

Warszawa, dnia 19 lipca 2001 r.

**Opinia prawna**  
**w sprawie skargi konstytucyjnej p. B. K.,**  
**skierowanej do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK. 24/01)**

Stosownie do zlecenia z dnia 3 lipca 2001 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie skargi konstytucyjnej p. B. K. z dnia 24 listopada 2000 r. Skarga zawiera wniosek o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 z późn.zm).

1. Zdaniem Skarżącej, kwestionowany przepis jest niezgodny z art. 2, art. 18 i art. 32 Konstytucji. Skarżąca twierdzi, że organy kontroli skarbowej, Izba Skarbowa oraz Naczelny Sąd Administracyjny zastosowały nieprawidłową wykładnię art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej „ustawą”. W wyniku tej wykładni organy, o których mowa, nie uznały wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę, zawartej z małżonkiem Skarżącej, za koszty uzyskania przychodów.

W konsekwencji – wywodzi Skarżąca – doszło „do niesprawiedliwego i nadmiernego obciążenia podatkowego (...), będącego wynikiem podwójnego opodatkowania dochodu pochodzącego z tego samego źródła”.

Według Skarżącej, kwestionowana interpretacja przepisu art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy „niesłusznie stawia znak równości pomiędzy pojęciem wartości pracy a pojęciem wynagrodzenia za pracę”. Zobowiązuje ona małżonków do „dwukrotnego uiszczenia podatku dochodowego z tego samego źródła dochodu, czego skutkiem jest nadmiernie obciążony budżet rodziny i obniżenie jej stopy życiowej”.

2. Zaskarżony przepis, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2000 r., stanowił, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci. Ustawą 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) przepis ten został uzupełniony przez dodanie na końcu wyrazów: „a w przypadku prowadzenia działalności w formie

spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników”

Z powyższym uzupełnieniem koresponduje późniejszy wyrok Trybunału Konstytucyjnego (z dnia 24 stycznia 2001 r. – SK. 30/99), w którym organ ten orzekł, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ustawy, wynagrodzeń oraz innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 oraz z art. 65 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie jest on powołany do rozstrzygnięcia, czy wykładnia kwestionowanego przepisu jest poprawna, czy jest zgodna z Konstytucją lub innym powszechnie obowiązującym aktem normatywnym, mającym wyższą rangę w hierarchicznie zbudowanym systemie prawa (OTK ZU nr 1 z 2001 r. s. 28). Dokonując oceny zgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa **Trybunał uwzględnia taką jego wykładnię, jaka przyjęta została przez sądy lub inne organy stosujące prawo, zwłaszcza jeśli jest to wykładnia utrwalona** (ibid. – podkr. W.P.).

W związku z przytoczonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego należy przyjąć, że odnosi się ono także do określenia „wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci”. Organy podatkowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny od początku funkcjonowania przepisu art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy zgodnie uznają, że określenie to obejmuje także **wynagrodzenie wypłacone przez podatnika wymienionym w tym przepisie podmiotom na podstawie umowy o pracę** lub innych umów nie dotyczących prowadzenia lub reprezentowania spraw spółki. Pogląd tych organów jest oparty o założenie, że w każdym konkretnym przypadku wypłacone wynagrodzenie za pracę stanowi pełny ekwiwalent **wartości** wykonanej pracy.

W doktrynie ekonomicznej twierdzenie, że płaca (wynagrodzenie) zawsze równa się wartości świadczonej pracy jest dyskusyjny. Według niektórych teorii, wynagrodzenie za pracę jest ceną wykonanej pracy, która to cena może być równa wartości pracy albo niższa bądź wyższa od tej wartości.

Teorie ekonomiczne nie mogą jednak skutecznie podważać przyjętego w praktyce organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądowym rozumienia „wartości

pracy” użytego w art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy. Określenie to oznacza więc zarówno wartość pracy małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci, **która nie została „wyceniona”** w postaci wynagrodzenia wypłaconego na podstawie umowy o pracę, jak i ewentualne wynagrodzenie wypłacone im na wspomnianej podstawie. **W sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny uznał, że ocena zgodności interpretacji (wykładni) zaskarżonego przepisu z ustawą zasadniczą nie należy do jego kompetencji, brak jest podstaw formalnych do kwestionowania konstytucyjności tej interpretacji.** Mając jednak na względzie występujące niekiedy kontrowersje wokół omawianej interpretacji, znajdujące wyraz w skargach podatników na decyzje urzędów oraz izb skarbowych, należałoby postulować uzupełnienie dyspozycji art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy następującym przepisem:

„Przez określenie „wartość pracy” należy rozumieć także wynagrodzenie wypłacone na podstawie umowy o pracę lub innej umowy, nie dotyczącej prowadzenia lub reprezentowania spraw spółki”

3. Jak już wspomniano, Trybunał Konstytucyjny nie dopatrył się niezgodności art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z art. 32 Konstytucji w zakresie dotyczącym wynagrodzenia wypłaconego jednemu ze współników spółki cywilnej lub małżonkowi współnika. **Argumentacja przedstawiona w stanowisku Trybunału dotyczącym tej kwestii może posłużyć także do oddalenia zarzutu naruszenia art. 32 ustawy zasadniczej,** podniesionego w opiniowanej skardze. Łatwo zauważyć, że sytuacja prawna małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci zdecydowanie różni się od „statusu” osób trzecich świadczących pracę na podstawie umowy o pracę, na rzecz tegoż podatnika będącego właścicielem przedsiębiorstwa. Między podatnikiem, jego małżonkiem i małoletnimi dziećmi istnieje szczególna więź prawna, znajdująca wyraz w Konstytucji i szeregu ustaw zwykłych (np Kodeks cywilny, Kodeks rodzinny i opiekuńczy itd.). **Wspomniana więź charakteryzuje osoby stanowiące rodzinę i zarazem odróżnia je od osób „trzecich”, o których była mowa.** Uzasadnia ona zróżnicowanie ich sytuacji „podatkowej”, polegające na nieuznaniu za koszty uzyskania przychodów wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci. Wypada przypomnieć wielokrotnie powtarzaną w orzecznictwie T.K tezę, że zasada równości „nie zakazuje (...) różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej regulacji prawnej” pod warunkiem, że znajduje ono oparcie w odrębnościach

charakterystyki prawnej lub faktycznej poszczególnych kategorii adresatów (zob. orzeczenie z dnia 16 grudnia 1996 r. U. 1/96 —OTK ZU nr 6 z 1996 r. s. 530).

4. Zarzut niezgodności kwestionowanego przepisu z postanowieniem art. 18 Konstytucji jest bezzasadny w tym sensie, że powołane postanowienie ma charakter ogólnej deklaracji programowej i z tego względu nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności. W art. 18 ustawy zasadniczej ustrojodawca sformułował generalną dyrektywę kierunkową, według której małżeństwo, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajduje się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. Między wspomnianą dyrektywą a rozwiązaniem przewidzianym w art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy istnieje wprawdzie wspólny element dyspozycji, jakim jest rodzina, nie występuje jednak bezpośrednia przesłanka kontroli zgodności zaskarżonego przepisu z deklaracją ustrojową.

Rozwiązanie przewidziane w kwestionowanym przepisie samo przez się nie powoduje podwójnego opodatkowania podatnika i jego rodziny. **Następuje to dopiero wtedy, gdy np. małżonek podatnika zostanie przez niego zatrudniony na podstawie umowy o pracę za wynagrodzeniem podlegającym opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń.** Osoba ta ma więc prawo swobodnego wyboru, to znaczy:

1) może świadczyć pracę, której wartość zwiększy odpowiednio przychód przedsiębiorstwa podatnika – nie pobierając wynagrodzenia na podstawie umowy o pracę; wówczas podatek dochodowy zostanie zapłacony tylko jeden raz od osiągniętego przychodu;

2) albo podjąć pracę w roli pracownika najemnego, na podstawie umowy o pracę, godząc się na podwójne obciążenie podatkowe tegoż podatnika.

W uzasadnieniu wyroku SK 30/99 z dnia 24 stycznia 2001 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że ewentualne skreślenie kwestionowanego przepisu prowadziłoby do sytuacji, w której „kwota wypłacona jako wartość pracy własnej stanowiłaby koszt uzyskania przychodu (...), ale z kolei z niej jako przychodu ze stosunku pracy (osobiście wykonywanej działalności) byłyby obliczane koszty uzyskania przychodu w formie zryczałtowanej. Oznacza to, że pewna kwota byłaby w istocie dwa razy traktowana jako koszt uzyskania przychodu, co obniżałoby wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych” (OTK ZU nr 1 z 1001 r. s. 30). Zaskarżony przepis zapobiega więc takiej sytuacji .

5. **Dotychczasowe wywody uzasadniają także pogląd o bezzasadności zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).** Należałoby przy tym mieć na względzie, że zasada ta tylko w wyjątkowych przypadkach może występować jako samoistna i wyłączna przesłanka wydania orzeczenia o niekonstytucyjności określonego przepisu (zob. J. Oniszczyk: Konstytucja RP w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Zakamycze 2000 r. s. 161). Według Trybunału, klauzula sprawiedliwości społecznej może być stosowana, przede wszystkim jako argument **dodatkowo** uzasadniający fakt naruszenia określonej, bardziej konkretnej normy czy zasady konstytucyjnej (ibid).

W opiniowanej sprawie taki fakt nie występuje.

*Sporządził: Witold Pawełko*