

Warszawa, 29 marca 2001 r.

Opinia prawna
w sprawie skargi konstytucyjnej p. M. S., skierowanej do Trybunału
Konstytucyjnego (sygn. akt SK.8/01)

Stosownie do zlecenia z dnia 27 lutego 2001 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie skargi konstytucyjnej p. M. S. z dnia 26 stycznia 2001 r., zawierającej wniosek o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 42 w związku z art. 35 pkt 5 lit. b) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. nr 21, poz. 86).

1. Zdaniem Skarżącego, zakwestionowane przepisy naruszają zasady:

- 1) niedziałania prawa wstecz i zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa (zasady wynikające z art. 2 Konstytucji),
- 2) równości wobec prawa (art. 32 ustawy zasadniczej).

Według skargi, niezgodność art. 42 w związku z art. 35 pkt 5 lit. b) wyżej cyt. ustawy z Konstytucją polega na wejściu w życie z mocą wsteczną (z dniem 1 stycznia 1992 r.) przepisu nie przewidującego zwolnienia z podatku dochodowego od uposażeń i innych należności pieniężnych otrzymywanych z tytułu pełnienia zawodowej służby wojskowej.

Zgodnie z art. 35 pkt 5 lit. b) ustawy, o której mowa, pozostały natomiast wolne od podatku dochodowego świadczenia otrzymywane z tytułu odbywania niezawodowej służby wojskowej lub jej form zastępczych i równorzędnych, z wyjątkiem służby okresowej i nadterminowej. Skarżący twierdzi, że to rozwiązanie, wprowadzające podmiotowe zróżnicowanie świadczeń otrzymywanych przez żołnierzy na świadczenia wolne od podatku i podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, narusza zasadę równego traktowania obywateli wobec prawa.

2. Zarzuty podniesione w skardze należałoby uznać za bezzasadne. Za taką oceną przemawiają następujące okoliczności faktyczne i prawne:

1) sprawy uposażenia żołnierzy zostały uregulowane przepisami ustawy z dnia 17 grudnia 1974 r. o uposażeniu żołnierzy (t.j. Dz. U. z 1992 r. nr 5, poz. 18 z późn. zm.). Zgodnie z art. 10 ust. 1 tej ustawy, uposażenie żołnierza oraz inne przysługujące mu należności pieniężne określone w ustawie były wolne od podatku od wynagrodzeń. Przepis ten obowiązywał do dnia 8 grudnia 1991 r.;

2) z dniem 9 grudnia 1991 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 października 1991 r. o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 113, poz. 491). Z mocy art. 5 wyżej cyt. ustawy wprowadzone zostały istotne zmiany w ustawie o uposażeniu żołnierzy. Do tej kategorii zmian należy skreślenie art. 10 ustawy, zwalniającego uposażenie żołnierzy z podatku od wynagrodzeń. Wspomniana zmiana pozostawała w ścisłym związku z reformą podatkową, przeprowadzoną w latach 1991-1992. Jednym z podstawowych założeń tej reformy było ustanowienie zasady powszechnego opodatkowania dochodów osób fizycznych podatkiem dochodowym. Konstrukcję prawną reformy stanowiła ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176);

3) powołana wyżej ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, której pierwotne brzmienie zostało ogłoszone w Dz. U. z 1991 r. nr 80, poz. 350, uległa nowelizacji z mocy zaskarżonego art. 35 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. nr 21, poz. 86). W ramach nowelizacji dokonano zmiany art. 21 ust. 1 pkt 15 ustawy, mając na względzie ujednoczenie zasady powszechnego opodatkowania dochodów osób fizycznych oraz zapewnienie spójności „ustawy podatkowej” z dokonaną zmianą w ustawie o uposażeniu żołnierzy. Znowelizowany art. 21 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje z opodatkowania tylko świadczeń otrzymywanych z tytułu odbywania niezawodowej służby wojskowej lub jej form zastępczych i równorzędnych, z wyjątkiem służby okresowej lub nadterminowej. Oznacza to, że analogiczne świadczenia otrzymywane przez żołnierzy zawodowych podlegają opodatkowaniu tym podatkiem;

4) nowelizacja ustawy z dnia 17 grudnia 1974 r. o uposażeniu żołnierzy wprowadziła korzystną dla nich zmianę systemową w zakresie podstawy

kształtowania tych uposażeń. Mianowicie, w myśl zmienionych przepisów ust. 3 i 4 w art. 2 ustawy, przeciętne uposażenie żołnierzy zawodowych stanowi wielokrotność przeciętnego wynagrodzenia w sferze produkcji materialnej, ogłaszanego przez Prezesa GUS. Wspomnianą zaś wielokrotność określa Prezydent RP w drodze rozporządzenia. Według rozporządzenia z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz. U. nr 18, poz. 75), wskaźnik przeciętnego wynagrodzenia w sferze produkcji materialnej, stanowiący przeciętne uposażenie żołnierzy zawodowych, został wtedy ustalony w wysokości 1,7.

3. Wspomniana wyżej zmiana systemowa została wprowadzona w ten sposób, że żaden żołnierz pełniący służbę zawodową nie mógł otrzymać uposażenia netto niższego od uposażenia w systemie dotychczasowym, (w którym jego uposażenie było wolne od podatku od wynagrodzeń). Żołnierze zawodowi nie doznali wtedy uszczerbku w uposażeniu z powodu opodatkowania go podatkiem dochodowym, ponieważ nowe ich wynagrodzenie brutto zostało ustalone na poziomie odpowiednio wyższym, uwzględniającym kwotę tego podatku.

Oczywiście korzystna była zmiana podstawy kształtowania uposażeń żołnierzy zawodowych. Wypada przypomnieć, że przed zmianą przepisów art. 2 ust. 3 i 4 ustawy obowiązywała zasada, iż uposażenie żołnierzy wzrasta w stopniu nie mniejszym niż przeciętne wynagrodzenie pracowników w przemyśle uspołecznionym, a wysokość środków na ten cel ustala corocznie Rada Ministrów.

Zaskarżony art. 42 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (...) stanowi, że ustawa ta wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 1992 r. (z wyjątkiem art. 30 i 33, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia). Oznacza to, że również art. 35 pkt 5 lit. b) ustawy obowiązywał z mocą wsteczną, co może budzić zastrzeżenia z punktu widzenia zasady *lex retro non agit*, wywodzonej z art. 2 Konstytucji. **Jednakże, w opiniowanym przypadku wspomniana zasada nie została naruszona, ponieważ opodatkowanie uposażeń żołnierzy zawodowych było tylko konsekwencją reformy systemu tych uposażeń, dokonanej na podstawie art. 5 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony (...). Jednym z elementów tej reformy było zniesienie zasady, że uposażenie żołnierzy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń. W powszechnym systemie podatkowym został zastąpiony podatkiem dochodowym od osób**

fizycznych. Artykuł 21 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu nadanym art. 35 pkt 5 lit. b zaskarżonej ustawy), nie przewidywał zwolnienia od tego podatku uposażeń otrzymywanych przez osoby pełniące zawodową służbę wojskową. Fakt ten nie miał jednak ujemnego wpływu na wysokość ich uposażeń netto otrzymywanych po dniu 31 grudnia 1991 r.

4. Zasada *lex retro non agit* była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Otóż należy stwierdzić, że organ ten dopuszcza działanie prawa wstecz, jeżeli zawiera ono rozwiązania korzystne dla obywatela. Zdaniem Trybunału, dopuszczalne jest także odstępstwo od zasady *lex retro non agit*, jeżeli regulacje wprowadzają rozwiązania odpowiadające zmieniającym się stosunkom społecznym i ekonomicznym (zob. orzec. z dnia 29 stycznia 1992 r. sygn. K. 15/91 – OTK w 1992 r., cz. I, s. 159). Do takich regulacji należy zaliczyć ustawy wprowadzające reformy podatkowe w latach 1991-1992.

Według Trybunału, zasada niedziałania prawa wstecz nie może być rozumiana jako bezwzględny zakaz dokonywania z mocą wsteczną zmian kształtujących korzystniejszą od dotychczasowej sytuację prawną obywateli. Treścią tej zasady jest przede wszystkim zakaz nadawania mocy wstecznej przepisom prawa, które mogą prowadzić do pogorszenia położenia prawnego danej kategorii (grupy) podmiotów (zob. J. Oniszczyk: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie TK, Zakamycze 2000, s. 72).

Wprowadzenie w życie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 1992 r. zmiany art. 21 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należałoby uznać – w świetle orzecznictwa TK – za odstępstwo dopuszczalne od zasady *lex retro non agit*.

W konkluzji wyrażam pogląd, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne z art. 2 Konstytucji.

Bezzasadny jest również zarzut naruszenia zasady równości wobec prawa. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie już podkreślał, 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. orzec. z dnia 25 listopada 1996 r. sygn. K.12/96 – OTK ZU nr 6 z 1996 r., s. 530). W opiniowanym przypadku nietrudno zauważyć, że żołnierze służby zasadniczej (niezawodowa służba

wojskowa) legitymują się odrębną od żołnierzy zawodowych charakterystyką prawną. Uzasadnia ona odmienne ich potraktowanie w art. 21 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu nadanym zaskarżonym przepisem art. 35 pkt 5 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...), polegające na zwolnieniu z opodatkowania świadczeń przez nich otrzymywanych.

Sporządził: Witold Pawełko