

**Dr Edgar Krzysztof Drozdowski**

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

ORCID: 0000-0002-4029-0562

e-mail: edgar.drozdowski@amu.edu.pl

# Dopuszczalność przerwania amortyzacji nieruchomości w świetle zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku

The admissibility to interrupt the depreciation of real estate in the light of the principle of protection of acquired rights and protection of interests in progress

## Streszczenie

Przedmiotem refleksji w artykule jest kompetencja ustawodawcy podatkowego do przerwania amortyzacji podatkowej w świetle zasady praw nabytych i ochrony interesów w toku na przykładzie zmian legislacyjnych wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r. Celem artykułu jest przeprowadzenie dowodu na to, że w przypadku przerwania amortyzacji nieruchomości właściwym wzorcem kontroli konstytucyjnej nie jest zasada ochrony praw nabytych, ale zasada ochrony interesów w toku. Przerwanie amortyzacji nieruchomości jest co do zasady niezgodne z zasadą ochrony interesów w toku, co jednak nie dotyczy zmian legislacyjnych odnoszących się do najmu prywatnego. W tym wypadku ustawodawca zdecydował się na zmianę systemową — likwidację jednej formy opodatkowania i opodatkowanie najmu prywatnego wyłącznie na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, co wyklucza możliwość dalszej amortyzacji.

**Słowa kluczowe:** amortyzacja nieruchomości; interesy w toku

JEL: K34

## Abstract

The subject of analysis in the article is the competence of the tax legislator to stop tax depreciation in the light of the principle of acquired rights and protection of interests in progress, based on the example of legislative changes introduced from January 1, 2022. The aim of the article is to prove that in the event of discontinuation of real estate depreciation, the correct model of constitutional control is not the principle of protection of acquired rights, but the principle of protection of interests in progress. Discontinuation of real estate depreciation is in principle incompatible with the principle of protection of interests in progress, which, however, does not apply to legislative changes relating to private rental. In this case, the legislator decided to introduce a systemic change — the elimination of one form of taxation and taxation of private rental only on the basis of a lump sum on reported income, which excludes the possibility of further depreciation.

**Keywords:** depreciation of real estate; interests in progress

## Wprowadzenie

Reforma wchodząca w życie 1.01.2022 r., określana mianem Polskiego Ładu<sup>1</sup>, przyniosła liczne i często kontrowersyjne zmiany, m.in. zakaz amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym. W tym artykule chciałbym zastanowić się nad kompetencją ustawodawcy podatkowego do przerwania amortyzacji podatkowej w świetle zasady praw nabytych i ochrony interesów w toku.

Celem artykułu będzie przeprowadzenie dowodu na to, że w przypadku amortyzacji nieruchomości mieszkalnych właściwym wzorcem kontroli konstytucyjnej nie jest zasada ochrony praw nabytych, ale zasada ochrony interesów w toku. Przerwanie amortyzacji mieszkań jest co do zasady niezgodne z zasadą ochrony interesów w toku, co jednak nie dotyczy zmian legislacyjnych odnoszących się do najmu prywatnego. W tym przypadku ustawodawca zdecydował się na

zmianę systemową — likwidację jednej formy opodatkowania i opodatkowanie najmu prywatnego wyłącznie na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, co wyklucza możliwość dalszej amortyzacji.

Przedmiotem badań będą wyłącznie przepisy ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> oraz ustawy z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>3</sup> w kontekście zmian wprowadzanych przez Ustawę zmieniającą. Wnioski z badań mogą jednak zostać częściowo przeniesione na analogiczne regulacje na gruncie ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup>, zwłaszcza rozważania dotyczące przerwania amortyzacji nieruchomości mieszkalnych w ramach źródła pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych. W badaniach wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną.

### Zasada ochrony praw nabytych a zasada ochrony interesów w toku

Zasada prawidłowej legislacji łączona z zaufaniem obywateli do państwa znajduje swoją podstawę w art. 2 Konstytucji RP. Jest ona zasadą parasolową, zawiera w sobie bowiem następujące zasady szczegółowe: określoności przepisów prawa, niedziałania prawa wstecz, odpowiedniego *vacatio legis*, a ponadto nakaz stosowania przepisów przejściowych, nakaz ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku oraz zakaz zmiany prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego (Działocha, 2006, s. 8; Krzywoń, 2011, s. 118–122; Bułajewski, 2015). Przedmiotem szczególnego zainteresowania w tym tekście będą zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku.

Trybunał Konstytucyjny, rozróżniając<sup>5</sup> ochronę praw słusznie nabytych i ochronę interesów w toku, wskazywał, że konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego, a 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 (szerzej na temat praw nabytych patrz: Działocha, 1993; Słysz, 2012).

Rozumienie zasady ochrony interesów w toku ewoluowało w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (Jackowski, 2008, s. 117–118). Z początku Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie »interesów w toku«, a zwłaszcza należyta realizację uprawnień nabytych na podstawie poprzednich przepisów”<sup>6</sup>. W tym rozumieniu ochrona interesów w toku zbliżała się treściowo do zasady ochrony praw nabytych.

W kolejnych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny zmieniał jednak zdanie, wskazując, że klauzula demokratycznego państwa prawnego i wynikająca z niej zasada zaufania obywatela do państwa nakładają na ustawodawcę obowiązek takiego formułowania nowych przepisów podatkowych, które szanuje tzw. interesy w toku, a więc przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządami poprzednich przepisów<sup>7</sup>. W sprawach podatkowych Trybunał wskazywał, że ulgi i zwolnienia podatkowe nie mogą być zakwalifikowane jako prawa nabyte, ale mogą być objęte ochroną interesów w toku<sup>8</sup>.

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 bezwzględnie obowiązującego. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategoryczny charakter, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuację, w których (szerzej na temat tych przesłanek w kontekście podatkowym: Zelwiański, 1998, s. 41–42)<sup>9</sup>:

- 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.

Różnice pomiędzy zasadą ochrony praw nabytych (w tym ekspektatyw) i zasadą ochrony interesów w toku (Zalasiński, 2008, s. 122–126) dobrze oddał M. Jackowski (2008, s. 116), wskazując, że „interesy w toku są określonymi stanami faktycznymi, podlegającymi ochronie z uwagi na zasadę zaufania obywateli do prawa. Na pewno nie są ekspektatywami. Nie przesądzają bowiem i nie zabezpieczają prawa. Nie prowadzą również do jego nabycia” (w podobnym tonie wypowiada się S. Wronkowska (2006, s. 680). Należy również wskazać, że ochrona interesów w toku ma charakter mniej intensywny od ochrony praw słusznie nabytych (Zalasiński, 2008, s. 142). Ponadto A. Krzywoń (2011, s. 139–140) trafnie wskazuje, że „Nakaz poszanowania interesów w toku należy rozumieć jako normę optymalizacyjną. Ochrona jest tym większa, im bardziej skonkretyzowane są warunki prowadzenia działalności na preferencyjnych zasadach, zwłaszcza pod względem czasowym”.

### Amortyzacja

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, po pierwsze, jako miernik zużycia majątku przedsiębiorstwa, po drugie, stanowi instrument gromadzenia środków pieniężnych potrzebnych na odtworzenie kapitału (w wartości nominalnej). Po trzecie, jako składnik kosztów wpływa na wysokość wyniku finansowego i dochodu podlegającego

opodatkowaniu” (Marciniak, 2017; podobnie: Pogoński, 2014).

W ujęciu podatkowym amortyzacja ma oddawać nie tylko zużycie środków trwałych, ale także pełnić inne funkcje wyznaczone przez ustawodawcę podatkowego (Fiałkowska, 2011, s. 101–115). Pełnienie tych funkcji jest możliwe dzięki konstrukcji kosztów uzyskania przychodu. Zgodnie z dyspozycją art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane przez podatnika wyłącznie zgodnie z przepisami art. 22a–22o u.p.d.o.f., z uwzględnieniem art. 23 u.p.d.o.f.

W świetle dotychczasowych zasad nieruchomości o charakterze mieszkalnym mogły być amortyzowane metodą liniową (art. 22i u.p.d.o.f.) albo metodą indywidualnych stawek amortyzacyjnych (art. 22j u.p.d.o.f.). Metoda liniowa pozwalała ustalić stawkę dla budynków oraz lokali mieszkalnych w wysokości 1,5%. W przypadku amortyzacji metodą indywidualnych stawek amortyzacyjnych okres amortyzacji nie mógł być krótszy niż 10 lat i tym samym można było zastosować stawkę w maksymalnej wysokości 10% w skali roku. Zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych możliwe jest jedynie w odniesieniu do nieruchomości:

- używanych — definiowanych jako obiekty, dla których podatnik jest w stanie wykazać, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy lub
- ulepszonych — definiowanych jako obiekty, na których podatnik przed ich wprowadzeniem do ewidencji poniósł wydatki na ulepszenie stanowiące co najmniej 30% ich wartości początkowej.

### **Amortyzacja nieruchomości mieszkalnych od 1.01.2022 r.**

Art. 1 pkt 16 Ustawy zmieniającej nadał nowe brzmienie art. 22c pkt 2 u.p.d.o.f., zgodnie z którym amortyzacji nie podlegają budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dzwigniami, 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. W art. 71 Ustawy zmieniającej ustawodawca zdecydował się wprowadzić okres przejściowy, zgodnie z którym podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą nie dłużej niż do 31.12.2022 r. 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 1.01.2022 r. W efekcie ustawodawca zdecydował się na przerwanie amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym, wprowadzając roczny okres przejściowy.

Nowe prawo słusznie wywołało pytanie o konstytucyjność wprowadzanych zmian, a liczne głosy wskazywały na naruszenie zasady ochrony praw nabytych. W tym przypadku jest to stanowisko częściowo nietrafione. Uznanie amortyzacji za prawo podmiotowe oznaczałoby uznanie prawa podatnika do określonej formy opodatkowania i uniemożliwiło prawodawcy zmiany formy opodatkowania jako takiej (np. podatku dochodowego na podatek przychodowy) względem podatników, którzy dokonują odpisów amortyzacyjnych. Odpisy amortyzacyjne stanowią bowiem koszty podatkowe, które są podstawowym elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego.

Powyższe nie oznacza, że na gruncie konstytucyjnym można usprawiedliwić opisywane wyżej działania ustawodawcy. W tym przypadku bowiem mamy do czynienia z klasycznym naruszeniem zasady ochrony interesów w toku. Amortyzacja nie jest prawem podmiotowym, ale spełnia kryteria prawnie chronionych interesów w toku<sup>10</sup>, ponieważ:

- w przypadku amortyzacji można ustalić horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (zakończenie amortyzacji środka trwałego),
- amortyzacja jest przedsięwzięciem rozłożonym w czasie (okres amortyzacji środka trwałego),
- podatnicy faktycznie rozpoczęli realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (rozpoczęli amortyzację środka trwałego).

Ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy zmieniającej<sup>11</sup> wskazał trzy argumenty przemawiające za zmianą prawa do amortyzacji. Po pierwsze, wartość budynków i lokali mieszkalnych nie spada, a zasadniczo wzrasta. Po drugie, możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wynajmowanych mieszkań, szczególnie z rynku wtórnego, powoduje, że dochody uzyskiwane z tego tytułu są w obowiązującym stanie prawnym efektywnie bardzo często nieopodatkowane. Po trzecie, podatnicy obok amortyzacji mogą korzystać z preferencji podatkowych przy zbyciu nieruchomości, a więc te preferencje występują podwójnie.

Na wstępie należy zauważyć, że żaden z tych argumentów nie może stanowić konstytucyjnego uzasadnienia dla przerwania amortyzacji bez żadnej kompensaty. Projektodawca rozważa bowiem, czy dotychczas prowadzona polityka podatkowa w zakresie amortyzacji nieruchomości była właściwa, nie zaś czy istnieją argumenty konstytucyjne przemawiające za nieuwzględnieniem zasady ochrony interesów w toku. Projektodawca (trafnie) nie wskazuje również, że ta praktyka zmniejszania bądź likwidacji ciężaru podatkowego wskutek amortyzacji mieszkań mogłaby mieć charakter nadużycia prawa podatkowego, co ewentualnie mogłoby uzasadniać nadzwyczajne działania ustawodawcy podatkowego.

Warto jednak pochylić się nad argumentacją projektodawcy, ponieważ nie jest ona zupełnie spójna. Po pierwsze, jak sam ustawodawca wskazuje, szczególnie korzystną formą amortyzacji pozwalającą znacząco obniżyć bądź zlikwidować podatek do zapłaty jest amortyzacja metodą indywidualnych stawek amortyzacyjnych. Tymczasem ustawodawca zakazuje amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym w ogóle, a więc również amortyzacji metodą liniową. Oznacza to, że podatnicy, którzy wybrali co do zasa-

dy „bardziej pożądaną” metodę amortyzacji z punktu widzenia projektodawcy, zostali potraktowani mniej korzystnie, ponieważ zdążyli zamortyzować nieruchomości w mniejszym stopniu w stosunku do osób, które wybrały amortyzację metodą indywidualnych stawek amortyzacyjnych<sup>12</sup>.

Należy również zauważyć, że obok nieruchomości z „podwójnej preferencji podatkowej” do odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f. korzystają również inne rzeczy, które zbyt po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie, nie będą podlegać opodatkowaniu. Ta podwójna korzyść podatkowa jest więc raczej zasadą, a nie wyjątkiem.

Ze względu na wyżej zakreśloną argumentację za sprzeczne z zasadą ochrony interesów w toku i w konsekwencji niekonstytucyjne należy uznać wprowadzenie zakazu amortyzacji w ramach źródła pozarolnicza działalność gospodarcza.

## Zakaz amortyzacji a najem prywatny

Po dokonaniu powyższych ustaleń należy dokonać pewnego zniuansowania oceny działań ustawodawcy podatkowego. W przeciwieństwie do pozarolniczej działalności gospodarczej z inną sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku najmu prywatnego. Ustawodawca zmienił bowiem formę opodatkowania najmu prywatnego z opodatkowania dochodu na opodatkowanie przychodu. Zgodnie z art. 2 ust. 1a u.z.p.d.o.f.<sup>13</sup> osoby fizyczne osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., odpłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Jest to więc zmiana systemowa, zgodnie z którą dotychczasowy podatek dochodowy jest zamieniany na opodatkowanie przychodu w ramach odrębnej ustawy. Ustawodawca powinien mieć prawo do zmiany formy opodatkowania, a zmiana ta ze względu na konstrukcję ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych uniemożliwia kontynuację amortyzacji. Wydaje się, że w tej sytuacji nałożenie na ustawodawcę obowiązku umożliwienia kontynuacji amortyzacji na dotychczasowych zasadach byłoby zbyt daleko posuniętą ingerencją we względną swobodę w stanowieniu norm daninowych i prowadziło do absurdalnych sytuacji, w których mielibyśmy do czynienia z dwiema równoległymi funkcjonującymi formami opodatkowania dochodów z najmu prywatnego przez kilkadziesiąt lat (okres amortyzacji nieruchomości).

Za uprawnieniem ustawodawcy do przerwania amortyzacji przemawia kilka argumentów natury konstytucyjnej. Po pierwsze, zasada ochrony interesów w toku i zasada ochrony praw słusznie nabytych pełnią istotną funkcję gwarancyjną dla podatników, lecz nie mają charakteru absolutnego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „bezwzględna ochrona praw nabytych prowadziłaby do petryfikacji systemu prawnego, uniemożliwiając wprowadzenie niezbędnych zmian w obowiązujących regulacjach prawnych” (Potrzeszcz, 2006, s. 32)<sup>14</sup>. Po drugie, Trybunał Konstytucyjny

dokonyuje wyraźnego stopniowania, przyznając najwyższą ochronę prawom słusznie nabytym, a najniższą interesom w toku. Po trzecie, ustawodawca daninowy ma daleko posuniętą swobodę w stanowieniu prawa daninowego, w tym decydowaniu o wyborze adekwatnej formy opodatkowania. W świetle powyższych uwag ustawodawca powinien mieć prawo do dokonania fundamentalnych zmian w systemie podatkowym jak zmiana formy opodatkowania, a ich konsekwencją nie powinna być wieloletnia fragmentaryzacja systemu podatkowego.

Powyższe nie oznacza, że ustawodawcy nie obowiązują konstytucyjne standardy. Ustawodawca powinien przewidzieć odpowiednie *vacatio legis* oraz rozważyć umożliwienie podatnikom zmiany kwalifikacji dochodu z najmu prywatnego na dochód osiągany ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza i rozpoczęcie amortyzacji nieruchomości. Jest to szczególnie istotne w kontekście uchwały NSA z 24.05.2021 r., która w dużej mierze uzależnia właściwą kwalifikację przychodów z najmu od woli podatnika, a więc tego, czy składnik majątkowy mienia osoby fizycznej został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej<sup>15</sup>.

## Wnioski

Wprowadzenie zakazu amortyzacji jest co do zasady sprzeczne z zasadą ochrony interesów w toku. W przypadku opodatkowania najmu w ramach źródła pozarolnicza działalność gospodarcza ustawodawca powinien umożliwić kontynuację amortyzacji podatkowej. Inaczej będzie w przypadku opodatkowania najmu prywatnego, gdzie ustawodawca zmienił formę opodatkowania najmu na podatek przychodowy. W tym wypadku ustawodawca nie ma obowiązku umożliwienia kontynuacji amortyzacji podatkowej i tym samym utrzymywania dwóch odrębnych form opodatkowania przez kilkadziesiąt lat. Niemniej ustawodawca powinien zapewnić podatnikom odpowiednie *vacatio legis*. Ponadto ustawodawca powinien rozważyć, czy w okresie spoczywania ustawy umożliwić na dotychczasowych zasadach przekwalifikowanie najmu do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza i rozpoczęcie amortyzacji. Natychmiastowa zmiana reguł gry zaskakuje podatników i powinna być możliwa wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach, gdy działanie podatnika jest sprzeczne z określonymi normami, wartościami czy zasadami konstytucyjnymi. Z taką sytuacją nie mamy do czynienia w tym przypadku.

Naturalnie nie oznacza to, że ustawodawca nie ma prawa zakazać amortyzacji podatkowej na przyszłość. Takie działanie ustawodawcy mieści się w ramach względnej swobody stanowienia norm daninowych i wydaje się być racjonalne, biorąc pod uwagę, że nieruchomości mieszkalne co do zasady nie tracą wartości wraz z upływem czasu, podczas gdy amortyzacja ma oddawać zużycie środka trwałego.

Kompetencja ustawodawcy do dokonania powyższych zmian nie oznacza, że mają one charakter efektywny i syste-

mowy (patrz szerzej: Jaśniewicz, 2022). Po pierwsze, opodatkowanie najmu na zasadach ryczału ewidencjonowanego stanowi kolejny krok w stronę dekompozycji globalnego modelu opodatkowania dochodów osobistych i wykorzystania coraz większym stopniu podatków przychodowych

w polskim systemie podatkowym. Po drugie, głębokiej refleksji należałoby poddać, czy problematyczna z punktu widzenia dochodów budżetowych była amortyzacja nieruchomości mieszkalnych jako taka, czy może jej krótki okres w ramach metody indywidualnych stawek amortyzacyjnych.

## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> Ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021, poz. 2105), dalej: Ustawa zmieniająca.
- <sup>2</sup> Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2021, poz. 1128 (2021), dalej: u.p.d.o.f.
- <sup>3</sup> Ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 2021, poz. 1993 (2021), dalej: u.z.p.d.o.f.
- <sup>4</sup> Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2021, poz. 1800 (2021).
- <sup>5</sup> Wyrok TK z 25.06.2002 r. sygn. akt K 45/01, OTK ZU 4A/2002, poz. 46.
- <sup>6</sup> Orzeczenie TK z 15.07.1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30; wyrok TK z 8.04.1998 r., K 10/97, OTK 1998, nr 3, poz. 29.
- <sup>7</sup> Wyrok TK z 25.11.1997 r., K 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64.
- <sup>8</sup> Wyrok TK z 27.02.2002 r. sygn. akt K 47/01, OTK ZU 1A/2002, poz. 6.
- <sup>9</sup> Wyrok TK z 10.02.2015, sygn. akt P 10/11, OTK ZU 2A/2015, poz. 13.
- <sup>10</sup> W ten sposób amortyzację zakwalifikował również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 10.02.2015, sygn. akt P 10/11, OTK ZU 2A/2015, poz. 13.
- <sup>11</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej IX kadencja, s. 130.
- <sup>12</sup> W takiej sytuacji znalazł się wnioskodawca wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji z 24.02.2022 r. (0113-KDIPT2-1.4011.1200.2021.1.MM).
- <sup>13</sup> Wprowadzone art. 9 pkt 2 Ustawy zmieniającej.
- <sup>14</sup> Wyrok TK z 19.03.2001 r., sygn. K 32/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 50.
- <sup>15</sup> Uchwała NSA z 24.05.2021r., II FPS 1/21.

## Bibliografia/References

- Buławajewski, S. (2015). Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce. *Studia Prawnoustrojowe*, (29).
- Działocha, K. (1993). Zasada ochrony praw nabytych w orzecznictwie Polskiego Trybunału Konstytucyjnego. W: B. Banaszak (red.), *Prawa człowieka: Geneza, koncepcje, ochrona*. Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Działocha, K., & Zalasinski, T. (2006). Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa. *Przegląd legislacyjny*, (3).
- Fiałkowska, K. (2011). Amortyzacja podatkowa a amortyzacja bilansowa. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, (84), 101–115.
- Jackowski, M. (2008). *Ochrona praw nabytych w polskim systemie konstytucyjnym*. Wydawnictwo Sejmowe.
- Jaśniewicz, M. (2022). Nowy (bez) Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (1), 39–62. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.03>
- Krzywoń, A. (2011). *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Wydawnictwo Sejmowe.
- Marciniuk, J. (2017). Komentarz do rt.. 22a. W: J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*. Wyd. 18. C.H.Beck.
- Pogoński, M. (2014). Komentarz do art. 16a. W: M. Pogoński (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*. LEX/el.
- Słysz, A. (2012). Ochrona praw słusznie nabytych w galezi prawa podatkowego. W: H. Zięba-Zalucka, & P. Chmielnicki (red.), *Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej*. LexisNexis.
- Wronkowska, S. (2006). Zasady przyzwoitej legislacji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W: M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*. Biuro Trybunału Konstytucyjnego.
- Zalasinski, T. (2008). *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*. Wydawnictwo Sejmowe.
- Zelwianiński, R. (1998). Ochrona znajdujących się w toku interesów podatników. *Przegląd Podatkowy*, (2).
- Potrzeszcz, J. (2006). Bezpieczeństwo prawne w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego. *Roczniki Nauk Prawnych*, (16), 7–40.

### Dr Edgar Drozdowski

Adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Jego zainteresowania badawcze koncentrują się na: opodatkowaniu bezpośrednim, przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania i konstytucyjnym prawie podatkowym.

### Dr Edgar Drozdowski

Assistant professor at the Department of Financial Law in the Faculty Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznań. His research interests focus on: direct taxation, counteracting tax avoidance and constitutional tax law.