

W Y R O K
z dnia 22 października 2002 r.
Sygn. akt SK 39/01*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jerzy Ciemniewski – przewodniczący
Wiesław Johann
Marek Mazurkiewicz
Miroslaw Wyrzykowski
Bohdan Zdziennicki – sprawozdawca,

protokolant: Dorota Raczkowska,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 22 października 2002 r., skargi konstytucyjnej Tadeusza Włostowskiego o zbadanie zgodności:

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 ze zm.) z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

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 ze zm.) w brzmieniu pierwotnym, obowiązującym do wejścia w życie ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104), w zakresie w jakim nie uprawnia do skorzystania z przewidzianego w nim odliczenia wydatków poniesionych w roku podatkowym przez nabywców prawa użytkowania wieczystego działki z przeznaczeniem jej w umowie o oddaniu w użytkowanie wieczyste na cele budownictwa wielorodzinnego jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. W skardze konstytucyjnej Tadeusza Włostowskiego z 10 marca 2001 r. zarzucono, iż 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,) w brzmieniu pierwotnym,

* Sentencja została ogłoszona dnia 25 października 2002 r. w Dz. U. Nr 178, poz. 1487.

obowiązującym do wejścia w życie ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104) jest niezgodny z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarga konstytucyjna została oparta na następującym stanie faktycznym.

Decyzją Urzędu Skarbowego Wrocław-Śródmieście Nr PD II/822/PIT-30/221/39/97/99 z 13 kwietnia 1999 r. określona została, w stosunku do skarżącego, wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1997, zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, obliczonej na dzień wydania decyzji. W uzasadnieniu decyzji wskazano, iż przy wymiarze podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1994 nie uwzględniono, jako odliczenia od dochodu, wydatku poniesionego na zakup prawa wieczystego użytkowania działki, bowiem wydatek dokonany przez podatnika nie spełnia wymagań przepisu art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (budowa własnego lub stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego, wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatki na zakup działki pod budowę tego budynku), pomijając okoliczność, iż z aktu notarialnego nie wynika, iż teren ten przeznaczony jest na budownictwo mieszkaniowe wielorodzinne.

Na skutek odwołania od wyżej wymienionej decyzji, Izba Skarbowa we Wrocławiu, decyzją Nr PD II 824/79/99 z 30 czerwca 1999 r. utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji, podkreślając m.in., iż przepisy podatkowe w zakresie ulg i zwolnień należy rozumieć wprost i wszelkiego rodzaju rozszerzająca interpretacja w tym zakresie jest niedopuszczalna. W przepisach podatkowych wyraźnie powiązано prawo do korzystania z ulgi o jakiej mowa w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z własnością (współwłasnością od 1997 r.) zarówno gruntu pod budowę, jak i budynku. W wyniku skargi na decyzję Izby Skarbowej, Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, wyrokiem z 28 września 2000 r., sygn. akt I SA/Wr 1973/99 oddalił skargę, uznając, iż ocena przeprowadzonego postępowania oraz stanowisko organów podatkowych nie dają podstaw do uchylenia zaskarżonych decyzji (Izby Skarbowej i Urzędu Skarbowego).

Zdaniem skarżącego, naruszenie jego praw konstytucyjnych polega na uniemożliwieniu mu odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na nabycie użytkowania wieczystego działki, przeznaczonej pod budowę budynku wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali na wynajem. Skarżący wskazał, iż organy podatkowe oraz Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu oparły swe rozstrzygnięcia na zaskarżonym przepisie, który – w części pozbawiającej możliwości odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na zakup użytkowania wieczystego gruntu z przeznaczeniem znajdujących się na nim budynków mieszkalnych na wynajem – narusza konstytucyjną zasadę równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i sprawiedliwości opodatkowania (art. 84 Konstytucji).

Skarżący wywodzi, iż katalog uprawnień użytkownika wieczystego jest niemal identyczny z tym, jaki przysługuje właścicielowi, zaś oba prawa, wprawdzie odmienne w swej istocie, są tak ściśle ze sobą zrównane pod względem atrybutów z nimi związanych, że niemal identyczne. A zatem dzielenie podatników na tych, którzy nabyli własność gruntu (przysługuje im ulga podatkowa) oraz tych, którzy nabyli prawo wieczystego użytkowania (ulga podatkowa nie przysługuje), jest całkowicie nieuzasadnione i narusza zasadę równości w zakresie obciążenia obowiązkiem podatkowym, tym bardziej, że – ze względu na cel ulgi podatkowej – sytuacja właścicieli i użytkowników wieczystych jest taka sama.

2. W piśmie z 9 stycznia 2002 r. stanowisko w sprawie wyraził Prokurator Generalny Rzeczypospolitej Polskiej. Podniósł on, iż przepis art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, którego zgodność z Konstytucją skarżący kwestionuje, utracił moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2001 r. na podstawie art. 1 pkt 25 w związku z art. 8 ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104), a zatem postępowanie w sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). W ocenie Prokuratora Generalnego skarżący nie wykazał, by jego konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone – skarga dotyczy naruszenia zasady równości w zakresie obowiązku daninowego, o którym mowa w art. 84 Konstytucji. Ostateczne rozstrzygnięcie oparte na przepisie, którego konstytucyjność skarżący kwestionuje, dotyczyło – zdaniem Prokuratora Generalnego – jego obowiązków, nie zaś praw. Nie zachodzi zatem – w ocenie Prokuratora Generalnego – konieczność orzekania dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw, co uzasadniałoby wyłączenie stosowania art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

3. Pismem z 11 października 2002 r. stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. Wniósł on o stwierdzenie zgodności zaskarżonego przepisu z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji. Podzielił pogląd zaprezentowany przez skarżącego, iż prawo własności i prawo użytkowania wieczystego są zbliżonymi konstrukcjami prawnymi. Wskazał jednakże na liczne różnice pomiędzy prawem własności a prawem użytkowania wieczystego, wynikające przede wszystkim z określonych ustawowo uwarunkowań treści umowy o oddanie w użytkowanie wieczyste. Różnice te – w postaci czasowych granic prawa użytkowania wieczystego, obowiązku uiszczania opłaty rocznej oraz określonego w umowie sposobu zagospodarowania (korzystania) z gruntu – stanowią o tym, iż ustawodawca wyznaczył węższe granice wykonywania uprawnień użytkownika wieczystego niż właściciela. Przede wszystkim jednak Marszałek Sejmu wskazał na aspekt ekonomiczny, przejawiający się w znacznej różnicy kosztów, jakie trzeba ponieść, aby wejść w uprawnienia właściciela w porównaniu z kosztami, jakie przy nabyciu i korzystaniu z prawa wieczystego użytkowania tej samej nieruchomości ponosi użytkownik wieczysty. Z uwagi na tą właśnie dodatkową cechę użytkowania wieczystego, zdaniem Marszałka Sejmu, ustawodawca zróżnicował zakres podmiotowy ulgi podatkowej przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Marszałek Sejmu wskazał przy tym na swobodę ustawodawcy w zakresie stanowienia danin publicznych, zaznaczając, iż ulgi podatkowe są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych.

Odnosnie zarzutu niezgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą równości Marszałek Sejmu stwierdził, w konsekwencji wcześniejszych wywodów, iż istniała uzasadniona podstawa odmiennego uregulowania przez ustawodawcę uprawnień do ulgi podatkowej właścicieli i użytkowników wieczystych wobec odrębności prawnej obu instytucji oraz odrębności faktycznej, polegającej na niewspółmiernie niskich kosztach uzyskania prawa użytkowania wieczystego w porównaniu z prawem własności. Tym samym Marszałek Sejmu uznał, iż w niniejszym przypadku nie doszło do naruszenia zasady równości, która nakazuje równe traktowanie podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji faktycznej i prawnej, zaś odmiennie traktowanie podmiotów, których położenie charakteryzują odrębności faktyczne lub prawne.

II

Na rozprawę w 22 października 2002 r. nie stawił się ani skarżący, ani jego pełnomocnik prawidłowo powiadomieni o terminie rozprawy. Wobec nieobecności skarżącego oraz jego pełnomocnika sędzia sprawozdawca zreferował sprawę.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone wcześniej w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zaskarżony przepis art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176) utracił moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2001 r. na podstawie art. 1 pkt 25 w zw. z art. 8 ustawy z 9 listopada 2000 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104). Jednakże zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych zaskarżony przepis może być nadal stosowany do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie jego obowiązywania, a zatem stanowi podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych za odpowiednie lata (w niniejszym przypadku jako określenie zobowiązania podatkowego za rok 1997). Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem następuje dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. np. wyroki TK z: 31 stycznia 2001 r. sygn. P 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257). Przyjmując takie rozumienie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zaskarżony przepis art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma nadal moc obowiązującą, w związku z czym Trybunał Konstytucyjny może rozpatrzyć zarzuty dotyczące jego niezgodności z Konstytucją.

Poza wskazaną wyżej argumentacją – związaną ze specyfiką regulacji podatkowych – należy podkreślić, iż umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu uchylecia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby niedopuszczalne z uwagi na treść art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia oczywisty związek między zakwestionowaną regulacją i konstytucyjnym prawem skarżącego.

2. Skarga konstytucyjna została oparta na zarzucie naruszenia zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) w zakresie obowiązku daninowego, o którym mowa w art. 84 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny nie podziela oceny Prokuratora Generalnego, iż w skardze nie zostały wskazane konstytucyjne prawa skarżącego podlegające ochronie. Przedmiotem badania Trybunału w niniejszej sprawie jest bowiem – w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji – naruszenie ostatecznym orzeczeniem sądu konstytucyjnie zagwarantowanej równości w zakresie obciążenia obowiązkiem podatkowym.

Skarżący, powołując się na treść zakwestionowanego przepisu – dekodowaną z uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanego w jego sprawie – twierdzi, iż regulacja ta w sposób nieuzasadniony różnicuje sytuację prawną tych nabywców działek pod budownictwo wielorodzinne z przeznaczeniem na wynajem, którzy uzyskują prawo własności i tych, którzy uzyskują użytkowanie wieczyste. Z wykładni dokonanej przez Naczelną Sąd Administracyjny oraz organy skarbowe orzekające w sprawie skarżącego wynika, iż użyte w zaskarżonym przepisie określenie “zakup działki” oznaczać ma wyłącznie nabycie prawa własności gruntu, natomiast nie dotyczy sytuacji oddania gruntu w użytkowanie wieczyste. Z uwagi na to, przewidziane w kwestionowanej regulacji, prawo odliczenia kwot wydatków poniesionych w roku podatkowym na nabycie działki pod budowę budynku mieszkalnego nie przysługuje temu, kto uzyskał działkę jako użytkownik wieczysty. Tak odczytana treść normatywna art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych narusza, zdaniem skarżącego, zasadę równości w zakresie obowiązku podatkowego (art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 Konstytucji). W tej sytuacji skarga konstytucyjna nie opiera się wyłącznie na zarzucie naruszenia zasady równości, ponieważ skarżący wskazał dodatkowo uprawnienie do sprawiedliwego obciążenia obowiązkiem podatkowym, wynikające z art. 84 Konstytucji, w zakresie którego równość została naruszona. Skarżący argumentował tak określony zarzut tym, iż prawo własności i użytkowania wieczystego są zbliżone, zaś ze względu na cel ulgi podatkowej, o której mowa w zaskarżonym przepisie ustawy, sytuacja właścicieli i użytkowników wieczystych jest taka sama.

3. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż ustawodawca, określając normatywną treść obowiązku podatkowego powinien to czynić z zachowaniem konstytucyjnej zasady równości i powiązanej z nią ściśle zasady sprawiedliwości społecznej, zaś wymóg ten dotyczy także określania ulg podatkowych. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego prawo użytkowania wieczystego i prawo własności, mimo iż są różne w swej koncepcji jurydycznej, charakteryzują się jednak, w przypadku ulgi podatkowej przewidzianej w kwestionowanym przepisie, wspólną cechą relewantną, z uwagi na cel instytucji, jakim jest wspieranie przez państwo budownictwa wielorodzinnego pod wynajem. Treść normatywna kwestionowanego przepisu, dekodowana z orzeczeń organów skarbowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazuje na dokonaną przez organy stosujące prawo interpretację pojęcia “zakup działki” wyłącznie w znaczeniu “nabycie prawa własności działki”. W uzasadnieniu wyroku z 28 września 2000 r. (sygn. I SA Wr 1973/99) posłużono się przy dekodowaniu treści tego przepisu wykładnią językową oraz systemową (z powołaniem innych regulacji ulg podatkowych w kwestionowanej ustawie). Takie brzmienie zakwestionowanej regulacji budzi zasadną wątpliwość, co do zgodności zaskarżonego przepisu z zasadą równości w zakresie sprawiedliwego obciążenia obowiązkiem daninowym.

Ustawodawca użył określenia “zakup działki pod budowę” (wskazując przy tym wyraźnie, iż chodzi o zbudowanie budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim co najmniej pięciu lokali na wynajem). *Ratio legis* regulacji art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jest więc wspieranie przez Państwo budownictwa wielorodzinnego pod wynajem. Stąd prawo do skorzystania z przewidzianego w nim odliczenia poniesionych wydatków winno przysługiwać tym nabywcom działek, którzy mają realną możliwość przeznaczenia ich na wzniesienie budynków mieszkaniowych wielorodzinnych. Warunek ten z istoty swej spełnia właściciel działki, ponieważ przysługuje mu najszersze w swej treści prawo własności, co daje pełną możliwość wyboru, na jaki cel przeznaczy zakupiony grunt. Celem tym może być budownictwo mieszkaniowe wielorodzinne, oczywiście z

uwzględnieniem planów zagospodarowania przestrzennego. Natomiast sposób korzystania z gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego przez użytkownika wieczystego określa umowa o oddanie gruntu w wieczyste użytkowanie zawarta w formie aktu notarialnego (art. 236 § 3 oraz art. 239 § 1 kodeksu cywilnego). Użytkownik wieczysty jest więc uprawniony do korzystania z oddanego mu w użytkowanie gruntu tylko zgodnie z przeznaczeniem gruntu określonym w umowie. W zależności więc od sposobu ukształtowania jego sytuacji prawnej w umowie uprawniony jest do wzniesienia na gruncie budynków lub innych urządzeń wyłącznie jeżeli oddanie mu gruntu w użytkowanie wieczyste nastąpiło w tym celu. W związku z powyższym trzeba przyjąć, iż zgodnie z zasadą równości, w zakresie sprawiedliwego obciążenia obowiązkiem daninowym, należało przyznać uprawnienie do przewidzianej ulgi podatkowej tym nabywcom działek, którzy mogą wykazać nie tylko zamiar, lecz realną możliwość wykorzystania gruntu pod budownictwo mieszkaniowe wielorodzinne z przeznaczeniem na wynajem. Do podmiotów spełniających tak określony warunek zaliczyć można nie tylko nabywających prawo własności gruntu lecz także użytkowników wieczystych, jednakże tylko tych, którym oddano grunt w użytkowanie wieczyste celem wzniesienia na nim budynków mieszkaniowych wielorodzinnych i cel ten został przewidziany w umowie o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste.

4. Z przedstawionych względów należy stwierdzić, iż przepis art. 26 ust.1 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu pierwotnym, obowiązującym do wejścia w życie ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w zakresie w jakim nie uprawnia do skorzystania z przewidzianego w nim odliczenia wydatków poniesionych w roku podatkowym przez nabywców prawa użytkowania wieczystego działki z przeznaczeniem jej w umowie o oddaniu w użytkowanie wieczyste na cele budownictwa wielorodzinnego jest niezgodny z art. 32 ust.1 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.