

Warszawa, dnia 7 stycznia 2002 r.

**Opinia prawna**  
**w sprawie skargi konstytucyjnej - sygn. akt SK. 39/01**  
**dotyczącej art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym**  
**od osób fizycznych**

Pan T. W. wniósł w dniu 10 marca 2001 r. za pośrednictwem pełnomocnika skargę do Trybunału Konstytucyjnego zarzucając naruszenie konstytucyjnej zasady równości obywateli wobec prawa oraz zasady sprawiedliwości opodatkowania przez art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn.zm.), w brzmieniu obowiązującym w 1997 r., będącym podstawą rozliczenia podatku od dochodów osiągniętych w tymże roku.

Zaskarżony przepis stanowi:

*„1. Podstawą obliczenia podatku (...), stanowi dochód ustalony zgodnie z art.(...), po odliczeniu kwot:*

*(...)*

*8) wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego lub stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku. Za lokale przeznaczone na wynajem nie uważa się lokali mieszkalnych wynajętych osobom, które w stosunku do właściciela lub choćby do jednego ze współwłaścicieli zaliczone są do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.”.*

Zdaniem Skarżącego, niezgodność z zasadami konstytucyjnymi cytowanego przepisu wynika z różnego potraktowania przez ustawodawcę podatkowego osób, które kupują na własność działkę z przeznaczeniem na budowę budynku mieszkalnego - własnego lub stanowiącego współwłasność - z lokalami przeznaczonymi na wynajem, oraz osób, które w tym samym celu nabywają prawo użytkowania wieczystego działki. Ci pierwsi, zgodnie z cytowanym przepisem, w omawianym stanie prawnym, mogli skorzystać z odliczenia podatkowego w sposób

określony w dalszych ustępach cytowanego artykułu, tym drugim - analogiczne odliczenie nie przysługiwało.

Do 1996 r. od podstawy opodatkowania mogli odliczać wydatki z tytułu zakupu prawa wieczystego użytkowania gruntu na równi z odliczaniem wydatków na zakup tego gruntu, wyłącznie podatnicy, którzy nabywali ten grunt (lub prawo jego wieczystego użytkowania) pod budowę własnego domu mieszkalnego. Poczynając od roku 1997, zamiast odliczenia od podstawy opodatkowania, podatnicy ci uzyskali prawo do odliczenia od podatku 19% poniesionych w roku podatkowym wydatków z tego tytułu (z zastrzeżeniem praw nabytych). Odliczenie z tytułu budowy budynku mieszkalnego z lokalami na wynajem oraz zakupu działki pod ten budynek, kontynuowane było w niezmienionej regule aż do końca 2000 r., czyli do likwidacji tej ulgi z dniem 1 stycznia 2001 r., zgodnie z postanowieniem kolejnej ustawy nowelizującej (z zachowaniem praw nabytych).

Jak wynika z treści dokumentów (których kserokopie załączono), Pan T. W., przyjmując jako podstawę art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zeznaniu podatkowym za 1997 r. odliczył od podstawy opodatkowania poniesiony w tym roku wydatek na zakup działki pod budowę budynku mieszkalnego z lokalami na wynajem oraz na zakup 9% udziału w prawie użytkowania wieczystego nieruchomości, przeznaczonej - według oświadczenia Skarżącego - również pod budowę budynku mieszkalnego z lokalami na wynajem. Urząd Skarbowy uznał za nieprawidłowe odliczenie nabycia udziału w użytkowaniu wieczystym, jako nie spełniające wymogów art. 26 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, oraz wydał decyzję ustalającą wysokość należnego podatku za 1997 r. Decyzję urzędu skarbowego utrzymała w mocy Izba Skarbowa, po rozpatrzeniu odwołania Skarżącego. Izba dokonała obszernej analizy stanu faktycznego sprawy, podnosząc m.in. zasygnalizowany już w uzasadnieniu decyzji Urzędu Skarbowego fakt, iż Podatnik zakupił udział w prawie użytkowania wieczystego gruntu o formalnie nie potwierdzonym przeznaczeniu pod budownictwo mieszkaniowe, a ponadto 9% udział - nawet we własności tego gruntu - nie zezwalałaby na odliczenie dochodu wolnego od opodatkowania w wysokości dokonanej przez Podatnika, lecz jedynie w kwocie 36.855 zł. (stosownie do udziału we współwłasności). Koronnym jednak argumentem uzasadniającym rozstrzygnięcia organów skarbowych była przyjęta przez te organy interpretacja art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od

osób fizycznych, zgodnie z którą odliczeniu od podstawy opodatkowania mogą podlegać - wraz z wydatkami na budowę własnego domu z co najmniej pięcioma lokalami na wynajem, również wydatki na zakup własności działki po tę budowę. Nie podlegają natomiast wydatki na zakup prawa wieczystego użytkowania.

Skarga na decyzję Izby Skarbowej, wniesiona do NSA, została oddalona. Sąd przyjął interpretację kwestionowanego przepisu identyczną jak organy skarbowe.

Skarżący, odwołując się od decyzji organów skarbowych, kwestionował powyższą wykładnię sugerując, iż naruszałaby ona konstytucyjną zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania, co również podniósł w skardze konstytucyjnej z dnia 10 marca 2001 r.

Postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2001 r. (sygn. TS 30/01), Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania skardze dalszego biegu, stwierdzając w uzasadnieniu, że Skarżący nie wskazał, iż wydane na podstawie zakwestionowanego przepisu rozstrzygnięcia organów podatkowych i Sądu, naruszyło przysługujące mu prawa i wolności o charakterze konstytucyjnym a wywód zawarty w skardze zmierza do zakwestionowania wykładni dokonanej przez te organy i NSA a nie do wykazanie niezgodności z Konstytucją art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W zażaleniu z dnia 14 sierpnia 2001 r. na postanowienie TK, o którym wyżej mowa, Skarżący uzupełnił swój wywód uzasadniający skargę, formułując w konkluzji zarzut, iż art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 1997) narusza:

- zasadę równości wyrażoną w art. 32 w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji,
  
- zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę przyzwoitej legislacji, będących elementami zasady państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji.

Oceniając zasadność skargi, wypada na początku zauważyć, że brzmienie zaskarżonego przepisu, może istotnie wzbudzać wątpliwości interpretacyjne. Ich

główną przyczyną jest niezachowanie przez ustawodawcę jednolitości pojęciowej przy określaniu tych samych zdarzeń prawnych. Ustanawiając (w tym samym artykule omawianej ustawy) ulgi podatkowe związane z budową własnego budynku mieszkalnego budowanego w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych podatnika, ustawodawca uwzględnił m.in. odliczenie (najpierw od podstawy opodatkowania, później od podatku) wydatków poniesionych na **zakup gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu** pod budowę tego budynku. Ustanawiając natomiast ulgę z tytułu budowy budynku z lokalami na wynajem, wraz z odliczaniem wydatków związanych z kosztami budowy, dopuszcza odliczenie wydatków **na zakup działki** pod budowę tego budynku.

To zróżnicowanie pojęć skłoniło niektórych przedstawicieli doktryny do poszukiwania jego przyczyn i dopatrywania się określonych konsekwencji normatywnych. Jako przykład można tu wskazać obszerny wywód Prof. Antoniego Hanusza<sup>1</sup>, zakończony konkluzją: *„iż w świetle art. 26 ust. 1 pkt 8 updof osoby, które dokonały wydatków na zakup prawa użytkowania wieczystego, mogą uznać je za możliwe do potrącenia od dochodu przed opodatkowaniem, zmniejszając podstawę obliczenia podatku, a co za tym idzie jego wymiar. Wydatki na zakup działki powinny się zatem rekompensować w ramach ogólnego limitu ulgi. Należy więc zakwestionować każdą interpretację art. 26 ust. 1 pkt 8 updof, która odmawia prawa do odliczenia wydatków na nabycie prawa użytkowania wieczystego. Z przepisu tego nie można bowiem zgodnie z regułami wykładni prawa, wyprowadzać wniosku, iż limit odliczeń przysługujących z tytułu budowy budynku wielorodzinnego - dotyczy tylko nabycia działki w drodze kupna własności gruntu pod zabudowę.”*

Odmienne stanowisko prezentował w 1997 r. Minister Finansów (i jak dotychczas nie zostało ono skorygowane) w piśmie z dnia 20 października 1997 r. (nr PB 5/IMD-MC-01441/99), którego treść przywołuje Autor wyżej powołanej publikacji. Z treści pisma wynika, że odliczeniu od dochodu przed opodatkowaniem nie podlegają wydatki ponoszone na nabycie prawa lub udziału w prawie wieczystego użytkowania gruntu, na którym wzniesiony został budynek mieszkalny z lokalami do wynajęcia. Oznacza to, że w przypadku budowy wielorodzinnego budynku z mieszkaniami przeznaczonymi do wynajęcia na gruncie oddanym

---

<sup>1</sup> „Wydatki na zakup działki pod budowę budynku z lokalami do wynajęcia a prawo użytkowania wieczystego gruntu” w: Przegląd Podatkowy Nr 7 i 8 z 2000 r., s. 16

podatnikowi w użytkowanie wieczyste, odliczeniu podlegają wyłącznie wydatki poniesione na wzniesienie tego budynku. Dokonaną przez Ministra Finansów wykładnię spornego przepisu przyjęły zapewne jako obowiązującą organy podatkowe, a także - na co wskazują akta opiniowanej sprawy - również sądy administracyjne. Moim zdaniem, wykładnia ta odzwierciedla intencję ustawodawcy, który jednakże dopuścił się niedbałości legislacyjnej w formułowaniu brzmienia omawianych przepisów.

Przyjmując zatem tę wykładnię jako właściwą, zważyć należy:

Odliczenie określonych wydatków od podstawy opodatkowania jest w rozumieniu przepisów podatkowych ulgą podatkową, czyli odstępstwem od wyrażonej w art. 84 Konstytucji - w kategorii obowiązków wobec Państwa - generalnej zasady powszechności i równości opodatkowania. Artykuł ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Ramy ustawowej regulacji obowiązków podatkowych określa art. 217 Konstytucji. Upoważnia on ustawodawcę zwykłego do nakładania w drodze ustawy podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych, jak również do określania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Trybunał Konstytucyjny, dokonując oceny konstytucyjności ustaw podatkowych, niejednokrotnie zwracał uwagę na swobodę ustawodawcy w kształtowaniu treści materialnych prawa podatkowego. Cytowany art. 217 Konstytucji nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań. Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (np. K. 8/83, K. 1/94, K. 26/97, K.28/98), a swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych.

TK zastrzegł równocześnie, że tak daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób „równoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku przestrzegania wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji (K. 26/97), w tym

wyprowadzonych w nauce i orzecznictwie TK z istoty demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Jednym z elementów demokratycznego państwa prawnego jest równość wobec prawa oraz prawo do równego traktowania przez władze publiczne, sformułowane wprost w art. 32 Konstytucji.

Jak zaznaczył Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu postanowienia o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu opiniowanej skardze (nawiązując do reguł ukształtowanych w orzecznictwie TK), normatywna treść konstytucyjnej zasady równości sprowadza się przede wszystkim do nakazu traktowania w taki sam sposób podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji faktycznej oraz do różnego traktowania podmiotów znajdujących się w sytuacji odmiennej. Dla określenia okoliczności prawnie relewantnych oraz doboru kryterium, według którego ustawodawca powinien określić klasę adresatów norm konieczne jest odwołanie się do konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej i zasady proporcjonalności.

Art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w jego brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 1997), zezwalał na odliczenie od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę domu własnego lub będącego współwłasnością oraz na zakup działki pod budowę tego domu. Obowiązywał przy tym jeden limit odliczeń, kumulujący wydatki i na budowę i (ewentualnie) na zakup działki, czyli inaczej niż w przypadku budowy domu w celu zabezpieczenia własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika, w związku z którą osobny limit odliczeń przysługiwał z tytułu budowy, a osobny z tytułu zakupu gruntu pod budowę. Było przy tym oczywiste, że limit odliczeń określony w ustawie, choć stosunkowo wysoki (od początku obowiązywania ustawy do 31.12.1997 r. - 81900 zł x liczba lokali budowanych na wynajem lub odpowiednia część tego limitu odpowiadająca udziałowi we współwłasności)), nie zapewniał zwolnienia z opodatkowania całości dochodów przeznaczonych i na budowę i na zakup gruntu.

Katalog rodzajowy ulg podatkowych oferowanych w ustawie podatkowej w omawianym okresie, wyraźnie wskazywał na ich funkcję społeczną, której efektem

miała być przede wszystkim znaczna poprawa sytuacji mieszkaniowej społeczeństwa.

Adresatami ulgi z tytułu budowy mieszkań na wynajem byli podatnicy o wysokich dochodach oraz o określonych preferencjach majątkowych gwarantujących stosunkowo szybkie osiągnięcie efektu w postaci mieszkań na wynajem, czego należało oczekiwać przede wszystkim od osób, którzy już posiadali prawo do działki budowlanej. Ustawodawca najwyraźniej preferował takie osoby, gdyż w istocie, sądząc z konstrukcji omawianej ulgi, miała ona rekompensować koszty budowy budynku z mieszkaniami na wynajem. Jak wiadomo, limit ulgi wyznaczał iloczyn 70 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej i wskaźnika przeliczeniowego 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego ustalonego dla celów obliczania premii gwarancyjnej od wkładów na książeczkach mieszkaniowych oraz liczby mieszkań budowanych na wynajem.

Należy podkreślić, co również zauważono w wyżej cytowanym piśmie Ministerstwa Finansów, że z przepisów omawianej ustawy podatkowej nie wynikało aby warunkiem zastosowania przedmiotowej ulgi było wybudowanie budynku z lokalami na wynajem na gruncie stanowiącym własność budującego. Jego własnością (lub współwłasnością) musiał być wybudowany budynek, czemu - w świetle art. 235 § 1 kodeksu cywilnego - nie przeczy wzniesienie tego budynku na gruncie Skarbu Państwa lub gminy (obecnie jednostki samorządu terytorialnego), przekazanym właścicielowi budynku w użytkowanie wieczyste. Aby więc skorzystać z ulgi na wybudowanie budynku wielorodzinnego z mieszkaniami na wynajem, można było wybudować ten budynek zarówno na gruncie stanowiącym własność (współwłasność) budującego, jak i na gruncie, do którego budującemu przysługiwało prawo użytkowania wieczystego (lub udział w tym prawie).

Jednakże w sytuacji gdy osoba zamierzająca podjąć budowę budynku mieszkalnego z lokalami na wynajem, nie posiadała prawa do działki pod budowę, mogła skorzystać z przedmiotowej ulgi podatkowej tylko w przypadku nabycia tej działki na własność. Można w tym dopatrywać się niekonsekwencji ustawodawcy różnicującej w nieuzasadniony sposób prawa osób działających w tym samym, stymulowanym przez tegoż ustawodawcę celu.

W związku z powyższym wydawałoby się uzasadnione poparcie zarzutu Skarżącego o naruszeniu przez art. 26 ust. 1 pkt 8 - w jego brzmieniu obowiązującym w roku 1997 - zasady równości wyrażonej w art. 32, jako elementu demokratycznego państwa prawnego głoszonych w art. 2 Konstytucji.

Tak samo wydawałoby się trafny w odniesieniu do zaskarżonego przepisu zarzut nie uhonorowania przez ustawodawcę zasad „przyzwoitej legislacji”, w tym wypunktowanej przez Skarżącego określoności przepisów, które „muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”.

Zastrzec jednak należy, że o równoprawności podmiotów nabywających działkę pod budowę domu z lokalami na wynajem oraz nabywających prawo użytkowania wieczystego do takiej działki, można mówić wyłącznie wówczas, gdy przeznaczenie działki będącej w użytkowaniu wieczystym pod budownictwo mieszkaniowe o określonej zabudowie, jest niewątpliwe, czyli wiarygodnie udokumentowane. Ten warunek nie został spełniony w przypadku Skarżącego, który nabył 9% udział w prawie wieczystego użytkowania nieruchomości zabudowanej budynkami o charakterze przemysłowym. W dniu nabycia tego udziału, istniało tylko domniemanie, że opracowywany Miejski Plan Zagospodarowania Przestrzennego, zmieni w przyszłości przeznaczenie tej nieruchomości. W przypadku więc Skarżącego, art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 1997, nie naruszył Jego praw konstytucyjnych, w związku z czym wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego skarga nie zasługuje na rozpatrzenie.

*Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk*