

z dnia 25 listopada 1997 r.

Sygn. akt U. 6/97

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Krzysztof Kolasiński – przewodniczący

Tomasz Dybowski – sprawozdawca

Jadwiga Skórzewska-Łosiak

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 25 listopada 1997 r. na rozprawie sprawy z wniosku Wojewódzkiego Sejmiku Samorządowego w Przemyślu z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego o stwierdzenie:

zgodności § 9 ust. 1 pkt 11a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 35, poz. 173 ze zmianami) z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zmianami) w związku z art. 25 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 ze zmianami)

o r z e k a:

§ 9 ust. 1 pkt 11a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 35, poz. 173; zm.: Nr 148, poz. 722; z 1997 r. Nr 1, poz. 4, Nr 6, poz. 35) jest niezgodny z art. 53 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90, poz. 416; zm.: Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 126, poz. 626; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 133, poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 87, poz. 395, Nr 137, poz. 638, Nr 147, poz. 686, Nr 156, poz. 776; z 1997 r. Nr 28, poz. 153, Nr 30, poz. 164, Nr 71, poz. 449, Nr 85, poz. 538, Nr 96, poz. 592, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776) przez to, że wykracza poza zawarte w tym przepisie upoważnienie do wprowadzania zwolnień od podatku dotyczących dochodów nie wymienionych w art. 21 ust. 1 tej ustawy, stanowiąc o wprowadzeniu zwolnienia od podatku określonych w nim dochodów członków komisji rad gmin nie będących radnymi, które mieszczą się w kategorii dochodów objętych zwolnieniem od podatku

¹ Tekst sentencji został opublikowany w Dz.U. Nr 145, poz. 981.

na mocy art. 21 ust. 1 pkt 17 tejże ustawy w związku z art. 25 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (tekst jednolity z 1996 r. Dz.U. Nr 13, poz. 74; zm.: Nr 58, poz. 261, Nr 106, poz. 496 i Nr 132, poz. 622 oraz z 1997 r. Nr 9, poz. 43, Nr 106, poz. 679, Nr 107, poz. 686, Nr 113, poz. 734, Nr 123, poz. 775).

Uzasadnienie:

I

1. Wojewódzki Sejmik Samorządowy w Przemyślu uchwałą z 17 lutego 1997 r. postanowił wystąpić z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności § 1 pkt 2 lit.a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 148, poz. 722), w części dotyczącej dodania nowego pkt. 11a w § 9 ust. 1 rozporządzenia nowelizowanego (oznaczenie po skorygowaniu oczywistych nieścisłości), z wymienionymi w sentencji przepisami ustaw o podatku dochodowym osób fizycznych i o samorządzie terytorialnym.

Na rozprawie 25 listopada 1997 r. przedstawiciel wnioskodawcy sprecyzował wniosek oświadczając, że przedmiotem zaskarżenia jest w istocie § 9 ust. 1 pkt 11a rozporządzenia nowelizowanego, wprowadzony po raz pierwszy przez powołany wyżej § 1 pkt 2 lit.a rozporządzenia z 14 grudnia 1995 r., w brzmieniu aktualnie obowiązującym, nadanym przez § 1 pkt 4 podpunkt 1 lit.c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1996 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1997 r. Nr 1, poz. 4).

W ocenie Wojewódzkiego Sejmiku Samorządowego wprowadzenie przez Ministra Finansów zwolnienia od podatku wymienionych w zaskarżonym przepisie świadczeń otrzymywanych przez członków komisji rady gminy nie będących radnymi sugeruje, że do dnia wejścia w życie tego przepisu świadczenia te były opodatkowane. Takie unormowanie budzi wątpliwości prawne, gdyż w art. 25 ust. 4 i 5 ustawy o samorządzie terytorialnym (dalej: ustawa samorządowa) ustawodawca zrównał prawa członków komisji spoza rady z prawami radnych. Zwolnienie od podatku dochodowego omawianych świadczeń wnioskodawca wywodzi także z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa podatkowa), gdzie jako przedmiot zwolnienia wymienione były (według brzmienia na dzień 1 stycznia 1996 r.) “diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich – do wysokości określonej w odrębnych przepisach” (co do obecnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej – zob. niżej, pkt III.1).

2. Minister Finansów w piśmie z 23 kwietnia 1997 r. przedstawił stanowisko, w myśl którego wprowadzenie rozpatrywanego zwolnienia podatkowego w drodze rozporządzenia było legalne i celowe. W piśmie przedstawiony jest pogląd, że tylko członkowie rady gminy są osobami pełniącymi “obowiązki społeczne i obywatelskie” w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej, zatem diety i kwoty stanowiące zwrot kosztów otrzymywane przez członków komisji nie będących radnymi nie są objęte zwolnieniem podatkowym określonym w tym przepisie, a w celu objęcia tych świadczeń analogicznym zwolnieniem konieczne było wydanie rozporządzenia na podstawie art. 53 ustawy podatkowej.

Autor pisma wywodzi, że w myśl ustawy samorządowej mieszkańcy gminy podejmują rozstrzygnięcia w głosowaniu powszechnym lub za pośrednictwem organów

gminy (art. 11 ust. 1); osoba wybrana przez mieszkańców na radnego reprezentuje swoich wyborców, utrzymuje stałą więź z mieszkańcami, przyjmuje zgłaszane postulaty i przedstawia je organom gminy do rozpatrzenia (art. 23); radny korzysta z ochrony prawnej przewidzianej dla funkcjonariuszy publicznych (art. 25 ust. 1). Z tych względów przychody z tytułu diet oraz kwot stanowiących zwrot kosztów należą do kategorii przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 5 ustawy podatkowej. Inny zaś jest, zdaniem Ministra Finansów, status członków "komisji działających przy radach" nie będących radnymi. W myśl art. 21 ustawy samorządowej rada gminy może powołać stałe lub doraźne komisje do określonych zadań, ustalając przedmiot ich działania i skład osobowy; w skład takich komisji mogą wchodzić także osoby nie będące radnymi. W ustawie podatkowej przychody uzyskiwane z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej zostały wyodrębnione od przychodów osób pełniących obowiązki społeczne lub obywatelskie, o których mowa w art. 13 pkt 5, i ujęte w pkt 6 tego przepisu – w kategorii przychodów z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej.

Minister Finansów jest zdania, że diety oraz koszty podróży służbowych wypłacane członkom komisji nie będących radnymi, o których mowa w art. 25 ust. 5 ustawy samorządowej, były przed 1 stycznia 1996 r. zwolnione od podatku dochodowego na podstawie § 9 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 24 marca 1995 r. (powołanego w sentencji) – do wysokości określonej w przepisach w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowej pracowników (pkt 11 został uchylony rozporządzeniem nowelizującym z 30 grudnia 1996 r., powołanym wyżej). Wychodząc naprzeciw postulatom gmin, Minister Finansów rozporządzeniem nowelizującym z 14 grudnia 1995 r. (powołanym wyżej), dodając pkt 11a w § 9 ust. 1 rozporządzenia nowelizowanego, zwolnił od podatku omawiane przychody członków komisji nie będących radnymi "do wysokości określonej w odrębnych przepisach", tj. – według autora pisma – do wysokości określonej w art. 25 ust. 5 ustawy samorządowej. Minister Finansów podkreśla, że okoliczność, iż w powołanym przepisie ustawy samorządowej członkom komisji spoza rady zostały przyznane te same należności co radnym, nie oznacza, że w świetle przepisów ustawy podatkowej wynagrodzenia otrzymywane przez członków komisji będących radnymi i przez członków komisji spoza grona radnych stanowią to samo źródło przychodów. Wniosek taki autor pisma wyprowadza z zestawienia pkt. 5 i 6 w art. 13 tej ustawy: skoro zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 17 odnosi się tylko do kategorii przychodów określonych w art. 13 pkt 5, to uznanie, że zwolnienie to obejmuje również kategorię określonych w pkt. 6 tegoż artykułu, stanowiłoby wykładnię rozszerzającą art. 21 ust. 1 pkt 17, która w wypadku przepisów określających zwolnienia od obowiązku podatkowego jest niedopuszczalna. Zatem, zdaniem Ministra Finansów, zakwestionowany przepis rozporządzenia nie narusza art. 21 pkt 17 ustawy podatkowej, a przy tym nie różnicuje świadczeń dla radnych i dla członków komisji spoza rady, o których jest mowa w art. 25 ust. 4 i 5 ustawy samorządowej.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 30 kwietnia 1997 r. przedstawił stanowisko, w myśl którego przepis § 1 pkt 2 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z 14 grudnia 1995 r. w części, w której dodaje pkt 11a w § 9 ust. 1 rozporządzenia nowelizowanego, jest niezgodny z art. 53 i art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej oraz z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zmianami) i nie jest niezgodny z art. 25 ust. 4 i 5 ustawy samorządowej.

W uzasadnieniu autor pisma wskazuje, że na podstawie art. 53 ustawy podatkowej

Minister Finansów mógł zwolnić od podatku tylko te rodzaje dochodów, które nie są objęte zwolnieniem ustawowym wynikającym z art. 21 ust. 1 tej ustawy. Zdaniem Prokuratora Generalnego nie ulega wątpliwości, że obowiązki pełnione przez członków komisji powoływanych przez rady gmin, którzy nie są radnymi, mają charakter obowiązków społecznych, ponieważ polegają na dobrowolnym i nieodpłatnym ich pełnieniu w interesie społeczności gminnej. W tym zakresie obowiązki te są porównywalne z obowiązkami radnych, którzy wchodzi w skład tych samych komisji. Obu kategoriom osób przysługują diety i zwrot kosztów podróży na podstawie art. 25 ust. 4 i 5 ustawy samorządowej. Świadczenia te podlegają zatem zwolnieniu podatkowemu z mocy samej ustawy – art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej. Minister Finansów, ustanawiając zwolnienie już istniejące z mocy ustawy, przekroczył granice upoważnienia zawartego w art. 53 ustawy podatkowej. Bez znaczenia dla powyższej oceny pozostaje fakt, że uprawnienie do diet i zwrotu kosztów podróży służbowych ustanowione zostało dla członków komisji spoza rady na mocy ustawy późniejszej od ustawy podatkowej, tj. na mocy ustawy z dnia 6 listopada 1992 r. o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 100, poz. 499).

Prokurator Generalny podnosi ponadto, że zakwestionowany przepis pozostaje w treściowej sprzeczności z art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej, gdyż w sposób nieuprawniony ogranicza jego zakres działania, wyłączając spod ustawowego zwolnienia od podatku dochody, które temu zwolnieniu podlegają. Przepis ten kształtuje stan prawny sprzeczny z ustawą z uwagi na różnicę czasową w obowiązywaniu omawianego zwolnienia podatkowego, ma on bowiem zastosowanie dopiero do dochodów osiągniętych po 1 stycznia 1996 r., co oznacza że określone w nim świadczenia uzyskane przed tą datą podlegają opodatkowaniu, podczas gdy w istocie były one zwolnione na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 tej ustawy.

Z powodu wskazanych uchybień przepis ten nie służy wykonaniu ustawy, co zdaniem Prokuratora Generalnego uzasadnia zarzut jego sprzeczności z art. 56 ust. 2 Ustawy Konstytucyjnej.

Prokurator Generalny nie zgadza się z zarzutem wnioskodawcy w kwestii niezgodności z art. 24 ust. 4 i 5 ustawy samorządowej, skoro przepis ten zwalnia od podatku dochody, o których stanowią obydwie przepisy ustawy.

II

Na rozprawie 25 listopada 1997 r. uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska przedstawione w omówionych wyżej pismach, z tym że:

– przedstawiciel Wojewódzkiego Sejmiku Samorządowego w Przemysłu sprecyzował, iż wnioskodawca kwestionuje § 9 ust. 1 pkt 11a rozporządzenia nowelizowanego (powołanego w sentencji), z uwzględnieniem rozporządzeń nowelizujących z 14 grudnia 1995 r. i z 30 grudnia 1996 r.,

– przedstawiciel Prokuratora Generalnego stwierdził, że w związku z wejściem w życie nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wskazana przez Prokuratora Generalnego niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu polega obecnie na jego niezgodności z art. 92 ust. 1 konstytucji.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Kontrowersja leżąca u podstaw wniosku i stanowisk uczestników postępowania sprowadza się do zagadnienia, czy świadczenia, o których mowa w zaskarżonym przepisie rozporządzenia, mieszczą się w zakresie świadczeń zwolnionych od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej. Problem ten wiąże się z wątpliwościami interpretacyjnymi dotyczącymi kilku przepisów tej ustawy.

Po pierwsze, powołany wyżej przepis ustawy podatkowej posługuje się nader nieprecyzyjnym terminem “pełnienie obowiązków społecznych i obywatelskich” (co zresztą przyznał na rozprawie przedstawiciel Ministra Finansów). Termin ten nie jest zdefiniowany ani w ustawie podatkowej, ani w innych przepisach. Mamy tu do czynienia z uchybieniem technicznolegislacyjnym, ponieważ przepis statuujący zwolnienie podatkowe, będące swego rodzaju wyjątkiem od reguły, powinien być sformułowany precyzyjnie.

Po drugie – na co zwraca uwagę Minister Finansów – w art. 13 pkt 5 i 6 “pełnienie obowiązków społecznych lub obywatelskich” zostało redakcyjnie wyodrębnione od “udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej”. Nasuwa się pytanie, czy kategorie te są całkowicie rozłączne, czy też ich zakresy krzyżują się.

Wobec niemożności rozstrzygnięcia rozpatrywanego zagadnienia na gruncie reguł wykładni językowej, należy posłużyć się argumentami wykładni systemowej i celowościowej. Przede wszystkim trzeba zauważyć, że funkcją art. 13 ustawy podatkowej, podobnie jak art. 10 (którego art. 13 jest uzupełnieniem), jest określenie kategorii przychodów (a w konsekwencji dochodów) podlegających ustawie. Konstruując to wyliczenie, ustawodawca niewątpliwie dążył do szerokiego i wyczerpującego ujęcia wszystkich przychodów, jakie z punktu widzenia założeń systemu podatkowego powinny podlegać reżimowi podatku dochodowego od osób fizycznych (także tych, które na mocy przepisu szczególnego zostają zwolnione od podatku). Niektóre kategorie przychodów wymienionych w tym artykule mają w efekcie częściowo wspólne zakresy; na przykład: wynagrodzenie za wykonanie utworu artystycznego na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło może być zakwalifikowane jednocześnie jako przychód wymieniony w pkt. 2 i jako przychód wymieniony w pkt. 8 lit.a, wynagrodzenie za udział w komisji utworzonej przez radę gminy (będącej zarazem organem administracji samorządowej i organem osoby prawnej) “podpada” zarówno pod pkt 6, jak i pod pkt 7. Nie można więc z góry wykluczyć zakresowego krzyżowania się kategorii wymienionych w pkt 5 i w pkt 6.

Wobec powyższego zestawienie ostatnio wymienionych punktów art. 13 ustawy podatkowej nie jest argumentem rozstrzygającym w wyjaśnianiu wątpliwości co do treści kategorii “pełnienie obowiązków społecznych i obywatelskich” użytej w art. 21 ust. 1 pkt 17 omawianej ustawy. Ubocznie należy zauważyć, że nie ma także istotnego znaczenia różnica redakcyjna między art. 13 pkt 5 a art. 21 ust. 1 pkt 17, która polega na tym, że w pierwszym z tych przepisów przymiotniki “społeczne” i “obywatelskie” połączone są funktorem alternatywy, w drugim zaś – koniunkcji. Różnica ta świadczy jedynie o braku dbałości o precyzyjną i staranną redakcję, oczywiste jest natomiast, że intencją ustawodawcy było zwolnienie od podatku diet i kwot stanowiących zwrot kosztów otrzymywane z tytułu pełnienia obowiązków mających charakter “obowiązków społecznych” bądź “obowiązków obywatelskich”.

Wykładnia przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jako *sui generis* wyjątki od reguły opodatkowania, musi być wykładnią ścisłą. Jak wskazano wyżej, nieprecyzyjna redakcja art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej, zamieszczenie w nim pojęć nie zdefiniowanych ani w tej ustawie, ani w innych ustawach, nie ułatwia takiej wykładni. Aby uniknąć dowolności i wykładni za szerokiej, należy przyjąć zasadę, że kryteria rozumienia powyższych pojęć muszą mieć w pierwszej kolejności charakter

kryteriów ustawowych, a tylko pomocniczo (w kwestiach nie rozstrzygniętych przez ustawy) mogą odwoływać się do znaczeń pozaprawnych. Po pierwsze więc, do uznania określonego świadczenia za “diety” bądź “kwotę stanowiącą zwrot kosztów” nie wystarczy takie nazwanie tego świadczenia przez świadczeniobiorcę lub stronę świadcząca, lecz konieczne jest, aby świadczenie było w taki właśnie sposób nazwane przez ustawę i następowało w wykonaniu ustawowego uprawnienia do tego rodzaju świadczenia. Po drugie, “obowiązki” w rozumieniu wykładanego przepisu muszą mieć charakter obowiązków wykonywanych na podstawie ustawy w tym sensie, że funkcja, z pełnieniem której obowiązki te się wiążą, jest funkcją unormowaną ustawowo. Dookreślenie, iż chodzi o obowiązki o charakterze “obywatelskim” bądź “społecznym”, wprowadza kryterium dodatkowe, sytuujące daną funkcję w płaszczyźnie relacji państwo – obywatel państwa albo społeczność – członek tej społeczności. O pełnieniu obowiązku obywatelskiego możemy mówić wtedy, gdy dana osoba uczestniczy w zawiadywaniu sprawami państwowymi jako obywatel, zgodnie z zasadami demokratyzmu instytucji publicznych (a nie np. osoba odpłatnie świadcząca usługi eksperckie czy jako pracownik wykonujący swe obowiązki zawodowe). Z pełnieniem obowiązków społecznych mamy zaś do czynienia wówczas, gdy dana osoba uczestniczy w pracy instytucji (w szczególności instytucji samorządu terytorialnego lub zawodowego) jako reprezentant pewnej społeczności, biorąc udział w rozwiązywaniu problemów tej społeczności w jej interesie (tego rodzaju funkcje należy odróżnić od usług świadczonych w celach zarobkowych). Tak rozumiane obowiązki społeczne lub obywatelskie można pełnić nie tylko na podstawie wyboru lecz także w wyniku powołania przez właściwy organ, wyznaczenia przez upoważnioną organizację społeczną lub na skutek podobnych prawem określonych zdarzeń.

Zważywszy, że do zakwalifikowania przychodu jako zwolnionego od podatku na podstawie art. 21 pkt 17 ustawy ów dodatkowy warunek obywatelskiego bądź społecznego charakteru obowiązku musi być spełniony łącznie z warunkiem ustawowej podstawy jego pełnienia i z warunkiem zaliczenia przez ustawę przychodu uzyskiwanego przez osobę pełniącą taki obowiązek do kategorii przychodów wymienionych w omawianym przepisie, kwestia spełnienia owego dodatkowego warunku nie powinna budzić w praktyce istotnych wątpliwości.

Odnosząc wskazane wyżej kryteria do świadczeń określonych w zaskarżonym przepisie, należy stwierdzić, że kryteria te są spełnione. Omawiane świadczenia mają charakter “diety i kwot stanowiących zwrot kosztów” na mocy wyraźnego przepisu ustawowego – art. 25 ust. 5 (w związku z ust. 4) ustawy samorządowej. Takie określenie tych świadczeń wskazuje na niezarobkowy, pozazawodowy charakter pełnionej funkcji. Obowiązki związane z tą funkcją są obowiązkami wykonywanymi na podstawie ustawy, gdyż instytucja członka komisji rady nie będącego radnym jest przewidziana w art. 21 ust. 2 tejże ustawy. Nie ulega przecież wątpliwości, że taki członek komisji ma określone obowiązki, sprecyzowane w statucie gminy (por. art. 22 ust. 1). Przewidziane w art. 21 ust. 2 ustawy samorządowej rozszerzenie składu komisji rady gminy o osoby nie będące radnymi jest wyrazem demokratyzmu (udziału obywateli w rządzeniu) i przejawem swoistego uspołecznienia funkcjonowania gminy. Ma rację Minister Finansów, że status prawny radnego i status prawny członka komisji rady nie będącego radnym nie są identyczne, ale nie daje to podstaw do kwestionowania tezy, iż ten drugi również wykonuje obowiązki będące przesłanką zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej. Nie bez znaczenia jest również okoliczność, że ustawa samorządowa statuuje w art. 25 ust. 4 i 5 (w brzmieniu nadanym nowelizacją z 6 listopada 1992 r., powołaną w pkt. I.3) uprawnienie obu kategorii działaczy samorządowych do diety oraz zwrot kosztów podróży służbowych, nie czyniąc żadnej istotnej między nimi różnicy.

Przedstawione uwagi potwierdzają tezę o krzyżowaniu się zakresów

przedmiotowych pkt 5 i pkt 6 art. 13 ustawy podatkowej. “Udział w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej” może być zarazem “pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich”; tak jest w szczególności w przypadku omawianej tu funkcji członka komisji rady gminy nie będącego radnym. Mogą istnieć jednak komisje tworzone przez organy wymienione w pkt. 6, w których udział nie polega na pełnieniu określonych ustawą obowiązków społecznych lub obywatelskich (w określonym wyżej rozumieniu); taki charakter mają np. złożone z fachowców komisje – stałe lub tworzone *ad hoc* – mające na celu ustalanie i szacowanie szkód, badanie przyczyn katastrofy, orzekanie w drugiej instancji w sprawach z zakresu administracji publicznej.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że “diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów, otrzymywane przez członków komisji działających na podstawie ustawy o samorządzie terytorialnym, nie będących radnymi”, o których mowa w zaskarżonym przepisie rozporządzenia, w pełni mieszczą się w zakresie hipotezy art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej.

Identycznie w obu przepisach uregulowana jest też skala zwolnienia podatkowego. W tym zakresie brzmienie i treść obu przepisów zmieniły się od 1 stycznia 1996 r., tj. od dnia wejścia w życie zaskarżonego przepisu rozporządzenia (w brzmieniu pierwotnym). Według stanu na dzień 1 stycznia 1996 r. art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej zwalniał od podatku określone w nim świadczenia “do wysokości określonej w odrębnych przepisach”. Sformułowanie to było nieprecyzyjne, albowiem żaden “odrębny przepis” nie określał kwoty wolnej od podatku; przyjmowano zatem wykładnię, w myśl której cała kwota świadczenia podlegała zwolnieniu. Cytowane określenie skali zwolnienia w ustawie było identyczne z tym, jakie było wyrażone w pierwotnym brzmieniu zaskarżonego przepisu rozporządzenia.

Z dniem 1 stycznia 1997 r. brzmienie i treść art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej uległy zmianie na mocy art. 1 pkt 7 lit.d nowelizacji z 21 listopada 1996 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 638) – skala zwolnienia została ograniczona “do wysokości nie przekraczającej miesięcznie trzykrotnego najniższego wynagrodzenia, określonego w odrębnych przepisach, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy”. Równoległe do tego identyczna treściowo zmiana, obowiązująca od 22 stycznia 1997 r., została wprowadzona do zaskarżonego przepisu rozporządzenia na mocy § 1 pkt 4 rozporządzenia nowelizującego z 30 grudnia 1996 r. (powołanego w pkt I.1).

2. W świetle pkt. 1 niniejszych rozważań § 9 ust. 1 pkt 11a rozporządzenia z 24 marca 1995 r. stanowił w chwili jego wejścia w życie oraz stanowi nadal *superfluum* w stosunku do treści art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej, niczego bowiem nie dodaje ani niczego nie ujmuje z systemu obowiązujących norm prawnych. Nie można zgodzić się z sugestią Prokuratora Generalnego, jakoby zaskarżony przepis ukształtował stan prawny sprzeczny z ustawą ze względu na różnicę czasową w obowiązywaniu zwolnienia podatkowego, o którym mowa, przesądzając o tym, że zwolnienie to (wbrew ustawie) nie miało zastosowania do diet i zwrotu kosztów podróży należnych członkom komisji rady gminy nie będących radnymi przed 1 stycznia 1996 r. Prokurator Generalny zauważa zresztą, że należności te “w istocie były zwolnione” na podstawie ustawy. Należy więc raczej stwierdzić, że ustanowienie rozpatrywanego zwolnienia na drodze rozporządzenia Ministra Finansów w sensie normatywnym było pozorne, spowodowało natomiast niepewność co do stanu normatywnego obowiązującego przed 1 stycznia 1996 r., sugerując błędnie, że mamy do czynienia ze zwolnieniem nowym, obowiązującym dopiero od 1 stycznia 1996 r. Mogło to wpływać na ugruntowanie błędnej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy podatkowej w odniesieniu do należności uzyskanych przed dniem 1 stycznia

1996 r.

Wynikiem błędnej wykładni jest w szczególności pogląd zaprezentowany w niniejszej sprawie przez Ministra Finansów, że przed 1 stycznia 1996 r. omawiane należności członków komisji rad gmin nie będących radnymi podlegały częściowemu zwolnieniu od podatku dochodowego na mocy obowiązującego do tej daty § 9 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 24 marca 1995 r. (w brzmieniu: “diety i inne należności, otrzymywane przez osoby uzyskujące przychody z tytułów wymienionych w art. 13 pkt 2–4 i 6–8 ustawy, do wysokości diet i innych należności przysługujących pracownikom, określonych w odrębnych ustawach lub przepisach wydanych przez właściwego ministra”). Tymczasem prawidłowa interpretacja tego przepisu wykluczała objęcie zwolnieniem, na jego podstawie, omawianych należności członków komisji rady nie będących radnymi, jako że należności te były objęte bezpośrednio zwolnieniem ustawowym (*nota bene*, w tamtym czasie korzystniejszym od zwolnienia istniejącego na podstawie § 9 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia, skoro zwolnienie z mocy art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy dotyczyło określonych w nim należności w pełnej wysokości). Problem praktyczny sprowadzał się zatem tylko do właściwej wykładni nie dość jasnego przepisu ustawy.

Wprowadzając do § 9 ust. 1 rozporządzenia z 24 marca 1995 r. pkt 11a, z powołaniem się na upoważnienie z art. 53 ustawy podatkowej, Minister Finansów użył niewłaściwej formy do pozytywnego wyjaśnienia wspomnianych wątpliwości interpretacyjnych – formy zastrzeżonej dla aktów prawotwórczych, a nie aktów wykładni. Przepis art. 53 ustawy podatkowej *expressis verbis* upoważnia Ministra Finansów do zwalniania od podatku tylko takich dochodów, które nie są wymienione w art. 21 ust. 1, czyli do wprowadzania tylko takich zwolnień, które nie istnieją z mocy samej ustawy. Ustanowienie zwolnienia podatkowego na podstawie art. 53 może mieć tylko charakter konstytucyjny w tym sensie, że stanowi rozszerzenie zastanego katalogu zwolnień podatkowych, tymczasem – jak wykazano wyżej – zaskarżony przepis w istocie żadnego zwolnienia podatkowego nie ustanawia. Przekroczenie upoważnienia zawartego w art. 53 jest więc ewidentne.

3. W każdym wypadku wydania przez ministra rozporządzenia wykraczającego poza ramy upoważnienia ustawowego mamy do czynienia jednocześnie z naruszeniem normy konstytucyjnej regulującej wydawanie rozporządzeń przez ministrów jako aktów, które muszą mieścić się w granicach upoważnienia i mogą służyć tylko wykonaniu ustawy. W wypadku zaskarżonego przepisu chodzi o naruszenie normy wyrażonej w art. 56 ust. 3 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania rozporządzenia nowelizującego z 14 grudnia 1995 r., następnie w art. 56 ust. 2 tejże Ustawy Konstytucyjnej w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania rozporządzenia nowelizującego z 30 grudnia 1996 r. Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie skłania się bowiem do poglądu, że przy ocenie przez Trybunał konstytucyjności treści normy prawnej miarodajny jest stan konstytucyjny z dnia orzekania, przy ocenie zaś kompetencji prawotwórczej do wydania badanego przepisu i trybu jego ustanowienia – stan konstytucyjny z dnia wydania przepisu.

Zważywszy, że w przypadku rozpatrywanym w niniejszej sprawie niekonstytucyjność przepisu podstawowego jest niejako automatycznie związana z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, a wnioskodawca nie wnosi o jej stwierdzenie (zarzut niekonstytucyjności podniósł Prokurator Generalny), nie ma konieczności uwzględnienia tej kwestii w sentencji wyroku.

Wyrok jest ostateczny i wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Ustaw

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.