

47/5/A/2005

WYROK

z dnia 9 maja 2005 r.
Sygn. akt SK 14/04*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący
Jerzy Ciemniewski
Adam Jamróz
Janusz Niemcewicz – sprawozdawca
Marian Zdyb,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 9 maja 2005 r., skargi konstytucyjnej Jolanty Sadowskiej-Celadyn i Edwarda Celadyna o zbadanie zgodności:

art. 26 ust. 3 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 nadanym przez ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638), obowiązującym do dnia 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) z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104) w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638, z 1998 r. Nr 74, poz. 471), obowiązującym do dnia 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 zgodny z art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. W skardze konstytucyjnej z 12 grudnia 2003 r. skarżący zakwestionowali zgodność z Konstytucją art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: ustawa o p.d.o.f.) w brzmieniu nadanym temu przepisowi przez ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638),

* Sentencja została ogłoszona dnia 17 maja 2005 r. w Dz. U. Nr 86, poz. 742.

obowiązującym do dnia 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). Zakwestionowanemu przepisowi ustawy skarżący zarzucili niezgodność z art. 32 ust. 1 oraz z art. 84 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut niekonstytucyjności art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f., skarżący wskazali, że narusza on zasadę równości w zakresie ponoszonego obowiązku podatkowego. Zgodnie z wykładnią tego przepisu przyjmowaną przez organy skarbowe, jak również przez Naczelny Sąd Administracyjny, w wypadku budowy stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, każdy ze współwłaścicieli uczestniczących w budowie uzyskuje prawo do odliczenia odpowiedniej kwoty, którą oblicza się proporcjonalnie do udziału danej osoby we współwłasności budynku. Zdaniem skarżących, wskutek powyższej interpretacji, przy obliczeniu kwoty ulgi przysługującej każdemu ze współwłaścicieli korzystających z tej ulgi, bierze się pod uwagę ich wszystkich, niezależnie od tego, czy są oni w istocie inwestorami uczestniczącymi w budowie lokali mieszkalnych przeznaczonych na wynajem, czy też inwestują w budowę lokali użytkowych lub też służących jedynie zaspokojeniu ich własnych potrzeb mieszkaniowych. Zdaniem skarżących, wykładnia kwestionowanego przepisu, oparta wyłącznie na kryterium udziału we współwłasności wszystkich współwłaścicieli finansujących budowę, pomimo że tylko części z tych osób przysługuje prawo do dokonania odliczeń, prowadzi nie do proporcjonalnego podziału ulgi, ale do jej nieuzasadnionego ograniczenia. Pozbawia to pewną kategorię podatników części należnej im ulgi, a ponadto różnicuje podmioty spełniające te same kryteria i to na podstawie niezależnego od nich zachowania innych osób.

2. Prokurator Generalny wyraził stanowisko w niniejszej sprawie w piśmie z 27 kwietnia 2004 r. Na wstępie podkreślił, że bezpośrednią przyczyną sformułowania przez skarżących zarzutów wobec art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. stała się przyjęta przez organy orzekające wykładnia tego przepisu. Utrwalona została ona w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2003 r. (sygn. FPS 4/03), w której przyjęto, „że w przypadku budowy stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, każdy ze współwłaścicieli uczestniczących w budowie uzyskuje prawo do odliczenia odpowiedniej kwoty, określonej w art. 26 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, którą to część ustala się proporcjonalnie do udziału we współwłasności budynku”. Prokurator Generalny stwierdził następnie, że prawo do ulgi, o której mowa w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f., pozostaje w ścisłym związku z wielkością udziału we współwłasności posiadanego przez podatnika. Regulacje ustawowe dotyczące ulg podatkowych są elementem polityki finansowej państwa. Ustawodawca kształtujący tę politykę ma w tej dziedzinie daleko idącą swobodę regulacyjną, której granice są wyznaczone przez normy konstytucyjne chroniące określone zasady i wartości. Interwencję Trybunału Konstytucyjnego uzasadnia dopiero przekroczenie tych granic w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału dotyczącego konstytucyjnej zasady równości, Prokurator Generalny podkreślił, że decydujące znaczenie dla oceny przyjmowanego zróżnicowania ma wskazanie istotnej cechy wspólnej (relewantnej). Taką cechą w niniejszej sprawie jest nie tylko uczestnictwo w budowie lokalu mieszkalnego, ale również posiadanie określonego udziału we współwłasności. Wprawdzie sposób obliczenia ulgi podatkowej w sprawie skarżących istotnie doprowadził do tego, że była ona niższa od oczekiwanej przez skarżących, jednakże – co podkreśla Prokurator Generalny – taki sam sposób obliczenia

dotyczył wszystkich pozostałych współwłaścicieli: odniósł się do wielkości ich udziałów we współwłasności.

3. Stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej zajął również Marszałek Sejmu (pismo z 25 stycznia 2005 r.), wnosząc o stwierdzenie zgodności zaskarżonego przepisu ustawy z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji. Podkreślił, że kwestionowane unormowanie kreuje ulgę podatkową, której adresatem jest określona kategoria podatników. W sferze ustanawiania ulg podatkowych ustawodawca dysponuje dużym zakresem swobody, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. Zwolnienia podatkowe są bowiem ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych. Wpływ na ich ustanawianie mają nie tylko przesłanki prawne, ale również ekonomiczne i społeczne. Marszałek Sejmu podkreślił przy tym zasadność poddawania zawężającej interpretacji, przy wykorzystaniu wykładni językowo-logicznej, przepisów normujących problematykę zwolnień podatkowych. Zdaniem tego uczestnika postępowania, dla oceny zaskarżonego przepisu z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości istotne znaczenie ma wskazanie wspólnej – dla wszystkich jego adresatów – cechy relewantnej, uzasadniającej równe ich traktowanie. Taką cechą jest budowa lokalu mieszkalnego oraz posiadanie udziału we współwłasności, pozwalającego ustalić kwotę odliczenia przysługującą poszczególnym podatnikom. Zwolnienie przewidziane w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. odpowiada więc – w ocenie Marszałka Sejmu – zasadzie równości wobec prawa wszystkich podatników, ponieważ nie zawiera elementów pozwalających na różnicowanie podmiotowe poszczególnych ich grup. Jednakowego traktowania podatników spełniających określone kryteria nie można zaś uznawać za dyskryminację pozostałych podatników, skoro nie zachodzi pomiędzy nimi relewantność.

II

Na rozprawie 9 maja 2005 r. przedstawiciele Prokuratora Generalnego i Sejmu podtrzymali stanowiska zajęte uprzednio na piśmie i wnieśli o uznanie zaskarżonej ustawy za zgodną z Konstytucją. Jednocześnie sędzia sprawozdawca – wobec niestawiennictwa prawidłowo zawiadomionych skarżących – przytoczył postawiony zarzut oraz zreferował jego uzasadnienie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest w niniejszej sprawie art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. Zgodnie z jego treścią „W przypadku budowy budynku wielorodzinnego, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stanowiącego współwłasność, kwotę odliczeń przysługującą każdemu ze współwłaścicieli w ogólnej kwocie odliczeń, o której mowa w ust. 2, ustala się proporcjonalnie do udziału we współwłasności; w razie braku dowodu określającego wysokość udziałów współwłaścicieli przyjmuje się, że udziały we współwłasności są równe”. Pełne znaczenie normatywne kwestionowanego przepisu kształtowane jest również treścią art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f., zgodnie z którym „podstawę obliczenia podatku (...) stanowi dochód (...) po odliczeniu kwot 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 chociażby do jednego ze współwłaścicieli zaliczone są do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn”. Z kolei w myśl art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f. „Ogólna kwota odliczeń z tytułu wydatków faktycznie poniesionych na cele określone w ust. 1 pkt 8 w okresie obowiązywania ustawy nie może przekroczyć kwoty stanowiącej iloczyn 70 m² powierzchni użytkowej i wskaźnika przeliczeniowego 1 m² powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego, ustalonego dla celów obliczania premii gwarancyjnej od wkładów na oszczędnościowych książeczkach mieszkaniowych za III kwartał roku poprzedzającego rok podatkowy, i liczby mieszkań przeznaczonych na wynajem osobom nie zaliczonym do I grupy podatkowej, o której mowa w ust. 1 pkt 8”. Przepis art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f. utracił moc obowiązującą z dniem 1 stycznia 2001 r., na mocy art. 1 pkt 25 ustawy z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Jednakże zgodnie z art. 26 ust. 4 ustawy o p.d.o.f., możliwość korzystania z ulgi określonej w powołanych wyżej przepisach rozciągnięta została na kolejne lata, ponieważ wydatki, niezajdujące pokrycia w rocznym dochodzie podatnika, podlegały odliczeniu od dochodów osiągniętych w następnych latach, aż do całkowitego ich odliczenia w granicach określonych w art. 26 ust. 2 i 3 ustawy o p.d.o.f. Uwzględniając to unormowanie, w nowelizacji z 2000 r. zamieszczony został art. 7 ust. 13, zgodnie z którym podatnikom, którzy przed 1 stycznia 2001 r. nabyli prawo do odliczeń na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f. i po tym dniu dokonali dalszych wydatków na zakup działki lub udziału we współwłasności działki oraz na budowę budynku, nadal przysługuje prawo do odliczania, na zasadach określonych w ustawie, wydatków poniesionych od 1 stycznia 2001 r. do 31 grudnia 2003 r. Niezależnie od powyższych okoliczności stwierdzić należy, że zakwestionowane przez skarżących unormowanie znajdować może nadal zastosowanie w indywidualnych sprawach podatników, związanych z weryfikacją prawidłowości dokonanych odliczeń podatkowych. Tym samym, nie można przyjąć, aby w sprawie niniejszej zachodziła przesłanka określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), tzn. utrata mocy obowiązującej przez zakwestionowany przepis przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Przepis ten – mimo formalnego derogowania – może być jeszcze podstawą indywidualnych rozstrzygnięć w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych, stąd też zasadne jest przyjęcie, że obowiązuje on w tzw. ograniczonym zakresie zastosowania, co w świetle przyjętej w orzecznictwie TK interpretacji pojęcia „utrata mocy obowiązującej” wyklucza uznanie, że zachodzi konieczność umorzenia postępowania w sprawie.

Istota zarzutów formułowanych przez skarżących wiąże się z problemem sposobu ustalania wysokości udziału każdego ze współwłaścicieli uprawnionych do ulgi, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f., w ogólnej kwocie przysługującego odliczenia, obliczonego w sposób opisany w art. 26 ust. 2 tej ustawy. Rozwiązanie tego problemu jest w pierwszym rzędzie determinowane przesądzeniem kwestii kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z ulgi. Orzekający w sprawie skarżących sąd odwołał się w tym zakresie do uchwały podjętej przez skład siedmiu sędziów NSA z 26 maja 2003 r. (sygn. FPS 4/03, ONSA nr 4/2003, poz. 116). Uchwałę tę podjęto w związku z ujawnioną w orzecznictwie sądowo-administracyjnym rozbieżnością co do odpowiedzi na pytanie: „Czy ustalona proporcjonalnie do udziału we współwłasności kwota odliczeń, określona w art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.), jest obliczana według udziału we współwłasności gruntu, na którym posadowiony został budynek mieszkalny wielorodzinny, w którym znajduje się co najmniej pięć lokali

mieszkalnych na wynajem, czy też jest obliczana według udziału współwłaściciela lokalu mieszkalnego na wynajem w ogólnej powierzchni lokali mieszkalnych przeznaczonych na wynajem?” Orzekając w sprawach podatników, sądy przyjmowały bowiem zarówno interpretację nawiązującą do ściśle językowego brzmienia art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f., w którym mowa jest o odliczeniach przysługujących każdemu ze współwłaścicieli oraz o kwocie odliczeń ustalonej proporcjonalnie do udziału we współwłasności, jak i interpretację odwołującą się do argumentów funkcjonalnych, a także systemowych, w części nawiązujących również do unormowań konstytucyjnych (art. 84, art. 75 Konstytucji). Reprezentatywny dla tego pierwszego nurtu w orzecznictwie może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 1692/99, niepubl.), w którym za decydującą okoliczność dla określenia wysokości ulgi podatkowej uznany został udział we współwłasności gruntu. Z kolei drugi sposób interpretacji zaprezentowany został np. w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 października 2001 r. (sygn. akt I SA/Gd 959/2000, OSP 7-8/2002, poz. 100), w którym sąd wyraził pogląd, że proporcje udziału we współwłasności powinny być ustalane w odniesieniu do części budynku obejmującej wyłącznie lokale przeznaczone na wynajem. W innym orzeczeniu (I SA/Gd 958/2000, niepubl.) aprobującym taki sposób wykładni zaskarżonego przepisu stwierdzono, że wskazana w art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 ze zm.) kwota ulgi przysługującej współwłaścicielowi budującemu mieszkanie na wynajem, gdy część współwłaścicieli buduje dla siebie, w ogólnej kwocie odliczeń powinna być ustalana proporcjonalnie do udziału we współwłasności w odniesieniu jedynie do innych współwłaścicieli budujących mieszkania na wynajem.

W uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2003 r. (sygn. akt FPS 4/03), na przytoczone wyżej pytanie, udzielono następującej odpowiedzi: „w wypadku budowy stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, każdy ze współwłaścicieli uczestniczących w budowie uzyskuje prawo do odliczenia odpowiedniej części kwoty określonej w art. 26 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.), którą ustala się proporcjonalnie do udziału we współwłasności budynku”. Zarówno teza podjętej uchwały, jak i jej uzasadnienie pozwalają uznać, że skład siedmiu sędziów opowiedział się jednoznacznie za ściśle językową interpretacją zaskarżonego przepisu, a więc na rzecz pierwszego ze wskazanych wyżej nurtów ujawnionych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Warto jednak zauważyć, że orzeczenie to spotkało się z krytyczną oceną glosatorów (zob. glosa P. Czerskiego, A. Hanusza, OSP 3/2004, s. 136).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał już w swoim orzecznictwie, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga konstytucja (zob. wyroki: z 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3, s. 47; z 3 października 2000 r., K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W pewnych sytuacjach Trybunał Konstytucyjny może to naprawiać, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom ją stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza, jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał

takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii.

W niniejszej sprawie można zatem przyjąć, że podjęta przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwała utrwałała w orzecznictwie sposób rozumienia art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. Jeśli tak, to wykluczone jest tym samym przyjęcie, że wydanie orzeczenia, w którym sąd odwołuje się wprost do treści tej uchwały, stanowi jedynie przypadek nieprawidłowego zastosowania normy prawnej, której sposób wykładni winien być inny, aniżeli przyjął to skład orzekający w sprawie skarżących.

Analizę merytoryczną zarzutów zgłoszonych przez skarżących poprzedzić trzeba dokładnym przedstawieniem istoty instytucji, której konstytucyjność została zakwestionowana. Na wstępie trzeba stwierdzić, że art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. określa jeden z elementów ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych. Dla konstrukcji tej ulgi podstawowe znaczenie ma treść art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f. Jako warunek możliwości skorzystania z odliczenia od dochodu kwot wydatkowanych na budowę własnego lub stanowiącego współwłasność budynku mieszkalnego wielorodzinnego (wraz z wydatkami na zakup działki pod tę budowę), wprowadza ustawodawca przeznaczenie znajdujących się w tym budynku co najmniej pięciu lokali mieszkalnych na wynajem, przy czym najemcą nie może być osoba z kręgu najbliższych (tzn. osób zaliczonych do I grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn) właściciela lub choćby jednego ze współwłaścicieli. Warto zauważyć, że już z tego unormowania wynika także jedna z metod obliczenia dopuszczalnej maksymalnej kwoty odliczeń, tzn. stanowi ją suma kwot rzeczywiście wydatkowanych na budowę domu, w którym znajdują się także mieszkania przeznaczone na wynajem. Kwota ta nie może jednak przekroczyć maksymalnej wartości wynikającej z obliczenia przeprowadzonego zgodnie z art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f., tzn. iloczynu 70 m^2 powierzchni użytkowej i wskaźnika przeliczeniowego 1 m^2 powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego, ustalonego dla celów obliczania premii gwarancyjnej od wkładów na oszczędnościowych księżeczkach mieszkaniowych za III kwartał roku poprzedzającego rok podatkowy, i liczby mieszkań przeznaczonych na wynajem. Jeżeli więc kwota wszystkich wydatków na budowę domu nie przekroczyłaby wartości określonej w myśl art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f., wówczas to właśnie ta kwota wyznacza maksymalną wysokość odliczeń z tytułu ulgi. W sytuacji przekroczenia tej wartości, kwotę dopuszczalnych odliczeń stanowi iloczyn określony w myśl art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f. Kwestionowany przez skarżących art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. odnosi się natomiast do problemu metody ustalania kwoty odliczeń dokonywanych przez poszczególnych właścicieli w ogólnej kwocie odliczeń z tytułu budowy domu wielorodzinnego. Jako kryterium decydujące dla obliczenia wysokości odliczenia przypadającego na każdego współwłaściciela uczestniczącego w budowie przyjął ustawodawca udział we współwłasności budynku. Kwota odliczeń przysługująca każdemu współwłaścicielowi winna być w związku z tym proporcjonalna do tego udziału. Kierując się powołowaną wyżej sądową wykładnią kwestionowanego przepisu, należy przy tym przyjąć, że przy dokonywanym obliczeniu uwzględniani są wszyscy współwłaściciele uczestniczący w budowie, niezależnie od tego, czy finansują oni budowę w celu przeznaczenia pewnej części lokali na wynajem, czy też w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych, czy też np. w celu wybudowania lokali użytkowych. Metodą odwołania się do wysokości udziałów poszczególnych

współwłaścicieli we współwłasności posłużył się ustawodawca także w art. 26 ust. 7 ustawy o p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem, określenie wysokości poniesionych wydatków przypadającej na poszczególnych współwłaścicieli ustala się proporcjonalnie do ich udziału we współwłasności; w razie braku dowodu określającego wysokość udziałów przyjmuje się, że wydatki są równe.

Zastrzeżenia skarżących wzbudza zastosowanie metody określonej w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. do sytuacji, w której nie wszyscy biorący udział w budowie współwłaściciele uczestniczą w niej w celu wybudowania lokali mieszkalnych na wynajem. Uwzględnienie także tych, którzy budują lokale dla zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych bądź też lokale o przeznaczeniu użytkowym, przy obliczaniu wysokości ulgi przypadającej na poszczególnych współwłaścicieli pragnących skorzystać z ulgi na wynajem powoduje, że maksymalna kwota dopuszczalnych odliczeń obniża się w porównaniu do sytuacji, gdyby w ustaleniu udziałów tych osób w ogólnej kwocie odliczeń byli brani pod uwagę wyłącznie budujący lokale mieszkalne na wynajem. Tak więc istota zarzutów skarżących sprowadza się do wykazania wadliwości kryterium przyjętego przez ustawodawcę. Odwołanie się wyłącznie do wysokości udziałów we współwłasności, bez uwzględniania statusu prawopodatkowego wszystkich podmiotów uczestniczących w budowie, prowadzi – zdaniem skarżących – do naruszenia zasady równości w zakresie ponoszenia obowiązków podatkowych (art. 32 i art. 84 Konstytucji).

Dokonując konstytucyjnoprawnej kwalifikacji kwestionowanego przepisu, trzeba przede wszystkim uwzględnić rodzaj materii uregulowanej w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. Dotyczy on jednego z elementów ulgi podatkowej. Już ta okoliczność nakazuje przyjęcie określonej perspektywy oceny zgodności tego przepisu z Konstytucją. W orzecznictwie TK utrwalony jest pogląd akcentujący wyrażony w art. 84 Konstytucji powszechny wymiar obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Władza ustawodawcza ma przy tym daleko idącą swobodę w kształtowaniu prawa daninowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (zob. wyroki: z 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1). Jeszcze swobodniej może ustawodawca decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, dlatego że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne. Stąd też można mówić o daleko idącej swobodzie w ustanawianiu podmiotowych zwolnień od podatków, jeżeli zwolnienia te, mające charakter wyjątków od zasady powszechności obciążeń podatkowych, są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, znajdującymi uzasadnienie w wartościach chronionych konstytucyjnie. Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu wskazanych wyżej elementów prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (zob. K. Działocha, *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP* [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2002, s. 3). Rozwinięciem unormowania art. 84 Konstytucji jest przepis art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tej okazji, że z

powołanego art. 217 Konstytucji nie wynika bynajmniej, aby obowiązkiem ustawodawcy nakładającego podatek było jednoczesne wprowadzanie ulg i zwolnień od tego podatku. Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym w orzecznictwie organy władzy ustawodawczej, mając szeroki zakres wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, dysponują możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji określonej polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (zob. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). Wprowadzenie ulgi podatkowej, o której mowa w art. 26 ust. 3 ustawy, nawiązuje także do treści art. 75 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym władze publiczne zobowiązane są do prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli i popierającej ich działania zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Ulga podatkowa funkcjonalnie związana z inwestycjami służącymi powiększeniu zasobu lokali mieszkalnych na wynajem bez wątplenia może być uznana za jedną z form realizacji powyższej normy programowej przez organy władzy ustawodawczej. Podtrzymać w pełni należy jednak wcześniejsze stanowisko Trybunału Konstytucyjnego (zob. cyt. wyrok), zgodnie z którym z art. 75 ust. 1 Konstytucji nie wynika obowiązek wprowadzania tego rodzaju ulgi podatkowej. Dobór środków i metod realizacji polityki, o której mowa w tym przepisie konstytucyjnym, należy do ustawodawcy. Ma on w tym zakresie daleko idącą swobodę regulacyjną, a do Trybunału Konstytucyjnego w żadnym razie nie należy ocena trafności i słuszności decyzji podjętej w tej mierze przez ustawodawcę. Granicę jego swobody wyznacza natomiast treść norm (zasad) konstytucyjnych, których respektowanie jest obowiązkiem ustawodawcy. Przeprowadzana przez Trybunał Konstytucyjny ocena przyjętych rozwiązań ustawowych musi więc respektować powyższe założenia. Trzeba ponadto podkreślić, że problem ulgi podatkowej związanej z inwestowaniem w budowę lokali mieszkalnych na wynajem był przedmiotem zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego w cytowanym już orzeczeniu. Wprawdzie – ustanawiający ten rodzaju ulgi – art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f. nie był przedmiotem bezpośredniej kontroli Trybunału, niemniej przy okazji weryfikacji innego przepisu ustawy została wypowiedziana teza o szczególnym znaczeniu tego unormowania z punktu widzenia realizacji celów określonych w art. 75 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny podkreślił wówczas merytoryczną zasadność szczególnego potraktowania przez ustawodawcę działalności podatników, która prowadzi ma nie tylko do zaspokojenia ich własnych potrzeb mieszkaniowych, ale także do powstania nowych lokali mieszkalnych przeznaczonych do wynajęcia innym osobom. Taki rodzaj działalności przyczynia się bowiem do poprawy sytuacji mieszkaniowej nie tylko osób finansujących budowę, ale także innych osób, co niewątpliwie może służyć poprawie ogólnej sytuacji mieszkaniowej.

Przystępując do konstytucyjnoprawnej kwalifikacji zaskarżonego przepisu ustawy, należy jeszcze raz podkreślić, że dotyczy on ulgi podatkowej, a więc instytucji, która sama w sobie stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Odnosząc się więc do sformułowanego przez skarżących zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości w zakresie ponoszenia ciężarów podatkowych, trzeba stwierdzić, że zasada ta wiąże się w niniejszym wypadku nie tyle z koniecznością ponoszenia takiego ciężaru, ile z możliwością częściowego jego pomniejszenia przez określoną grupę podatników, uprawnionych do wykorzystania przysługującej ulgi. Zasadniczego znaczenia nabiera więc w tym kontekście ocena, czy ustawodawca, ustanawiając opisany wyżej rodzaj ulgi, wyznaczył krąg podmiotów uprawnionych do jej wykorzystania z poszanowaniem – wskazywanych wyżej – zasad i wartości konstytucyjnych. Poza zakresem oceny Trybunału Konstytucyjnego mieścić się natomiast musi co do zasady celowość wprowadzenia takiego właśnie zwolnienia

podatkowego. Trzeba zresztą zauważyć, że zarzut skarżących nie zmierza w żadnym razie do wykazania wadliwości ustawowej regulacji wprowadzającej samą ulgę podatkową, ale kieruje się przeciwko przyjętej w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. metodzie obliczenia maksymalnej dopuszczalnej kwoty odliczenia przysługującej każdemu ze współwłaścicieli uczestniczących w budowie.

Dla stwierdzenia, że prawodawca w istocie naruszył konstytucyjną zasadę równości konieczne byłoby wykazanie niedozwolonego (nierównego) potraktowania podmiotów podobnych. Jak to wielokrotnie wskazywano w orzecznictwie TK dotyczącym konstytucyjnej zasady równości (w tym jej aspekcie, który określany jest mianem „równości w prawie”), polega ona na tym, że „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowani równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium różnicowania podmiotów (adresatów) prawa (zob. wyroki: z 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z 17 maja 1999 r., sygn. P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z 21 września 1999 r., sygn. K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z 18 grudnia 2000 r., sygn. K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298; z 21 maja 2002 r., sygn. K. 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32). Jak się to podkreśla w doktrynie prawa, kluczowego znaczenia nabiera więc zawsze ustalenie „cechy istotnej”, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. To dopiero stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza różnicowanie), prowadzić może do postawienia pytania, czy takie różnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości (zob. L. Garlicki, *Komentarz do art. 32 Konstytucji [w:] Konstytucja RP. Komentarz*, red. tenże, Warszawa 2002, s. 7). Ustawodawcy przysługuje przy tym swoboda co do określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest różnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z domniemania konstytucyjności (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 18). Trybunał Konstytucyjny podziela także w pełni pogląd, że rozumienie zasady równości uwzględniać musi dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone różnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa, czy innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu różnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to różnicowanie, i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 19). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano zaś w tym kontekście priorytet przyznawany przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np. do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych. W tym kontekście należy zaś ponownie zauważyć brak podstaw do przypisywania szczególnej (konstytucyjnej) rangi prawnej, powiązanej z tymi obowiązkami, instytucji ulg podatkowych.

Biorąc powyższe okoliczności pod uwagę, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy istotnie w treści art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. doszło do różnicowania adresatów omawianej tu ulgi podatkowej. Zdaniem skarżących, cechą wyróżniającą podmioty, będące adresatami ulgi, winna być okoliczność budowy lokali mieszkalnych na wynajem, bez względu na to, czy lokale te znajdują się w budynku stanowiącym wyłączną

własność podatnika, czy też będącym przedmiotem współwłasności, a w tym drugim wypadku, również bez względu na to, czy wszyscy współwłaściciele są podatnikami budującymi tylko lokale na wynajem, czy też część z nich uczestniczy w inwestycji, budując lokale na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych bądź też wznosząc lokale użytkowe. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego pogląd ten nie jest jednak uzasadniony. Wyrażnego bowiem oddzielenia wymagają dwie okoliczności. Pierwsza związana jest ze wskazaniem, jaki jest krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z ulgi podatkowej związanej z możliwością odliczenia od dochodu wydatków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy. Druga zaś dotyczy określenia sposobu ustalenia wysokości odliczenia przysługującego uprawnionemu podatnikowi. O ile jeszcze w ramach pierwszej z opisanych wyżej kategorii uzasadnione mogłoby być wspólne traktowanie zarówno wyłącznych właścicieli jak i współwłaścicieli domów wielomieszkaniowych, w których wznoszone są lokale mieszkalne pod wynajem, o tyle, w drugiej sytuacji kategoria wyłącznych właścicieli sytuuje się jakościowo inaczej, aniżeli kategoria współwłaścicieli takich domów. W tym kontekście należy przyznać rację Prokuratorowi Generalnemu, który w swoim stanowisku wskazuje na zasadność uznania za cechę relewantną z punktu widzenia omawianej ulgi nie samą tylko okoliczność budowy lokalu mieszkalnego, ale również posiadanie określonego udziału we współwłasności. Wielkość tego udziału ma bowiem decydujące znaczenie dla ustalenia dopuszczalnej kwoty odliczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f. Porównywanie sytuacji prawopodatkowej wyłącznego właściciela oraz dysponującego określonym udziałem współwłaściciela byłoby uzasadnione jedynie wówczas, gdyby zakres uprawnień tego ostatniego konsekwentnie rozpatrywać jedynie w granicach wynikających z wielkości przypadającego mu udziału we współwłasności. W konsekwencji trzeba więc przyjąć, że zróżnicowania budzącego zastrzeżenia z punktu widzenia wskazanych wyżej wymogów konstytucyjnych można by upatrywać dopiero w sytuacji, w której prawodawca dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii współwłaścicieli budynku mieszkalnego. Tymczasem, każdy z nich – przy spełnieniu ustawowych przesłanek korzystania z ulgi podatkowej – dysponuje prawem do odliczenia, w wysokości wynikającej z jednolitego kryterium udziału we współwłasności.

Reasumując, należy stwierdzić, że dokonane przez ustawodawcę wyodrębnienie kategorii podmiotów uprawnionych do ulgi podatkowej, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy nie wzbudza zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych. Wątpliwości nie budzi przede wszystkim przyjęcie zasadniczego kryterium „wyróżniającego”, które warunkuje prawo do korzystania z odliczenia, jakim jest „poniesienie wydatków 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”. W świetle unormowań konstytucyjnych nie nasuwa także wątpliwości oparcie mechanizmu obliczenia wysokości ulgi przypadającej każdemu ze współwłaścicieli ponoszących takie wydatki na uwzględnieniu wielkości udziału we współwłasności. Przede wszystkim podkreślenia wymaga jeszcze raz okoliczność, że podmiotem uprawnionym do odliczenia pozostaje każdy ze współwłaścicieli ponoszących wydatki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f. Formułując zarzuty niekonstytucyjności, skarżący nie uwzględniają ponadto przyczynienia się wszystkich współwłaścicieli wznoszonego budynku do ustalenia ogólnej wysokości ulgi na wynajem. Po pierwsze sam fakt inwestowania w budynek, w którym znajdują się lokale mieszkalne na wynajem, może stanowić warunek konieczny skorzystania z tej ulgi (bez budynku nie będzie lokali mieszkalnych o takim przeznaczeniu). Po drugie w wypadku gdy ogólna kwota odliczeń ustalana jest nie w oparciu o iloczyn z art. 26 ust. 2 ustawy o p.d.o.f., tylko stanowi ją

ogólna kwota wydatków na budowę (art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f.), siłą rzeczy także ich udział finansowy determinuje ogólną kwotę, od której obliczana jest następnie (proporcjonalnie do wysokości udziałów we współwłasności) kwota odliczeń przysługujących poszczególnym współwłaścicielom. Po trzecie metoda przyjęta w art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. stanowi logiczną konsekwencję cywilistycznej instytucji współwłasności, do której jednoznacznie (choćby przez nazwę samej instytucji) odwołuje się ustawodawca. Z niej zaś wynika podstawowa zasada, zgodnie z którą to udział we współwłasności decyduje o zakresie uprawnień i obowiązków każdego ze współwłaścicieli w sferze zarządu rzeczą wspólną, o stopniu partycypacji w pożytkach oraz wydatkach i ciężarach związanych z rzeczą wspólną (art. 207 k.c.). Nawiązanie do cywilistycznej koncepcji współwłasności oznacza więc, że ustawodawca stworzył przed każdym ze współwłaścicieli, który podjął decyzję o dokonaniu wydatków opisanych w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o p.d.o.f., możliwość skorzystania z ulgi podatkowej w wysokości odpowiadającej wielkości jego udziału we współwłasności rzeczy wspólnej. Tego rodzaju korelacja w żadnym razie nie narusza jednak art. 32 oraz art. 84 Konstytucji. Nie może bowiem być uznana za przejaw jakiegokolwiek dyskryminacji dotyczącej którejs z kategorii podmiotów będących adresatami zaskarżonego przepisu. Możliwość korzystania z ulgi podatkowej w wysokości wynikającej z wielkości udziału we współwłasności stanowi prostą konsekwencję uzależnienia wysokości wydatków ponoszonych na rzecz wspólną od wielkości prawa do tej rzeczy. Wydatki te mogą zaś ulec pomniejszeniu, w związku z wykorzystaniem ulgi podatkowej, której wysokość także determinowana jest wielkością tego prawa, a więc udziału we współwłasności. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, za przejaw naruszenia zasady równości nie może być uznana – wskazywana przez skarżących – okoliczność możliwego bardziej korzystnego obliczenia „udziału” współwłaściciela w wykorzystywanej uldze podatkowej. Jak to już wyżej podkreślano, sama instytucja ulgi podatkowej stanowi już pewien wyłom od zasady powszechności opodatkowania. Nie korzysta też ona z jakiegś szczególnej ochrony konstytucyjnej. Regulując problem kręgu podmiotów uprawnionych, jak i zakresu przysługującego zwolnienia, ustawodawca korzysta z daleko idącej swobody regulacyjnej, pozwalającej na przyjęcie najbardziej adekwatnego – w jego ocenie – mechanizmu ekonomicznego korzystania z danej ulgi podatkowej. Oznacza to, że nawet stwierdzenie, iż w pewnych sytuacjach gospodarczych zastosowanie regulacji ustawowej zawęża (w stosunku do oczekiwanego przez adresatów) zakres korzyści wynikający z przysługującego uprawnienia, nie uzasadnia jeszcze samo przez się przyjęcia negatywnej kwalifikacji konstytucyjnej takiego przepisu.

W konkluzji stwierdzić wobec tego należy, że unormowanie art. 26 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. nie może być uznane za naruszające – wynikającą z art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji – zasadę równości w prawie, w zakresie spoczywającego na każdym obywatelu obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.