



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Irena Lipowicz

Warszawa, 2 . VI . 2015

V.511.868.2014.ST

**Trybunał Konstytucyjny**

**Warszawa**

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	03. 06. 2015
L.dz. ....	L.zał. ....

**sygn. akt K 21/14**

Pismo procesowe

Rzecznika Praw Obywatelskich

W nawiązaniu do mojego wniosku z dnia 3 października 2014 r., w wyniku którego zostało wszczęte przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowanie w sprawie zbadania zgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP dodatkowo

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

## Uzasadnienie

W związku ze stanowiskami zajętymi w toku postępowania w sprawie o sygn. akt K 21/14 przez jego uczestników, Rzecznika Praw Obywatelskich postanowił przedstawić dodatkowe argumenty wskazujące na niezgodność z Konstytucją RP art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala on w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr.

Otóż obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych, w tym podatków, niewątpliwie wyznacza zakres przysługującego jednostce konstytucyjnego prawa ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP). Podatki mogą więc ograniczać korzystanie z własności i innych praw majątkowych jak również mogą ograniczać czerpanie z tego tytułu pożytków. W wyroku z dnia 16 kwietnia 2002 r. (sygn. akt SK 23/01, OTK z 2002 r., Nr 3/A, poz. 26) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „związane z obowiązkami podatkowymi ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych, odnoszące się do podatników, należy do zasadniczej treści instytucji podatku. W wyniku realizacji obowiązku podatkowego następuje niewątpliwie przymusowe uszczuplenie majątku podatnika na rzecz państwa. Dokonane w ten sposób przysporzenie majątkowe państwa odbywa się na koszt podatnika. Przez swoją powszechność podatki stanowią niemal naturalną formę obciążenia praw majątkowych konkretnymi zobowiązaniami. (...) Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też w

Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m. in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. (...) Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjne pojmowania prawa własności. W rezultacie stwierdzić należy, iż treść normatywna pojęcia własności (...) zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw.”

Powyższe stanowisko Trybunału Konstytucyjnego powoduje, że nie jest uzasadniony zarzut naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych tylko dlatego, że prawa te zostały obciążone ciężarami publicznymi, w tym podatkami. Zarzut ten nabiera jednak znaczenia wówczas, gdy ciężary publiczne, w tym podatki, przekraczają granicę dopuszczalnej ingerencji w prawo własności i inne prawa majątkowe. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w takiej właśnie sytuacji aktualizuje się kompetencja Trybunału Konstytucyjnego do oceny, czy owa granica dopuszczalnej ingerencji w sferę praw określonych w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP nie została przekroczona. W praktyce oznacza to badanie, w tym przypadku poprzez odwołanie się do przedmiotu opodatkowania, czy ustawodawca nie przekroczył dopuszczalnego konstytucyjnie zakresu swobody stanowienia prawa.

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych. Przepis ten określa więc zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W aspekcie podmiotowym przepisy tej ustawy obejmują osoby fizyczne, natomiast przedmiotem tej regulacji jest opodatkowanie dochodu osób fizycznych. Ustawa ogólnie określa (art. 9 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) dochód jako nadwyżką przychodów nad kosztami ich uzyskania. Tak rozumiany przedmiot opodatkowania powinien w związku z tym stanowić punkt wyjścia do dokonania oceny, czy ustawodawca ustalając kwotę wolną od podatku nie przekroczył dopuszczalnych granic swobody regulacyjnej.

Stanowiąc ustawy podatkowe – w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – ustawodawca musi mieć na uwadze nie tylko treść art. 217 Konstytucji RP zawierającą upoważnienie do nakładania podatków, ale również i to, że art. 217 Konstytucji RP funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. To otoczenie konstytucyjne stanowią zarówno tak fundamentalne prawa jednostki jak prawna ochrona życia (art. 38 Konstytucji RP) czy też prawo do ochrony zdrowia (art. 68 ust. 1 Konstytucji RP), ale też przykładowo wolność korzystania z dóbr kultury (art. 73 Konstytucji RP), prawo do nauki (art. 70 ust. 1 Konstytucji RP) czy też zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP). Prawa te i wolności, których intensywność ochrony na poziomie konstytucyjnym jest zróżnicowana, mają jednak także swój aspekt ekonomiczny. Wyraża on się w tym, że zapewnienie biologicznego bytu człowieka (ochrona życia i zdrowia) oraz jego potrzeb mieszkaniowych, dostępu do dóbr kultury i nauki wymaga również tego, aby jednostka dysponowała minimalnym dochodem

umożliwiający realizację tych potrzeb bytowych. W ujęciu normatywnym, jak już wskazano we wniosku z dnia 3 października 2014 r., granice skrajnego ubóstwa (minimum egzystencji) wyznacza próg interwencji socjalnej, ustalany na podstawie koszyka dóbr i usług. Dlatego władza ustawodawcza powinna powstrzymać się od nakładania podatków, w przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód, którego wysokość nie pozwala zaspokoić elementarnych potrzeb życiowych jednostki, dodatkowo mających – jak już wskazano - silne konstytucyjne umocowanie.

Powyższa myśl znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 7 czerwca 1999 r. (sygn. akt K 18/98, OTK z 1999 r., poz. 95) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ustawodawcy przysługuje swoboda określenia zakresu obciążeń świadczeniami podatkowymi, w tym ich zwiększania. Swoboda ta – zgodnie z ustalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego – nie jest jednak nieograniczona. Wprawdzie art. 217 konstytucji nie formułuje żadnych materialnych ograniczeń, wyznaczających kierunki i treść unormowań przyjętych przez ustawodawcę w dziedzinie podatkowej, ale nie zwalnia to ustawodawcy – jak to stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 25 listopada 1997 r. (sygn. akt K 26/97) – od obowiązku przestrzegania przy regulowaniu tej dziedziny <<wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji>>. Tytułem przykładu Trybunał Konstytucyjny wskazał na niedopuszczalność ukształtowania obowiązku podatkowego w sposób czyniący z niego instrument konfiskaty mienia. Rozwijając tę myśl wskazać należy, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty także innych wartości objętych ochroną konstytucyjną (...). Realizując tę ochronę ustawodawca powinien się powstrzymać od wprowadzania regulacji

podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie. W dziedzinie prawodawstwa podatkowego szczególne znaczenie ma również nakaz urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, którego przejawem jest postulat tzw. sprawiedliwości podatkowej. Zgodnie z poglądami doktryny postulat sprawiedliwości podatkowej oznacza m. in., że przy określaniu wysokości podatku dochodowego należy brać pod uwagę nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny.”

W powyższym kontekście zwrócić trzeba uwagę, że cały polski system prawny respektuje zasadę zapewnienia jednostce minimum egzystencji. Świadczą o tym przepisy regulujące ograniczenia w egzekucji z wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń powtarzających się, których celem jest zapewnienie utrzymania dłużnikowi (por. art. 833 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego – Dz. U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.; art. 9 i art. 10 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.; art. 87 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – Dz. U. z 2014 r., poz. 1502 ze zm.).

Z perspektywy art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP ocena art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga więc przede wszystkim stwierdzenia, czy ograniczenie tych praw ma charakter proporcjonalny. Zasada proporcjonalności została wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W jej świetle (por. ostatnio wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2014 r., sygn. akt SK 55/13, OTK z 2014 r., Nr 10/A, poz. 111) ograniczenia konstytucyjnych wolności i

praw są dopuszczalne, jeśli: 1) wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (jest przydatna); 2) regulacja ta jest wymagana do ochrony interesu publicznego, któremu służy (jest niezbędna); 3) jej korzyści pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (jest proporcjonalna w ścisłym znaczeniu).

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich regulacja zawarta w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest oczywiście w stanie doprowadzić do zamierzonego skutku w postaci zapłaty podatku (zaliczki na ten podatek są z reguły uiszczane przez płatnika). Ponadto podatki są płacone w interesie publicznym. Natomiast korzyści uzyskiwane z tego tytułu nie pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na jednostki, które uzyskują dochody nieprzekraczające granic ubóstwa. Kwestionowane rozwiązanie w stosunku do tej kategorii podmiotów poszerza jedynie granice tego ubóstwa i prowadzi do dalszego uzależnienia tych osób od publicznego systemu pomocy społecznej. Regulacja dotycząca kwoty wolnej od podatku nie zapewnia więc jednostce możliwości samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie. Tym samym władza publiczna nie tworzy warunków, które umożliwiłyby samodzielne zaspokajanie potrzeb ludzkich o charakterze materialnym (wyżywienie, ubranie, mieszkanie, leczenie), ale także potrzeb wyższego rzędu (wykształcenie, dostęp do dóbr kultury, udział w życiu społecznym, itp.).

Stanowisko w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich zajął Sejm RP, Prokurator Generalny oraz Minister Finansów. Znamienne jest, że żaden z tych organów nie wskazał kryteriów, którymi kierował się ustawodawca określając

wysokość, a następnie utrzymując na obowiązującym aktualnie poziomie, kwotę dochodu wolną od podatku. Ze stanowiska Sejmu RP (s. 22 pisma procesowego) wynika jedynie, że „kwota wolna od podatku dochodowego może zostać określona na innym poziomie i przy zastosowaniu innych kryteriów niż <<próg ubóstwa>> ustalany na potrzeby przepisów pomocy społecznej.” Z kolei ze stanowiska Prokuratora Generalnego (s. 15 pisma procesowego) wynika, że „ustalając wysokość kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych na 556,02 zł, ustawodawca korzystał – a nie zmieniając jej wysokości, nadal korzysta – z przysługującej mu swobody kształtowania przepisów podatkowych.”

Powołane stanowiska procesowe uczestników postępowania wskazują na to, że kwota dochodu wolna od podatku została ustalona dowolnie, a w każdym razie, że nie została ustalona na podstawie kryteriów, które były uprzednio przedmiotem pogłębionej analizy (bo takie kryteria niewątpliwie zostałyby wskazane w powołanych stanowiskach). Stało się tak, chociaż powszechnie wiadomo, że płacenie podatków jest podstawowym obowiązkiem obywatelskim, zaś wysokość obciążeń podatkowych w sposób istotny wpływa na funkcjonowanie każdej rodziny w wymiarze ekonomicznym, społecznym oraz w wymiarze korzystania z podstawowych praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie. Truizmem bowiem jest stwierdzenie, że korzystanie z podstawowych wolności i praw też kosztuje. Człowiek biedny nie może w pełni korzystać ze swoich praw i wolności. Oznacza to jednak, że kwota wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych została ustalona arbitralnie, w oderwaniu od realiów życia społecznego i ekonomicznego jak również bez starannego wyważenia dóbr chronionych konstytucyjnie.



Jeśli zaś nie można wskazać czytelnych kryteriów, którymi kierował się ustawodawca ustalając kwotę wolną od podatku, to nie sposób również przyjąć, że decyzja prawodawcza podjęta w tym zakresie nosi cechy racjonalności. W konsekwencji nie sposób też przyjąć, że podejmując taką decyzję ustawodawca wziął pod uwagę inne chronione konstytucyjnie wartości. Stąd też za uzasadniony uważam zarzut, że w tym przypadku wkroczenie w zaskarżonym zakresie w sferę praw określonych w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP nie ma charakteru proporcjonalnego. W szczególności osiągnięte korzyści w postaci wpływów podatkowych nie pozostają w odpowiedniej proporcji do nakładanych ciężarów. Przyjęte rozwiązanie podatkowe nie sprzyja samodzielnemu zaspokajaniu potrzeb człowieka funkcjonującego we współczesnym społeczeństwie.

W związku z powyższym, podtrzymując zarzuty zawarte w pierwotnej wersji wniosku, wnoszę także o zbadanie zgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

