

Warszawa, 29 maja 2002 r.

Opinia

w sprawie pytania prawnego dotyczącego zgodności art. 27 a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 2 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

I . Przedmiotem opinii jest sformułowane przez NSA w postanowieniu z dnia 9 kwietnia 2002 r. (III SA 2904/00) pytanie prawne skierowane do Trybunału Konstytucyjnego, co do zgodności art. 27 a ust. 17 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 146 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2001 r. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

II . W sprawie będącej przedmiotem pytania zasadnicze znaczenie ma interpretacja art. 27 a ust. 17 pkt 1 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie wdając się w szczegółową analizę wskazanych przepisów należy stwierdzić, podzielając pogląd NSA wyrażony w uzasadnieniu analizowanego pytania prawnego, że art. 27 ust. 17 pkt 1 jest sformułowany w sposób niejednoznaczny, a przez to prowadzi do rozbieżnych interpretacji dokonywanych przez sądy, organy podatkowe i samych podatników. Przepis ten był już przedmiotem rozważań NSA w wyroku z dnia 3 kwietnia 2001 r. (III SA 3108/ 00)¹, w którym wykazano, że możliwe są trzy jego interpretacje². Sąd rozstrzygając sprawę, oparł się o wypracowaną w orzecznictwie i akceptowaną w doktrynie zasadę inter-

¹ Opublikowany w OSP 2002, nr 3, poz. 35.

² Zgodnie z pierwszą z nich, najmniej korzystną dla podatników, kwotę przysługujących odliczeń z tytułu "dużej ulgi budowlanej" pomniejsza się o 10 % przychodu zwolnionego od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) analizowanej ustawy. Druga z nich sprowadza się do możliwości pomniejszenia kwoty ulgi budowlanej o 10% wydatków, które należy ponieść, aby wykorzystać limit ulgi budowlanej. Trzecia interpretacja, przyjmowana przez podatników, zakłada, że na sumę wydatków niezbędnych do wykorzystania limitu zalicza się najpierw dochody uzyskane z innych źródeł niż przychody zwolnione na mocy art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a), a od kwoty przysługujących odliczeń odejmuje się tylko 10% pozostałej części wydatków pokrytych zwolnionym od podatku dochodem ze sprzedaży.

pretowania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika. W efekcie przyjął takie rozumienie przepisu, które nie naruszało interesu podatnika. Uzasadniając swoje stanowisko wskazał m. in., że możliwość przyjęcia interpretacji korzystnej dla podatnika doprowadziło do rozstrzygnięcia sprawy, bez konieczności występowania do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie "niekonstytucyjności" analizowanego przepisu. Gdyby takiej możliwości nie było sąd byłby zmuszony skierować pytanie prawne do Trybunału.

Wyżej przedstawione stanowisko sądu zasługuje na akceptację. Spotkało się ono z przychylnym przyjęciem w doktrynie. Andrzej Gorgol w glosie do tego orzeczenia zauważył, że zastosowana przez sąd wykładnia w zgodzie z Konstytucją uzasadnia przyjęcie korzystnego dla podatnika rozumienia analizowanego przepisu³. Pewne wątpliwości dotyczące uzasadnienia tego orzeczenia podniósł Ryszard Mastalski⁴. Nie odrzucił on jednak jednoznacznie stanowiska sądu, a jedynie wykazał pewne mankamenty argumentacji zawartej w uzasadnieniu.

Poprawności rozumowania sądu przy rozstrzyganiu sprawy w orzeczeniu z dnia 3 kwietnia 2001 r. nie kwestionuje skład orzekający w analizowanym postanowieniu. W związku z tym nasuwa się pytanie, dlaczego nie rozstrzygnął sprawy w identyczny sposób, przyjmując korzystną dla podatnika interpretację przepisu? Odpowiedź na to pytanie jest zawarta na str. 5 uzasadnienia postanowienia. Sąd uznał za konieczne poddanie analizowanej normy prawnej ocenie Trybunału, ponieważ w rozpatrywanej sprawie decyzje organu podatkowego oparły się na najbardziej niekorzystnej dla podatnika interpretacji przepisu. Przyjęcie przez te organy wykładni art. 27 a ust. 17 pkt 1 najmniej korzystnej dla podatnika było "bezpośrednim" powodem zadania pytania prawnego w niniejszej sprawie. Można mieć wątpliwości, czy jest to wystarczający powód uzasadniający zawieszenie postępowania i skierowanie sprawy do Trybunału. W prawie podatkowym stosunkowo dużo przepisów z natury swej budzi kontrowersje pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Bardzo często organy podatkowe podejmując decyzje przyjmują interpretacje niekorzystne dla podatników uwzględniające interes fiskusa, który wszakże reprezentują. W takich przypadkach Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie orzekał na korzyść podatników wskazując, że podatnik nie może być zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedosko-

³ A. Gorgol, Glosa do wyroku NSA z 3.04. 2001 r., III S.A. 3108/00 opublikowana w "Monitor Podatkowy" 2001, nr 9.

⁴ OSP 2002, nr 3.

nałości prawodawcy, czy też ułomności techniki legislacyjnej. Nie można na niego przerzucać, co podkreślał NSA, rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów podatkowych⁵. W ten sposób kontrowersyjne przepisy były interpretowane tak, aby nie naruszały art. 2 Konstytucji, gdzie sformułowana jest zasada demokratycznego państwa prawnego.

W analizowanej sprawie NSA nie zdecydował się na wyżej przedstawiony tryb postępowania, ale zwrócił się do Trybunału o ocenę "konstytucyjności" analizowanego przepisu. Można mieć wątpliwości, czy jest to prawidłowy tryb rozwiązywania tego typu problemów interpretacyjnych, zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego. Czy sąd, który może przyjąć interpretację przepisu nie naruszając sformułowanych w Konstytucji zasad, powinien zawieszać postępowanie i zwracać się do Trybunału o ocenę tego przepisu? Według mnie - nie. Byłby to niebezpieczny precedens, który uzasadniałby tego typu pytania prawne w każdym przypadku pojawienia się sporów interpretacyjnych. Sądy byłyby w takim przypadku "zwolnione" od rozstrzygania tych sporów stosując zasady wykładni. NSA, powołując się na analizowaną sprawę, w każdym przypadku przyjęcia przez organy podatkowe niekorzystnej dla podatnika interpretacji, mogłyby wystąpić do Trybunału o ocenę tego, czy przepis, który może być różnie interpretowany, jest zgodny z Konstytucją. Doprowadziłoby to, czego nie trzeba uzasadniać, do wielu negatywnych następstw.

Powyższe rozważania zmierzają do wykazania, że jeżeli sąd rozstrzygając sprawę na podstawie "ułomnego" przepisu może przyjąć takie jego rozumienie, które nie narusza Konstytucji, to powinien orzec, bez kierowania sprawy do Trybunału. Dopiero wówczas, gdy takiej możliwości nie ma, powinien wskazując "niekonstytucyjność" przepisu, zwrócić się do Trybunału o wyeliminowanie tego przepisu z systemu prawa.

W analizowanej sprawie możliwość wydania orzeczenia nie naruszającego Konstytucji istnieje, co potwierdza powołany wyrok z 3 kwietnia 2001 r. Sąd jednak zdecydował się na zadanie pytania prawnego do Trybunału, co do zgodności analizowanego przepisu z art. 2 i art. 32 Konstytucji. Chcąc obalić domniemanie zgodności z Konstytucją art. 27 a ust. 17 pkt 1 NSA powinien wskazać, w jaki sposób przepis ten

⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 1996 r. (S.A./ Łd 1212/95 opublikowany w "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2000, nr 2.)

narusza Konstytucję⁶. Zawarte w uzasadnieniu postanowienia argumenty sądu przedstawiają się następująco:

1. Sposób wprowadzenia art. 27 a ust. 17 pkt 1 jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Twierdzenie to sąd uzasadnia tym, że przez okres 5 lat od wejścia w życie ustawy do jej nowelizacji ograniczającej limit dużej ulgi budowlanej podatnicy przyzwyczaili się, że można korzystać ze zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a) i jednocześnie mieć pełen limit odliczeń od podatku wydatków mieszkaniowych. Wprowadzenie nowelizacji spowodowało, że zwolnienie od podatku przeistoczyło się w odroczenie płatności podatku (ryczałtu), ponieważ o sumę zwolnienia podatnicy będą musieli zwiększyć należny (po odliczeniu ulgi budowlanej) podatek. Taki sposób ograniczenia zwolnienia, zdaniem sądu, narusza zasady przyzwoitej legislacji, ponieważ ulgę dotyczącą dochodu ze sprzedaży odbiera się podatnikowi poprzez modyfikację przepisu dotyczącego zupełnie innej ulgi podatkowej.

Ustosunkowując się do tego zarzutu należy wskazać, że nowelizacji uległ tylko i wyłącznie art. 27 a ust. 17 pkt 1, który reguluje limit odliczeń wydatków poniesionych przez podatnika w ramach dużej ulgi budowlanej. Celem tej nowelizacji było ograniczenie limitu dużej ulgi budowlanej i ustawodawca zrobił to modyfikując przepis regulujący tę ulgę. W wyniku tego nastąpiło ograniczenie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a). Lepszym rozwiązaniem, z uwagi na czytelność przepisu, byłoby uwidocznienie ograniczenia zwolnienia w treści art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a). Wskazany mankament wprowadzonej nowelizacji nie uzasadnia jednak twierdzenia, że jest to niezgodne z art. 2 Konstytucji. Przepis nowelizujący ulgę budowlaną został wprowadzony do systemu zgodnie z wymogami procesu legislacyjnego. To, że wywołał skutki, na gruncie innych regulacji, których podatnik mógł nie dostrzec, nie jest przesłanką wskazującą na jego niekonstytucyjny charakter. Większość zmian wprowadzanych w poszczególnych elementach konstrukcji prawnej podatku wywołuje skutki w innych, co podatnik powinien brać pod uwagę.

2. Wprowadzenie art. 27 a ust. 1 pkt 17 jest stworzeniem "pułapki" dla obywatela, której skuteczność potęguje rozproszenie regulacji dotyczących zwolnienia od podatku od sprzedaży w kilku przepisach. Sąd uzasadnia to wskazując, że podatnik został

⁶ Zob. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciniński, Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Warszawa 1999, s. 19.

pozbawiony zwolnienia od podatku poprzez modyfikację limitu odliczeń od podatku wydatków mieszkaniowych.

Należy zauważyć, że analizowany przepis nie pozbawił podatnika zwolnienia, a jedynie ograniczył możliwość odliczania od podatku wydatków mieszkaniowych. Jest to zatem ograniczenie pewnej preferencji podatkowej, do czego ustawodawca miał pełne prawo. W wyniku zmiany przepisu nie nastąpiło zakamuflowane rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku dochodowego (to byłaby "pułapka" podatkowa), a jedynie ograniczenie ulgi podatkowej.

Odnosząc się do zarzutu uregulowania zwolnienia od podatku dochodu ze sprzedaży w kilku przepisach należy zauważyć, że jest to spowodowane układem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W art. 10 są uregulowane źródła przychodów (musi być tam zatem zamieszczony przychód ze sprzedaży nieruchomości), w art. 21 są wymienione wszystkie zwolnienia przedmiotowe (powinno tam być zawarte analizowane zwolnienie), w art. 27 a określono zasady odliczeń od podatku pewnych wydatków (w tym również wydatków w ramach dużej ulgi budowlanej), a w art. 28 zamieszczono zryczałtowane stawki podatku (jest tam 10 % stawka od sprzedaży nieruchomości). Zasad opodatkowania dochodu ze sprzedaży nie można uregulować w jednym przepisie, ponieważ nie pozwala na to układ rozdziałów ustawy, w których są uregulowane całościowo poszczególne elementy konstrukcji podatku dochodowego.

3. Brzmienie art. 27 a ust. 17 pkt 1 nieuchronnie prowadzi do rozbieżności w orzecznictwie administracyjnym i sądowym, zagrażającej poczuciu bezpieczeństwa prawnego podatników i godzącej w autorytet organów państwowych. Podzielając ten pogląd należy wskazać, że ten mankament analizowanego przepisu może być usunięty, o czym już była mowa, przez sąd przyjmujący rozumienie tego przepisu zgodne z Konstytucją. W efekcie prowadziłoby to do ukształtowania pewnej linii orzeczniczej, która, jak pokazuje praktyka, skutecznie usuwa wątpliwości interpretacyjne.

4. W określonych przypadkach art. 27 a ust. 1 pkt 17 prowadzi do naruszenia zasady równości obywateli wobec prawa, co jest sprzeczne z art. 32 Konstytucji. Uzasadniając to twierdzenie sąd podnosi, że pomniejszenie kwoty przysługujących odliczeń w ramach dużej ulgi budowlanej nie dotknie bowiem podatnika, który już wcześniej (przed sprzedażą) skorzystał z pełnego limitu tej ulgi. Nawet, gdyby tak było, do czego odniosę się niżej, podatnik, który skonsumował dużą ulgę budowlaną przed sprzedażą nieruchomości, z której dochód jest zwolniony, w żadnym przypadku nie

powinien mieć ograniczonego limitu dużej ulgi budowlanej. Nie korzystał on ze zwolnienia, a zatem nie powinien on mieć ograniczonego limitu dużej ulgi budowlanej. Jest on w zupełnie innej sytuacji niż podatnik, który pokrywa swoje wydatki mieszkaniowe z dochodów zwolnionych od podatku. Poza tym należy zwrócić uwagę, że podatnik, który najpierw skorzystał z całej ulgi budowlanej, a następnie skorzystał ze zwolnienia też ma ograniczenia limitu ulgi budowlanej. Limit ten był każdego roku waloryzowany, przez co podatnicy, którzy wyczerpali limit obowiązujący w danym roku mogli w roku następnym odliczyć wydatki do wysokości "zwaloryzowanego" limitu. W takim przypadku podatnik, który wykorzystał limit, a następnie sprzedał nieruchomość musi pomniejszyć "zwaloryzowany" limit o 10 % zwolnionych dochodów, które posłużyły pokryciu wydatków mieszkaniowych.

Nie jest przejawem naruszenia zasady równości korzystanie przez podatników posiadających dostateczne środki finansowe z pełnego limitu dużej ulgi budowlanej. Nie pokrywają oni bowiem wydatków mieszkaniowych dochodami zwolnionymi z podatku. Jest to swoista "premia" dla podatników finansujących wydatki mieszkaniowe z opodatkowanych dochodów. W przypadku, gdy po wyczerpaniu limitu na dany rok sprzedadzą nieruchomość i skorzystają ze zwolnienia, będą mieli ograniczony "zwaloryzowany" limit na rok następny, przez co do nich też znajdzie zastosowanie pomniejszenie przewidziane w art. 27 a ust. 17 pkt 1.

III. W konkluzji należy stwierdzić, że podniesione przez sąd w analizowanej sprawie argumenty nie uzasadniają twierdzenia, zgodnie z którym art. 27 a ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest sprzeczny z art. 2 i art. 32 Konstytucji. Możliwa jest bowiem taka interpretacja tego przepisu, która nie narusza postanowień Konstytucji. Niekonstytucyjności tego przepisu nie uzasadniają dostatecznie szczegółowe zarzuty sformułowane przez sąd, a odnoszące się do sposobu wprowadzania tego przepisu, stworzenia swoistej "pułapki" podatkowej, rozproszenia przepisów, rozbieżności interpretacyjnych i nierównorzędnego traktowania podatników. Analizowany przepis posiada mankamenty, co nie podlega dyskusji, które jednak nie naruszają art. 2 i 32 Konstytucji w stopniu uzasadniającym usunięcie tego przepisu z systemu prawa.

Sporządził: Leonard Etel