z dnia 29.10.2021r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U z 2021 poz. 2105)

- w zakresie, w jakim **nie zezwalają** od dnia 01.01.2023r na uznanie za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych nabytych przed dniem 01.01. 2022r, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed dniem 01.01.2023r

- są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez to, że naruszają wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego - zasady ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów w toku.

Dlatego proszę Pana Premiera o interwencję i zmianę tych przepisów.

Objęcie wyłączeniem wyrażonym w art. 22c pkt. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, których amortyzację rozpoczęto przed dniem 01.01.2022r - **to naruszenie zasady ochrony interesów w toku wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP.**

Zgodnie z uniwersalnym słownikiem języka polskiego (pod red. S. Dubisza), PWN, Warszawa 2008: **"amortyzacja to proces polegający na stopniowej utracie wartości eksploatowanych obiektów w wyniku zużycia, przenoszeniu części wartości odpowiadającej zużyciu na wytworzone produkty i gromadzeniu środków w celu odtworzenia tych obiektów po ich zużyciu".**

W ujęciu ekonomicznym przez amortyzację należy rozumieć wartość zużycia środków trwałych w danym okresie, której wyrazem jest suma pieniężna konieczna do utrzymania tych składników majątkowych w sprawności techniczno-ekonomicznej w kolejnym okresie eksploatacji oraz do ich odtworzenia po zużyciu.

Amortyzacja służy zatem jako miernik zużycia majątku przedsiębiorstwa, stanowi instrument gromadzenia środków pieniężnych potrzebnych na odtworzenie kapitału (w wartości nominalnej) i jako składnik kosztów wpływa na wysokość wyniku finansowego i dochodu podlegającego opodatkowaniu (tak: J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Wyd. 18, Warszawa 2017, komentarz do art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nb. 2). Innymi słowy amortyzacja umożliwia podatnikowi odzyskanie środków pieniężnych potrzebnych na odtworzenie wartości składnika majątku, który traci na wartości z uwagi na wykorzystywanie go w działalności podatnika.

Problematyka amortyzacji stanowiła już przedmiot rozważań Trybunału Konstytucyjnego między innymi w wyroku z dnia 10.02.2015r, wydanym w sprawie o sygn. akt P 10/11 (OTK ZU Nr 2A/2015, poz. 13). W wyroku tym stwierdzono, że istotą amortyzacji podatkowej jest rozłożenie pierwotnego jednorazowego kosztu nabycia środka trwałego w czasie, co następuje w postaci dokonywania w tym okresie odpisów amortyzacyjnych. Do cech charakterystycznych omawianej instytucji zaliczono powtarzalność i zazwyczaj wieloletniość oraz cel, którym jest zrównanie sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową przedmiotu podlegającego tej instytucji. Wyjaśniono, że w systemie prawa podatkowego amortyzacja spełnia istotne funkcje, wśród których za najważniejsze należy uznać możliwość stopniowego odzyskania

funduszy zainwestowanych w zakup środków trwałych, podlegających amortyzacji, oraz zapewnienie Skarbowi Państwa stałych względnie przewidywalnych wpływów podatkowych, gdyż podatnik odpisuje wydatki podlegające amortyzacji w ustalonych i rozłożonych w czasie interwałach. Uznano, że poza wymienionymi powyżej funkcjami amortyzacji w systemie prawa podatkowego, z amortyzacją wiąże się szczególny zespół uprawnień podatnika, które należy rozpatrywać w kontekście dobra wspólnego. Korzyści z tej instytucji prawa podatkowego dotyczą bowiem nie tylko podatnika, który na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale także innych podmiotów uczestniczących w obrocie prawnym. **Stwierdzono także, że ustawodawca, który - w ramach przysługującej mu swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego - pozbawia podatnika możliwości kontynuowania amortyzacji, powinien uwzględnić jego sytuację prawną i gospodarczą.**

Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie wynika, że ustawodawca posiada swobodę kształtowania systemu podatkowego. Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych. Zaznacza się przy tym jednak, że swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego.

Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej (tak TK w wyrokach z dnia 25.06.2002r wydanym w sprawie o sygn. akt K 45/01, OTK ZU Nr 4A/2002, poz. 46 i z dnia 19.07.2007r wydanym w sprawie o sygn. akt K 11/06, OTK ZU Nr 7A/2007, poz. 81).

W konsekwencji powyższego istotne znaczenie mają postanowienia art. 2 Konstytucji RP. To ze wskazanego przepisu wywiedziona jest bowiem zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego (tak TK w wyroku z dnia 20.12.1999r, K 4/99, OTK ZU Nr 7/1999, poz. 165; W. Sokolewicz, Artykuł 2, w: Garlicki, Konstytucja, t. 5, s. 33).

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, albo też wycofywania się przez państwo z ustalonych reguł postępowania (tak wyrok TK z dnia 23.07.2013r, 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 (tak wyrok TK z dnia 25.11.1997r, 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 (tak wyrok TK z dnia 28.01.2003r, SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3).

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wykazuje pewne podobieństwo do znanej z prawa prywatnego i prawa międzynarodowego zasady dotrzymywania umów, a równocześnie "w ustrojach demokratycznych stanowi wykładnik roli państwa i oparcie dla wszystkich stosunków między nim a obywatelami" (M. Wyrzykowski, Uwaga do art. 1, s. 35; wyroku z dnia 19.11.2008r wydanego w sprawie o sygn. akt KP 2/08, OTK ZU Nr 9A/2008, poz. 157). Zdaniem TK: "W dotychczasowym orzecznictwie TK ugruntowane zostało stanowisko, iż art. 2 Konstytucji obejmuje również zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jest ona - jak podkreślano we wcześniejszych orzeczeniach - oczywistą cechą demokratycznego państwa prawnego, bowiem "demokratyczne państwo prawne oznacza państwo, w którym chroni się zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa". Zasada ta oznacza przede wszystkim konieczność ochrony i respektowania praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku (orzeczenie TK z dnia 02.03.1993r wydane w sprawie o sygn. akt K 9/92, OTK ZU Nr 1/1993, poz. 6).

Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, "by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny" (wyrok TK z dnia 07.02.2001r wydany w sprawie o sygn. akt K 27/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 29). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa,

a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (wyroki TK z dnia 14.06.2000r wydany w sprawie o sygn. akt P 3/00, OTK ZU Nr 5/2000, poz. 138, z dnia 19.11.2008r wydany w sprawie o sygn. akt KP 2/08, OTK ZU Nr 9A/2008, poz. 157; z dnia 20.01.2009r wydany w sprawie o sygn. akt P 40/07, OTK ZU Nr 1A/2009, poz. 4 i z dnia 24.02.2010r wydany w sprawie o sygn. akt K 6/09, OTK ZU Nr 2A/ 2010, poz. 15).

Koniecznym wymogiem realizacji zasady zaufania jest zagwarantowanie bezpieczeństwa prawnego. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych (wyrok TK z dnia 14.06.2000r wydany w sprawie o sygn. akt P 3/00, OTK ZU 5/2000, poz. 138; a. także - jako jeden z wielu - wyrok z dnia 02.04.2007r wydany w sprawie o sygn. akt SK 19/06, OTK ZU Nr 4A/2007, poz. 37) [tak: M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86, Warszawa 2016, komentarz do art. 2 Konstytucji RP, nb. 24, 25].

Zasada 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 (wyrok TK z dnia 05.01.1999r wydany w sprawie o sygn. akt K 27/98, OTK ZU Nr 1/1999, poz. 1).

W przypadku amortyzowania nieruchomości jako dóbr nabytych odpłatnie ustawodawca umożliwił podatnikowi niejako odzyskanie wartości tych dóbr, których wartość ulega stopniowemu zmniejszeniu z uwagi na ich postępujące zużycie. W ujęciu ekonomicznym (jak wskazano wcześniej) amortyzacja stanowi instrument gromadzenia środków pieniężnych potrzebnych na odtworzenie wartości składnika majątku, który traci na wartości..

Ja kierując się zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa miałem prawo oczekiwać, że ustawodawca umożliwi mu niejako dokończenie rozpoczętego w 2020 roku procesu amortyzacji udziału w nieruchomości na dotychczasowych zasadach. W realiach niniejszej sprawy, analogicznie jak w sprawie na kanwie której zapadł wyrok TK z dnia 10.02.2015r wydany w sprawie o sygn. akt P 10/11 (OTK ZU Nr 2A/2015, poz. 13), ustawodawca powinien za pomocą przepisów intertemporalnych uwzględnić ochronę interesów będących w toku.

Kierując się powyższymi rozważaniami - pozbawienie podatników począwszy od dnia 01.01.2023r prawa do uznawania za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, których amortyzację rozpoczęto do dnia 31.12.2021r **pozostaje w sprzeczności z zasadą ochrony interesów w toku**. W realiach niniejszej sprawy za spełnione należy uznać przesłanki, o których mowa w powołanym wcześniej wyroku TK z dnia 25.06.2002r wydanym w sprawie o sygn. akt K 45/01, OTK ZU Nr 4A/2002, poz. 46.

horyzont czasowy rozpoczętego procesu amortyzacji.

Na marginesie wypada wskazać, iż Trybunał Konstytucyjny w najnowszym (OTK ZU A/2024, poz. 109) wyroku z dnia 21.11.2024r wydanym w sprawie o sygn. akt P.11/24 orzekł że art. 23 ust. 1 pkt. 45a lit. a ustawy z dnia 26.07.1991r o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U z 2024r, poz. 226) w związku z art. 4 pkt. 1 ustawy z dnia 15.06.2018r 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 z 2018r, poz. 1291) **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 dniem 01.01.2018r - jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadą ochrony interesów w toku**.

Konkludując całokształt powyższych rozważań należy stwierdzić, że w sprawie istnieją uzasadnione wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z tych wszystkich względów Panie Premierze, proszę o pomoc, rozmowę, złożenie rządowego projektu ustawy zamieniającej te niekorzystne dla obywateli przepisy Polskiego Ładu.

