

Dz.U. 2002 Nr 205 poz. 1741

WYROK

z dnia 3 grudnia 2002 r.

Sygn. akt P 13/02

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący

Andrzej Mączyński – sprawozdawca

Mirosław Wyrzykowski

Marian Zdyb

Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Dorota Raczkowska,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu, i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 3 grudnia 2002 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego co do zgodności:

art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2001 r. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 27a 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. 176 ze zm.), dodany przez ustawę z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638 ze zm.), w brzmieniu zmienionym przez ustawę z dnia 8 maja 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 74, poz. 471), obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509 ze zm.), jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 9 kwietnia 2002 r. (sygn. akt 2904/00), na podstawie art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o Trybunale

Konstytucyjnym), przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2001 r. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego: Małżonkowie Ewa i Jan A. sprzedali 28 czerwca 1999 r. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego za 82 000 zł. Ponieważ sprzedaż tego prawa nastąpiła przed upływem 5 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło jego nabycie, stanowiła źródło przychodów, z którego dochód podlegał opodatkowaniu w formie ryczałtu stanowiącego 10% uzyskanego przychodu stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnicy złożyli oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wydadzą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy, co było warunkiem zwolnienia uzyskanego przychodu od podatku. W 1999 r. podatnicy ponieśli wydatki na cele mieszkaniowe w łącznej kwocie 127 029, 66 zł nabywając w ten sposób prawo do tzw. dużej ulgi mieszkaniowej – wynoszącej w danym roku 25 270 zł. Ponieważ część ulgi wykorzystali w latach wcześniejszych do odliczenia od podatku pozostała jeszcze kwota 11 489, 22 zł. Spór jaki powstał między podatnikami a organami podatkowymi obu instancji dotyczył sposobu wyliczenia kwoty pomniejszającej przysługującej podatnikom kwotę odliczeń.

Podatnicy, którzy ponieśli wydatki znacznie przewyższające kwotę wykazaną ze sprzedaży wymienionego wyżej prawa do lokalu mieszkalnego, zaliczyli na poczet kwoty wydatków niezbędnych do wykazania odliczeń w pierwszej kolejności środki pochodzące z innych – niż sprzedaż lokalu – źródeł. Brakującą do uzyskania limitu kwotę uzupełnili środkami pochodzącymi ze sprzedaży lokalu wyliczając 10% tej kwoty na sumę 1 543,99 zł. Natomiast zdaniem organów podatkowych, kwotę przysługujących odliczeń należało pomniejszyć o sumę 8 200 zł, stanowiącą 10% przychodu uzyskanego ze sprzedaży lokalu, który w całości został przeznaczony na cele mieszkaniowe i w związku z tym zwolniony od podatku.

Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnił pytanie prawne w następujący sposób:

Rekonstrukcja normy prawnej, której dotyczy art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wymaga odwołania się do kilku innych przepisów ustawy.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b oraz z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, sprzedaż, między innymi mieszkania, stanowi odrębne źródło przychodu – przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych – jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i została dokonana – w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Przychodem jest, co do zasady, wartość nieruchomości i praw majątkowych wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży.

W myśl art. 28 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Podatek od dochodu ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego (...), chyba że podatnik w tym samym terminie złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a.

Art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że wolne od podatku dochodowego są: przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c: w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, gruntu lub prawa wieczystego użytkowania, gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, lub na nabycie wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawa do jednorodzinnego domu mieszkalnego, prawa do lokalu mieszkalnego w małym domu mieszkalnym oraz na budowę, rozbudowę albo remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego. Jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w art. 28 ust. 2 wraz z odsetkami.

Ratio legis efektywnego zawieszenia poboru podatku od dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, na skutek złożenia oświadczenia o zamiarze dokonania stosownych wydatków oraz zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, jest oczywiste. W przypadku, gdy podatnik sprzedaje dotychczasowe mieszkanie (nieruchomość, prawo majątkowe do nieruchomości), a uzyskany dochód przeznacza na inne cele mieszkaniowe, wymienione w ustawie, to celowe jest zwolnienie tego dochodu z opodatkowania, tak aby umożliwić podatnikowi odtworzenie (polepszenie) stanu substancji mieszkaniowej. Rezygnacja z opodatkowania tego dochodu podyktowana jest racjonalnymi celami społecznymi.

Zgodnie z art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kwotę przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. a-f pomniejsza się o 10% wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a. Dyspozycja wynikająca z tego artykułu sprowadza się w istocie do zobowiązania podatnika do obliczenia różnicy między: kwotą przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. a-f (kwota odjemnej) oraz 10% wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a (kwota odjemnika). W przedmiotowej sprawie spór dotyczy wyłącznie sposobu obliczania kwoty odpowiadającej “10% wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a”.

Językowa wykładnia tego przepisu i powiązanie jego treści z innymi przepisami ustawy wskazywałyby, że chodzi tu o 10% przychodu uzyskanego przez podatników z tytułu sprzedaży mieszkania i wydatkowanego następnie w całości na cele mieszkaniowe (tj. o kwotę 8.200 zł).

Podatnicy, dokonując sprzedaży mieszkania, złożyli oświadczenie, że “przychód uzyskany ze sprzedaży wydadzą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a” i wydali go w 1999 r.

W przypadku zastosowania art. 28 ust. 2 określającego zawieszenie poboru podatku, a także art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a określającego zwolnienie podatkowe, nie było wątpliwości, że przepisy te dotyczą przychodu uzyskanego z tytułu sprzedaży mieszkania, który następnie został wydatkowany w całości na nabycie drugiego mieszkania.

Jeżeli więc, stosując powyższe przepisy, odwołujemy się do “poniesionych wydatków zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a”, to wyrażenie to przywołane przez ustawodawcę w art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy winno być tak samo rozumiane.

Jednak art. 27a ust. 17 pkt 1 nie mówi o “10% poniesionych wydatków zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a”, ale o “10% wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a”. Zasady wykładni gramatycznej wskazywałyby, że cele, o których mówi się w zd. 2 art. 27a ust. 17 pkt 1 – to te same cele, o których mówi się w zdaniu pierwszym tego artykułu.

Jeżeli więc, zgodnie z tym artykułem, kwotę przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. a-f pomniejsza się o 10% wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, to należy rozumieć, że wyrażenie “na te cele” jest równoznaczne z wyrażeniem “na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. a-f”.

Stosując konsekwentnie wykładnię gramatyczną, należałoby dojść do wniosku, że w analizowanym stanie faktycznym, podatnik, który na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a nabył prawo do zwolnienia z 10% podatku przychodu z tytułu sprzedaży mieszkania, zobowiązany jest o tę samą kwotę pomniejszyć ulgę podatkową, która przysługuje w związku z nowo nabytym mieszkaniem. Teoretycznie możliwe są trzy rozwiązania spornego problemu: 1) kwotę przysługujących odliczeń pomniejsza się o 10% przychodu zwolnionego od podatku, a wydanego na cele mieszkaniowe (tu 8 200 zł), 2) kwotę przysługujących odliczeń pomniejsza się o 10% wydatków, które należy ponieść, aby wykorzystać limit, 3) na sumę wydatków niezbędnych do wykorzystania limitu “zalicza się” najpierw dochody uzyskane z innych (niż sprzedaż) źródeł, a od kwoty przysługujących odliczeń odejmuje się tylko 10% pozostałej części wydatków pokrytych zwolnionym od podatku dochodem ze sprzedaży.

Z punktu widzenia zasad państwa prawnego, wyprowadzonych z art. 2 Konstytucji, zastrzeżenia wywołuje już sam sposób wprowadzenia do ustawy “potrącenia”, o którym mowa w art. 27 a ust. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przez okres pięciu lat, jakie upłynęły od wejścia w życie ustawy do jej nowelizacji ustawą zmieniającą z 21 listopada 1996 r. utrzymała się już w świadomości podatników zasada, że przychód ze sprzedaży, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest wolny od podatku w przypadku wydatkowania go, w określonym czasie, na tzw. cele mieszkaniowe. Od dnia 1 stycznia 1997 r. dla tych podatników, którzy inwestując uzyskane ze sprzedaży pieniądze w określone w ustawie cele, zamierzali skorzystać z przysługującej im z mocy art. 27a ust. 1 ulgi podatkowej, zwolnienie od podatku przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, sprowadza się w zasadzie do odroczenia płatności podatku (ryczałtu). O tę samą bowiem sumę będą musieli zwiększyć należny (po odliczeniu ulgi) podatek względnie zmniejszyć nadpłatę podatku.

Ustawodawca posiada pewną swobodę co do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o możliwości ich ograniczenia. Jednakże powinno to nastąpić z poszanowaniem zasad “przyzwoitej legislacji”. Trudno mówić o zachowaniu tej przyzwoitości w sytuacji, gdy ulgę dotyczącą dochodu ze sprzedaży odbiera się podatnikowi przez modyfikacje przepisu dotyczącego zupełnie innej ulgi podatkowej.

Kwestionowany przepis jest pułapką dla podatnika. Jego negatywne efekty potęguje rozproszenie materii dotyczącej zwolnienia od podatku dochodu “ze sprzedaży” w kilku przepisach (art. 10, 21, 27a, 28), z których każdy i tak jest niezwykle rozbudowany. Jeżeli założeniem, przy stanowieniu prawa w ogóle, a prawa daninowego w szczególności, jest wymóg określenia obowiązków obywatela w sposób jasny i precyzyjny, to redakcja omawianego przepisu jest zaprzeczeniem tego założenia.

Przy braku, w aktualnym stanie prawnym, możliwości ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni ustaw, taki przepis nieuchronnie prowadzi do rozbieżności w

orzecznictwie administracyjnym i sądowym, zagrażającej poczuciu bezpieczeństwa prawnego podatników i godzącej w autorytet organów państwowych.

W określonych sytuacjach kwestionowany przepis prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Pomniejszenie kwoty przysługujących odliczeń nie dotknie bowiem podatnika, który już wcześniej (przed sprzedażą) skorzystał z „dużej” ulgi.

Także podatnik, który posiada dostateczne środki finansowe na pokrycie wydatków wystarczających do wykorzystania tej ulgi, może następnie dokończyć inwestycję środkami zwolnionymi od podatku, bez narażania się na „sankcję” sprowadzającą się w praktyce do pozbawienia niektórych podatników jednej z dwóch – niezależnych od siebie – ulg podatkowych.

Powyższe okoliczności uzasadniają przedstawienie pytania prawnego. Wydanie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny jest bowiem konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw podatników. Ich sprawy, w związku z decyzjami wymiarowymi wydawanymi od roku 1998 poczynając na podstawie poprzedniego stanu prawnego, są nadal – i będą jeszcze przez kilka lat – przedmiotem kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego.

2. W piśmie z 26 lipca 2002 r. stanowisko w sprawie przedstawił Prokurator Generalny, stwierdzając, że art. 27a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2001 r. jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Prokurator Generalny oparł uzasadnienie stanowiska na następujących argumentach:

Analiza treści zakwestionowanego przepisu prowadzi do wniosku, że przepis ten spełnia wymóg określoności. Adresat zawartej w nim normy prawnej miał świadomość, że tzw. duża ulga budowlana pomniejszona jest o określoną kwotę, wynikającą ze skorzystania z innej ulgi. Przepis wyraźnie stanowi, że chodzi o wydatki związane z budową domu lub mieszkania pokryte przychodami zwolnionymi z opodatkowania.

Spory na tle ustalenia przez urzędy skarbowe konkretnych kwot podlegających odliczeniu są w zasadzie sporami o fakty, a nie o wykładnię art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ewentualne trudności z obliczeniem kwoty odpowiadającej 10% wydatków, o których mowa w art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie uzasadniają poglądu o „pułapce podatkowej”. Podatnik na podstawie własnego oświadczenia deklaruje przeznaczenie kwot pochodzących ze sprzedaży lub zamiany nieruchomości, w warunkach, o których mowa w stosowanych przepisach. Zastosowanie przez prawodawcę pojęć niedookreślonych jest przecież dopuszczalne, natomiast uchybienia mogące się pojawić w procesie stosowania prawa winny być usuwane w toku kontroli decyzji, opartych na normach prawnych takie pojęcia zawierających.

Kwestionowany przepis nie narusza także zasady równości, nie obejmuje on bowiem podatników, którzy skorzystali z tzw. dużej ulgi budowlanej przed sprzedażą nieruchomości, która podlegała opodatkowaniu. Podatnicy ci stanowią inną grupę obywateli, których cechą wspólną jest właśnie fakt wykorzystania dużej ulgi budowlanej, niż osoby, które były dopiero w trakcie realizacji budowy, uzasadniającej skorzystanie z tej ulgi. Inne rozumienie zasady równości wobec osób, które jeszcze nie skorzystały z ulgi budowlanej, uniemożliwiłoby ustawodawcy przeprowadzenie jakiegokolwiek modyfikacji tej ulgi.

Kwestionowana regulacja prawna dotyczy obliczenia wysokości tzw. dużej ulgi budowlanej, przysługującej podatnikowi, który nabył do niej uprawnienia i nie może mieć wpływu na wysokość tej ulgi, po jej "skonsumowaniu" przed zdarzeniem uzasadniającym naliczenie podatku z tytułu sprzedaży nieruchomości.

3. W piśmie swego Wicemarszałka z 28 listopada 2002 r. Sejm przedstawił wyjaśnienia w sprawie wnosząc o stwierdzenie zgodności art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2001 z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Uzasadnienie stanowiska zostało oparte na następujących argumentach:

Specyfiką prawa podatkowego jest fakt, że większość jego przepisów z natury budzi kontrowersje między podatnikami a organami podatkowymi. Wynika to z ewidentnych różnic interesów obu tych podmiotów. W sytuacji, gdy brzmienie określonej normy prawnej nie jest dostatecznie jednoznaczne i możliwe są "nieco" odmienne od siebie jej interpretacje, kontrowersje między podatnikiem a organem skarbowym są szczególnie nasilone. Problemy interpretacyjne związane z art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczą stosowania prawa a nie jego konstytucyjności.

NSA w wyroku z 3 kwietnia 2001 r. (III SA 3108/00) wyjaśnił co należy rozumieć przez "wydatki poniesione na te cele", o których mowa w zakwestionowanym przepisie. Oznacza to, że jest możliwe wydanie orzeczenia nie naruszającego Konstytucji, a tym samym kierowanie pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego jest nie do końca uzasadnione.

Zarzut naruszenia przez art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 2 Konstytucji jest niezasadny. Adresat tej normy powinien mieć świadomość, że wysokość ulgi budowlanej jest ograniczona o kwotę wynikającą ze skorzystania z innej ulgi. Przepis nowelizujący przepisy dotyczące ulgi budowlanej został wprowadzony do systemu prawnego zgodnie z wymogami procesu legislacyjnego. To, że wywołał skutki na gruncie innych regulacji dotyczących ulg podatkowych, nie jest przesłanką wskazującą na jego niekonstytucyjność. Skomplikowanie przepisów podatkowych a także układ ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powoduje, że nie da się uregulować w jednym przepisie incydentalnej kwestii, jaką jest między innymi "duża ulga budowlana". Trudno zatem zgodzić się z poglądem, że ustawodawca stworzył "pułapkę" na podatnika.

Zaskarżony przepis jest także zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Przy ocenie dochowania zasady równości podstawowe znaczenie ma ustalenie cechy istotnej, w oparciu o którą dokonano zróżnicowania. W tym konkretnym przypadku ustawodawca kierował się czasowym aspektem wykorzystania "dużej ulgi budowlanej". Odrębną grupę stanowią podatnicy, którzy wykorzystali tę ulgę przed sprzedażą nieruchomości, z której dochód był zwolniony od podatku, a odrębną ci podatnicy, którzy w trakcie realizacji budowy zasilili swe zasoby finansowe dochodami wolnymi od podatku. Pierwsza grupa ponosiła wydatki nie korzystając z dochodu zwolnionego z opodatkowania, co uzasadnia zachowanie w stosunku do niej pełnego limitu ulgi. Jest to swego rodzaju "premija" dla podatników finansujących wydatki mieszkaniowe opodatkowanymi dochodami. Art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych reguluje zasady obliczania wysokości ulgi budowlanej przysługującej podatnikowi, który zamierza dopiero z niej skorzystać. Regulacja ta w żaden sposób nie odnosi się natomiast do tych podatników, którzy skorzystali z tej ulgi przed wystąpieniem zdarzenia uzasadniającego ograniczenie jej wysokości.

II

Podczas rozprawy przedstawiciel sądu przedstawiającego pytanie prawne stwierdził, że jakość prawa podatkowego pogarsza się coraz bardziej. Bezustannie zmieniana ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stwarza coraz więcej problemów interpretacyjnych zarówno samym podatnikom, jak i organom stosującym prawo. Trudno wskazać taki przepis tej ustawy, który byłby przedmiotem jednolitego orzecznictwa. Przedstawiciel sądu podkreślił fakt utrwalenia w orzecznictwie NSA zasad rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych dotyczących przepisów prawa podatkowego, jak np. *in dubio pro tributario* i *lex benignior praevalet*, które mają wzmocnić ochronę podatnika. Dowodzi to, że sądownictwo administracyjne znajduje odpowiadające zasadom konstytucyjnym możliwości interpretacji pogarszającego się prawa podatkowego.

Przedstawiciel sądu wskazał, że mimo wyraźnego stanowiska co do interpretacji art. 27a ust. 17 pkt 1 wyrażonego w precedensowym wyroku z 3 kwietnia 2001 r. (III SA 3108/00) składy orzekające prawdopodobnie będą dalej rozstrzygać podobne sprawy przyjmując odmienne interpretacje wskazanego przepisu. Taka sytuacja narusza zaufanie do państwa i prawa. Dlatego, zdaniem przedstawiciela sądu, wskazane byłoby przywrócenie powszechnie obowiązującej wykładni ustaw dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny.

Przedstawiciel sądu sprecyzował także, że skład orzekający występujący z pytaniem prawnym odnosi swoje wątpliwości nie tyle do całego art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale do jego zastosowania w konkretnej sytuacji faktycznej, a mianowicie chodzi tu o takie sytuacje, gdy podatnik pokrył wydatki mieszkaniowe przychodami z różnych źródeł.

Przedstawiciel Sejmu podzielił stanowisko sądu przedstawiającego pytanie prawne o zły jakości prawa podatkowego, zapowiadając jednocześnie podjęcie rozmów z Ministerstwem Finansów dotyczących przygotowania nowych uregulowań w dziedzinie prawa podatkowego. Przedstawiciel Sejmu przyznał jednocześnie, że sprawa niniejsza dowodzi, jak bardzo potrzebna była instytucja powszechnie obowiązującej wykładni ustaw dokonywana przez Trybunał Konstytucyjny.

Poza tym uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska przedstawione w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny ustalił i zważył, co następuje:

1. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w myśl którego kwotę przysługujących odliczeń od podatku z tytułu wydatków na cele określone w art. 27 a ust. 1 pkt 1 lit. a-f tej ustawy (czyli tzw. dużą ulgę budowlaną) pomniejsza się o 10 % wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i b tej ustawy. Przepis ten został wprowadzony do tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez art. 1 pkt 15 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638 ze zm.), a następnie zmieniony przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 maja 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 74, poz. 471). Przepis ten

został zakwestionowany w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509 ze zm.), tj. do 31 grudnia 2001 r.

Mówiąc w pewnym uproszczeniu, zgodnie z zaskarżonym przepisem podatnik winien zmniejszyć kwotę przysługujących mu odliczeń z tytułu „dużej ulgi budowlanej” o 10% wydatków poniesionych na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit a-f czyli ściśle określonych wydatków na – ogólnie rzecz biorąc – cele mieszkaniowe, które to wydatki zostały pokryte przychodami pochodzącymi ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, określonych w art. 10 ust. 1 lit. a-c ustawy. Przychody te były zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeśli podatnik przeznaczył je na takie same cele jak w przypadku „dużej ulgi budowlanej” i złożył organom podatkowym odpowiednie oświadczenie (art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Przepis ten w podanym brzmieniu już nie obowiązuje w związku ze zmianą całego systemu ulg budowlanych wprowadzoną od 1 stycznia 2002 r. Nadal jednak może być stosowany zgodnie z zasadami międzyczasowego prawa podatkowego co do ustalania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2001 i lata wcześniejsze. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego oznacza to, że nie zachodzi sytuacja, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, a zatem sprawa może być rozpatrzona co do istoty.

2. Analizując zarzuty przedstawione w pytaniu prawnym należy już na początku stwierdzić, że zaskarżony przepis i jego *ratio legis* nie budzą takich wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego, które odnosiłyby się do stosowania tego przepisu we wszystkich sytuacjach faktycznych objętych jego hipotezą. Zastrzeżenia Sądu wzbudziło rozumienie zaskarżonego przepisu tylko w niektórych szczególnych stanach faktycznych. Chodzi tu tylko o takie sytuacje, gdy podatnik zaliczył na poczet kwoty wydatków niezbędnych do wykazania odliczeń w pierwszej kolejności środki pochodzące z innych – niż sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – źródeł. Dopiero kwotę brakującą do uzyskania limitu odliczeń uzupełnił środkami pochodzącymi ze sprzedaży tych nieruchomości lub praw majątkowych (w sprawie zawisłej przed sądem występującym z pytaniem prawnym podatnicy sprzedali spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego). Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzowała dla takiej sytuacji szczególnego sposobu obliczania wysokości należnego podatku, a – jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny – problem mógł być (i był w praktyce) rozwiązywany na różne sposoby. Właśnie jeden z tego typu stanów faktycznych legł u podstaw sprawy, w której przedstawiono pytanie prawne. Choć więc Naczelny Sąd Administracyjny zakwestionował w *petitum* pytania prawnego art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych „w całości”, to Trybunał Konstytucyjny kierując się treścią art. 193 Konstytucji przyjął, że przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest wyłącznie pewien ograniczony „wycinek” treści normatywnej zakwestionowanego przepisu odnoszący się do opisanego wyżej typu sytuacji objętych jego hipotezą. W takich też ramach Trybunał Konstytucyjny, kierując się treścią art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, rozpatrzył przedstawione przez NSA pytanie prawne.

3. Za najistotniejszy z punktu widzenia oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego uznać należy zarzut niejasności, braku dostatecznej określoności i zrozumiałości dla adresatów oraz spowodowanych tym poważnych wątpliwości interpretacyjnych.

Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie zwracał uwagę na potrzebę respektowania przez organy powołane do stanowienia prawa postulatu jasności, określoności i zrozumiałości wydawanych przez te organy przepisów. Postulaty te mają szczególne znaczenie w dziedzinie prawa daninowego, zwłaszcza zaś gdy chodzi o przepisy regulujące obowiązki podatkowe osób fizycznych. Motywem przedstawienia pytania prawnego przez NSA była uzasadniona troska o jakość obowiązującej regulacji podatkowej. Trybunał Konstytucyjny akceptuje w całej rozciągłości tę troskę i dlatego z uznaniem przyjmuje wyrażone przez przedstawiciela Sejmu zapewnienie o podjęciu inicjatywy prac nad przebudową prawa podatkowego. Jednakże rozpoznając niniejszą sprawę Trybunał Konstytucyjny doszedł do przekonania o braku dostatecznych podstaw uzasadniających uznanie zakwestionowanego przepisu za niezgodny ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Sąd przedstawiający pytanie prawne wskazał możliwość trzech różnych interpretacji zaskarżonego przepisu, nie określając jednak, którą z nich uważa za właściwą i prawidłową. Jak się wydaje, NSA doszedł do przekonania, iż żadnemu z przedstawionych wariantów nie można przyznać pierwszeństwa, bowiem z uwagi na wysoce niejasny tekst przepisu każdy z nich jest możliwy do przyjęcia. Rozważając przedstawione w pytaniu prawnym warianty rozwiązania powstałych na tle zakwestionowanego przepisu wątpliwości, Trybunał Konstytucyjny uznał, że ich zasadniczą przyczyną jest – jak wskazano w literaturze (A. Gorgol, *Glosa*, Monitor Podatkowy nr 9/2001, s. 41) – to, że zaskarżony przepis zawiera pewną lukę prawną, wymagającą rozstrzygnięcia w drodze wykładni.

Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do oceny w niniejszym postępowaniu, która z wykładni art. 27a ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowa. Do Trybunału nie należy dokonywanie wiążącej dla sądów wykładni ustaw “zwykłych”. Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś to kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Nie leży w jego kompetencjach określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy. Pytanie prawne nie może być zatem traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie jest jednoznacznie interpretowana w praktyce ich stosowania. Pytanie prawne, analogicznie jak wniosek pochodzący od uprawnionego (na podstawie art. 191 Konstytucji) podmiotu, jest instrumentem zapobiegającym stosowaniu przepisów ustaw o treści niezgodnej z Konstytucją lub ratyfikowaną na podstawie uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie umową międzynarodową – przez pozbawienie takich przepisów mocy obowiązującej (art. 188 pkt 1, 2 i art. 190 ust. 3 Konstytucji). Konieczność przyznania każdemu sądowi takiego instrumentu wynika z przyjęcia zasady, w myśl której sędziowie w sprawowaniu swego urzędu podlegają nie tylko ustawom, ale i Konstytucji (art. 178 ust. 1 Konstytucji). Rozpatrując przedstawione mu pytanie prawne Trybunał

Konstytucyjny nie może także zastępować Sądu Najwyższego, do którego ustawowych zadań należy zapewnienie prawidłowości oraz jednolitości wykładni prawa oraz czuwanie nad jednolitą wykładnią i stosowaniem przepisów prawa i praktyki sądowej w dziedzinach poddanych jego właściwości (art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym; Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 924). Należy tu zaznaczyć, iż (do czasu wejścia w życie ustaw wprowadzających dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne) do właściwości Sądu Najwyższego należy również rozpatrywanie rewizji nadzwyczajnych od orzeczeń NSA, sądownictwo administracyjne poddane jest wobec tego nadal nadzorowi judykacyjnemu Sądu Najwyższego. Co prawda Trybunał Konstytucyjny może, stosując technikę wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją, wskazać, że określona interpretacja danego przepisu jest zgodna lub niezgodna z Konstytucją albo uznać że dany przepis jest tylko w określonym zakresie zgodny lub niezgodny z Konstytucją. W niniejszej sprawie wydanie orzeczenia tego typu nie wchodzi w grę. Sąd przedstawiający pytanie prawne nie kwestionuje bowiem którejs z ewentualnych i wskazanych przez siebie interpretacji, ale skupia swoje zarzuty na samej możliwości niejednolitej wykładni kwestionowanego przepisu, wyprowadzając stąd wniosek o jego niezgodności z Konstytucją niezależnie od tego, która z możliwych wykładni zostanie przyjęta.

Jeżeli chodzi o regulację przewidzianą w art. 27a ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w połączeniu z przepisami związkowymi, to istotnie jest ona trudna do interpretacji. W literaturze przepisy te określono nawet jako “bardzo niejasne i sformułowane niejednoznacznie” (R. Mastalski, *Glosa*, OSP 2002, z. 3/2002, s. 1390). W takiej sytuacji dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. Taki przypadek w niniejszej sprawie nie zachodzi.

Niezależnie od tego Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie całkowicie podziela pogląd, zgodnie z którym stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji (zob. wydany w pełnym składzie wyroki z: 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217 oraz z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3A/2002, poz. 33) ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych, art. 84 Konstytucji, albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 Konstytucji). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednolitości w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter “kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości

co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotycać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu.

Jak wynika z pytania prawnego, rozbieżności interpretacyjne na tle zakwestionowanego przepisu występowały w orzecznictwie podatkowym, odmienne interpretacje przyjmowali podatnicy i urzędy skarbowe (przy czym i tu nie było jednolitości), wątpliwości powziął wreszcie sam Naczelny Sąd Administracyjny i to skłoniło go do przedstawienia pytania prawnego. Pytania prawne kierowane do Trybunału Konstytucyjnego nie mogą być traktowane jako środek służący do ujednoczenia orzecznictwa sądów i organów administracji podatkowej. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wyraźnie stanowi, iż istotne wątpliwości prawne winny być przekładane składowi 7 sędziów, izbie lub połączonym izbom NSA (art. 49 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym; Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Ordynacja podatkowa przewiduje specjalny instrument, jakim jest wykładnia urzędowa przepisów prawa podatkowego dokonywana przez Ministra Finansów. Tak więc – mimo braku w polskim systemie prawnym instytucji powszechnie obowiązującej wykładni ustaw – należy przyjąć, że dopiero jeśli wskazane wyżej środki wyjaśniania wątpliwości prawnych nie przyniosą właściwego rezultatu, uznać można, że treść przepisu jest w takim stopniu niejasna, nieokreślona i zrozumiała, iż uzasadnia to stwierdzenie jego niekonstytucyjności. W niniejszej sprawie wspomniane wyżej środki nie zostały wykorzystane.

Należy także podkreślić, iż trudności w interpretacji zaskarżonego w niniejszej sprawie przepisu pojawiają się tylko w pewnym szczególnym stanie faktycznym. O ile podatnik kwoty pochodzące ze sprzedaży praw majątkowych i tylko takie kwoty przeznaczył w całości na cele mieszkaniowe, składając odpowiednie oświadczenie, to po prostu zmniejsza się odpowiednio kwotę “dużej ulgi budowlanej”. Nie jest zatem niejasna sama zasada przyjęta w zaskarżonym przepisie, ale sposób jej stosowania w odniesieniu do określonego specyficznego stanu faktycznego. Taką sytuację należy oceniać inaczej niż regulację, która patrząc abstrakcyjnie i w oderwaniu od konkretnych sytuacji faktycznych jest niejasna i nieprecyzyjna. Poza tym – jak dowodzi wyrok NSA z 3 kwietnia 2001 r. (III SA 3108/00, z powołanymi już glosami A. Gorgoła i R. Mastalskiego) – wątpliwości dotyczące wykładni zaskarżonego przepisu dają się usunąć w drodze wykładni. Oznacza to, że wątpliwości te są wprawdzie poważne, ale nie aż tak głębokie, jak to wynikałoby z uzasadnienia pytania prawnego. Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do oceny zgodności z prawem wspomnianego wyroku, ani poglądu prawnego zawartego w jego tezie, jednak uważa za celowe podkreślenie, iż sądy uprawnione są do stosowania Konstytucji w ramach tzw. wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją. Czym innym jest bowiem rozstrzygnięcie o niezgodności ustaw z Konstytucją (do czego w świetle Konstytucji sądy nie mają kompetencji, zob np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 stycznia 2002 r., I SA/Ka 2288/00; odmienne zapatrywanie, wyrażone w kilku orzeczeniach, spotkało się z krytyką doktryny, por. np.: S. Rudnicki, *Glosa do wyroku SN z 7 kwietnia 1998 r.*, I PKN 90/98, Monitor Prawniczy nr 19/2001, A. Szpunar, *Glosa do wyroku SN z dnia 26 września 2000 r.*, III CKN 1089/2000, Przegląd Sądowy nr 6/2001), a czym innym stosowanie norm konstytucyjnych jako dyrektywy wykładni ustaw “zwykłych”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w pełni uzasadniona jest teza, w myśl

której w sytuacji, gdy różne metody wykładni prowadzą do rozbieżnych rezultatów co do rozumienia określonego przepisu, organ stosujący prawo powinien wybrać ten z nich, który najlepiej harmonizuje z normami, zasadami i wartościami konstytucyjnymi.

Podsumowując Trybunał Konstytucyjny stwierdza więc, iż niejasność i rozbieżności interpretacyjne zaskarżonego przepisu nie przekroczyły poziomu, który uzasadniałby jego całkowitą eliminację z porządku prawnego w następstwie uznania go za niezgodny z Konstytucją.

4. Również rozważając pozostałe zarzuty Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził, aby uzasadniały one stwierdzenie niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 2 Konstytucji. Jeśli chodzi o “rozproszenie regulowanej materii” między różne bardzo rozbudowane przepisy, to istotnie sytuacja, która legła u podstaw sprawy rozpatrywanej przez NSA, nie została uregulowana w kompleksowy sposób w jednym przepisie. Jednakże nie oznacza to samo w sobie sprzeczności z zasadami państwa prawnego.

“Rozproszenie materii” jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej. Liczne odesłania utrudniają niewątpliwie lekturę i zrozumienie tekstu prawnego zwłaszcza przez osoby nie będące specjalistami z danej dziedziny prawa, ale samo uregulowanie określonego zagadnienia w różnych częściach aktu normatywnego, a nawet w różnych aktach normatywnych, tylko w skrajnych wypadkach uznać należałoby za naruszenie Konstytucji. Miałoby to miejsce wówczas, gdy ustawodawca bez żadnego uzasadnienia ujął regulację jednego zagadnienia w różnych przepisach (a nawet różnych ustawach), a skutkiem tego działania byłaby “poważna” dezorientacja adresatów i organów stosujących prawo. Inaczej mówiąc, działanie prawodawcy musiałyby w oczywisty sposób podważać zaufanie do jego racjonalności, którą uznać należy za istotny element zasady bezpieczeństwa prawnego i ochrony zaufania do państwa i prawa.

Taka sytuacja w niniejszej sprawie nie zachodzi. Konstytucja zakłada pewien minimalny poziom zrozumiałości tekstu prawnego, który w zakwestionowanym przepisie nie został mimo wszystko naruszony. Zresztą w niniejszej sprawie nie chodzi o rozproszenie regulacji, ale przede wszystkim o lukę regulacji prawnej. Należy pamiętać, że regulowany problem leży “na styku” różnych instytucji prawa podatkowego. Dotyczy on bowiem po pierwsze objęcia opodatkowaniem sprzedaży określonych praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) i nadaniu temu opodatkowaniu formy zryczałtowanej (art. 28 ust. 1 i 2 tej ustawy), po drugie zwolnienia podatkowego w określonej sytuacji (art. 21 ust. 1 pkt 32) i proceduralnych warunków skorzystania z tego zwolnienia (art. 28 ust. 3 tej ustawy), a po trzecie wpływu skorzystania z tego zwolnienia na wysokość dużej ulgi budowlanej (art. 27a ust. 17 pkt 1 tej ustawy). Ustawodawca zachował więc zasadę merytorycznego związku zakresu regulacji, ujętej w jednej jednostce redakcyjnej tekstu prawnego, dokonując pewnego wyboru cechy istotnej decydującej w przypadku regulacji leżących “na styku” różnych materii. Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do oceny, czy był to najbardziej trafny wybór, czy był on zgodny z zasadami poprawnej techniki prawodawczej i czy nie można było znaleźć rozwiązań bardziej czytelnych dla adresatów.

Analogiczna ocena dotyczy zarzutu odebrania (ograniczenia) ulgi przez regulację dotyczącą zwolnienia podatkowego. Ustawodawca określa przecież warunki korzystania z ulg podatkowych i może powiązać dwie lub więcej ulg ze sobą lub ograniczyć preferencje do jednej z kilku możliwych. Nie ma podstaw, aby zakładać, że problem zbiegu ulg (zbiegu zwolnień podatkowych) nie może być regulowany w przepisach dotyczących tylko jednej z nich. Zresztą zaskarżony przepis znajduje się w artykule dotyczącym ulgi budowlanej i jeśli on odbiera ją podatnikom, to jest prawidłowo umiejscowiony w tekście

ustawy. Zaskarżony przepis ogranicza ulgę budowlaną (jej wysokość), a nie odbiera zwolnienia podatkowego przyznanego w art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zarzut naruszenia utrwalonej w świadomości podatników zasady dotyczącej zwolnienia podatkowego trudno ująć w kategoriach podstawy niezgodności z Konstytucją. Co prawda można powiedzieć ogólnie, że w demokratycznym państwie prawnym ustawodawca powinien szanować takie regulacje, “do których adresaci się przyzwyczaili” i nie zmieniać ich bez dostatecznie uzasadnionego powodu. Jednakże założenie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych trudno uznać za regulację o “wzmocnionej” trwałości i stabilności. Sam sąd przedstawiający pytanie prawne wskazuje, że regulację taką wprowadzono dopiero 5 lat temu, a ciągłe zmiany polskiego prawa podatkowego są faktem wprowadzającym nie zawsze zasługującym na aprobatę, ale powszechnie znanym. Dlatego w tym wypadku kwestionowanie zgodności z Konstytucją nowej regulacji z uwagi na “przyzwyczajenia” podatników nie wydaje się być uzasadnione.

5. Nieco odmienna ocena dotyczy zarzutu stworzenia “pułapki dla podatnika”, choć i on nie uzasadnia w pełni stwierdzenia niezgodności z Konstytucją. Istotnie na pierwszy rzut oka powstawać może wrażenie, że ustawodawca najpierw określoną kwotę zwolnił od podatku, ale później (na podstawie innego przepisu) uznał jednak, że jest ona opodatkowana.

Stwierdzenie to nie uzasadnia jednak w pełni postawionej przez NSA tezy, iż jest to “pułapka dla podatnika”, a w domyśle – odebranie wcześniej już przyznanej ulgi podatkowej. Rację przyznać należy Prokuratorowi Generalnemu, który wskazuje, iż chodzi o to, aby nie dochodziło do “podwójnej” preferencji podatkowej. Punktem wyjścia dla trafności tego założenia jest po pierwsze stwierdzenie, że kwoty uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych stanowią przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a-c i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przynosi podatnikowi “oszczędność” w wysokości 10% uzyskanej kwoty i jest wyjątkiem od zasady. NSA traktuje natomiast to zwolnienie jako pewną zasadę, milcząco przyjmując, że kwota ta w ogóle nie stanowi dochodu podatnika, z założenia nie podlega więc w ogóle opodatkowaniu. Jeśli kwoty uzyskane ze sprzedaży, o której mowa w art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przeznaczone na realizację celów mieszkaniowo-budowlanych mogłyby być w pełnej wysokości zaliczane do obniżenia wysokości podatku z tytułu “dużej ulgi budowlanej”, to podatnik miałby “podwójną korzyść”. Najpierw nie płaciłby zryczałtowanego podatku dochodowego od kwoty uzyskanej ze sprzedaży, a następnie *fiscus* “zwracałby” mu jeszcze 19% tej samej kwoty, która była wydatkowaną na cele mieszkaniowe. Podatnik taki zyskiwałby więc w porównaniu z podatnikiem, który na cele mieszkaniowe wydaje kwoty pochodzące z innych źródeł, np. wynagrodzenia za pracę. Art. 27a ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzasadniony jest założeniem, że z jednego tytułu (wydatki mieszkaniowe) i jednej kwoty nie można uzyskiwać dwóch preferencji podatkowych, tj. zwolnienia podatkowego i dużej ulgi budowlanej. NSA zarówno w wyroku z 3 kwietnia 2001 r. jak i w pytaniu prawnym traktuje kwotę uzyskaną ze sprzedaży oraz kwotę wydatków uprawniającą do dużej ulgi jako odrębne kwoty, a przecież jest to jedna i ta sama kwota, bowiem podatnik uzyskaną ze sprzedaży sumę zobowiązał się przeznaczyć na cele mieszkaniowe. Ogólnie więc stwierdzić można, że sama zasada wprowadzona przez zaskarżony przepis jest uzasadniona jako wyraz

sprawiedliwości podatkowej i dążenia do likwidacji możliwości korzystania z podwójnej preferencji podatkowej. Dlatego nie można uważać, że zaskarżony przepis ma na celu stworzenie “pułapki dla podatnika”. Byłoby to niezgodne z *ratio legis* zaskarżonego przepisu, chodziło bowiem – jak się można domyślić – o zakaz podwójnej preferencji, a nie o “ukaranie” podatnika, który do kwot zwolnionych z opodatkowania dołożył jeszcze inne środki pieniężne na realizację celów mieszkaniowych.

6. Jeśli chodzi o zarzut naruszenia art. 32 Konstytucji, to nie jest on uzasadniony z dwóch powodów. Po pierwsze, NSA dopatruje się naruszenia zasady równości w odmiennym traktowaniu osób, które “odliczyły” w całości dużą ulgę budowlaną przed sprzedażą praw majątkowych i złożeniu oświadczenia w trybie art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i tych, które tej ulgi jeszcze w tym momencie nie “odliczyły”. Należy podkreślić, że o takim zróżnicowaniu można mówić tylko wówczas, gdy odrzuci się trzeci z przedstawionych przez sąd wariantów wykładni art. 27a ust. 1 pkt 17 ustawy. Tymczasem wariant ten nie został odrzucony w praktyce jako niedopuszczalny, a więc nie zostało przesądzone, czy nierówność, którą dostrzega sąd, nie wynika tylko z niewłaściwego stosowania samej ustawy, co pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Po drugie, sytuacja prawna tych dwóch grup nie jest jednakowa. Trybunał Konstytucyjny podziela w tej kwestii pogląd Prokuratora Generalnego. Pierwszej grupie nie można już “odebrać” ulgi, która została nabyta zgodnie z przepisami i “rozliczona” w zeznaniach rocznych. Można to uczynić “na przyszłość”, a więc w odniesieniu do grupy drugiej. Dlatego z uwagi na zasadę niedziałania prawa wstecz sytuację obu wyróżnionych przez sąd grup adresatów zaskarżonego przepisu uznać należy za odmienną i mogącą uzasadniać odmienne traktowanie.

Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.