



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt K 21/14
BAS-WPTK-2439/14

Warszawa, dnia 8 lipca 2015 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpi. dnia	09. 07. 2015
L.dz.	L.zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam dodatkowe wyjaśnienia w związku z pismem procesowym Rzecznika Praw Obywatelskich z 2 czerwca 2015 r., modyfikującym wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z 3 października 2014 r. (sygn. akt K 21/14), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. 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, **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Dotychczasowe stanowisko Sejmu

W dniu 3 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik) złożył wniosek o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest sprzeczny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

W stanowisku z 29 kwietnia 2015 r. Sejm wnosił o stwierdzenie zgodności zaskarżonego przepisu u.p.d.o.f. z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi. W uzasadnieniu wskazano m.in., że dokonując oceny przyjętych przez ustawodawcę elementów konstrukcji podatku dochodowego, do których należy także kwota wolna od podatku, należy mieć na uwadze, iż zgodnie ze stałym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, w dziedzinie prawa daninowego ustawodawcy przysługuje znaczny zakres swobody wyboru między różnymi konstrukcjami podatków, realizującymi w rozmaity sposób politykę gospodarczą państwa. W ocenie Sejmu, możliwa do obrony jest teza, że nawet całkowita rezygnacja przez ustawodawcę z jakiegokolwiek kwoty wolnej od podatku, a więc ze specyficznej, zerowej stawki podatkowej, nie skutkowałaby *per se* naruszeniem konstytucyjnych standardów w zakresie prawa podatkowego (daninowego), pod warunkiem, że uwzględnienie i konkretyzacja zasady zdolności płatniczej podatników następowałoby w inny sposób, przybierając formę preferencyjnych zasad obliczenia podatku lub ulg dla osób, których potrzeby osobiste są większe niż osób uzyskujących dochód w tej samej wysokości (opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi dla osób niepełnosprawnych itp.). Tym samym ustawodawca może wykorzystywać również inne niż kwota wolna od podatku instrumenty z zakresu polityki fiskalnej, służące realizacji funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego, przy jednoczesnym zabezpieczeniu jego podstawowej funkcji, jaką jest zapewnienie dochodów budżetu centralnego i budżetów samorządowych w celu należytego wypełniania zadań

publicznych. Skoro z konstytucyjnego punktu widzenia ustawodawca mógłby w ogóle zrezygnować z wprowadzenia kwoty wolnej od podatku, to tym bardziej nie można mu czynić konstytucyjnego zarzutu odnoszącego się do zbyt niskiej wysokości tej kwoty. Jak podkreślił Sejm, powołane w stanowisku rozwiązania podatkowe, precyzyjnie adresowane do grup podatników zasługujących na wsparcie ze względu na niższą zdolność płatniczą, a zarazem realizujące konkretne cele polityki społecznej (w przypadku ulg prorodzinnych – długofalowy cel w postaci poprawy sytuacji demograficznej Polski poprzez stworzenie fiskalnych zachęt dla wielodzietnych rodzin), w sposób bardziej efektywny realizują konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (a w konsekwencji – także sprawiedliwości społecznej) niż kwota wolna od podatku, która redukuje wysokość podatku dla wszystkich podatników, w tym także dla tych, którzy, ze względu na swoją dobrą sytuację majątkową, nie wymagają wsparcia fiskalnego ze strony państwa.

W ocenie Sejmu, również ustawodawca podatkowy powinien kierować się konstytucyjną dyrektywą zachowania równowagi budżetowej przy normatywnym kształtowaniu elementów konstrukcji podatku dochodowego oraz przy wyborze instrumentów podatkowych służących realizacji celów pozafiskalnych, w tym celów polityki społecznej. System precyzyjnie adresowanych ulg i zwolnień podatkowych pozwala osiągać te cele skuteczniej niż kwota wolna od podatku, nie stwarzając przy tym zagrożenia dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa.

Następnie Sejm podkreślił, że odmiennosc celów i instrumentów, jakimi posługuje się ustawodawca w obszarze prawa podatkowego (czy szerzej – prawa daninowego) i prawa pomocy społecznej, przesądza o tym, iż kwota wolna od podatku dochodowego może zostać określona na innym poziomie i przy zastosowaniu innych kryteriów niż „próg ubóstwa” ustalany na potrzeby przepisów o pomocy społecznej.

Z kolei odnosząc się do sformułowanego przez Rzecznika zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację zasady sprawiedliwości społecznej, Sejm stwierdził, że w przedmiotowej sprawie zasada ta konkretyzowana jest przez zasadę sprawiedliwości podatkowej wynikającą z art. 84 Konstytucji. Wniosek Rzecznika zawiera jednolite uzasadnienie zarzutu naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. przepisów art. 2 i art. 87 Konstytucji. Z tego względu zaprezentowana wyżej argumentacja za zgodnością zaskarżonego przepisu z zasadą sprawiedliwości

podatkowej pozostaje także aktualna w odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej przewidzianej w art. 2 Konstytucji.

II. Dodatkowe zarzuty Rzecznika

W piśmie procesowym z 2 czerwca 2015 r. Rzecznik wnosi o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Jak podnosi Rzecznik, 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 ust. 2 Konstytucji). Podatki mogą ograniczać korzystanie z własności i innych praw majątkowych, jak również ograniczać czerpanie pożytków z tego tytułu. Rzecznik powołuje się przy tym na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym podatki, przez swoją powszechność, stanowią niemal naturalną formę obciążenia praw majątkowych konkretnymi zobowiązaniami, a obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych stanowi ograniczenie prawa własności, kształtujące ramy konstytucyjne pojmowania tego prawa (wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01).

W ocenie Rzecznika, zarzut naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych przez przepisy przewidujące ciężary publiczne jest uzasadniony w przypadku, gdy ciężary te, w tym podatki, przekraczają granicę dopuszczalnej ingerencji w prawo własności i inne prawa majątkowe. Wówczas aktualizuje się, zdaniem Rzecznika, kompetencja Trybunału Konstytucyjnego do badania, czy ustawodawca nie przekroczył dopuszczalnego konstytucyjnie zakresu swobody stanowienia prawa.

Jak stwierdza Rzecznik, ustawodawca, stanowiąc przepisy podatkowe, musi mieć na uwadze nie tylko treść art. 217 Konstytucji zawierającą upoważnienie do nakładania podatków, ale także i to, że art. 217 Konstytucji funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. Otoczenie to stanowią zarówno tak fundamentalne prawa jednostki jak prawna ochrona życia (art. 38 Konstytucji) oraz prawo do ochrony zdrowia, jak i np. wolność korzystania z dóbr kultury (art. 73 Konstytucji), prawo do nauki (art. 70 ust. 1 Konstytucji) czy też zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji). Te prawa i wolności, których intensywność

ochrony na poziomie konstytucyjnym jest zróżnicowana, mają jednak także swój aspekt ekonomiczny. Wyraża się on w tym, że zapewnienie biologicznego bytu człowieka (życia i zdrowia) oraz jego potrzeb mieszkaniowych, dostępu do kultury i nauki wymaga również tego, aby jednostka dysponowała minimalnym dochodem umożliwiającym realizację wspomnianych potrzeb. W ujęciu normatywnym, granice skrajnego ubóstwa (minimum egzystencji) wyznacza próg interwencji socjalnej, ustalany na podstawie koszyka dóbr i usług. Dlatego, zdaniem Rzecznika, władza ustawodawcza powinna powstrzymać się od nakładania podatków w przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód, którego wysokość nie pozwala zaspokoić elementarnych potrzeb życiowych jednostki, mających dodatkowo silne konstytucyjne umocowanie. W uzasadnieniu tej tezy Rzecznik odwołuje się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym, jakkolwiek art. 217 Konstytucji nie formułuje żadnych materialnych ograniczeń w dziedzinie podatkowej, to nie zwalnia to jednak ustawodawcy od obowiązku przestrzegania przy uregulowaniu tej dziedziny „wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). Trybunał podkreślał też, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może prowadzić do konfiskaty mienia ani naruszać istoty wartości objętych ochroną konstytucyjną. Realizując tę ochronę, ustawodawca powinien się powstrzymać od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających te wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie. W dziedzinie ustawodawstwa podatkowego szczególne znaczenie ma również nakaz urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, którego przejawem jest postulat tzw. sprawiedliwości podatkowej. Postulat ten oznacza, 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 (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). W tym kontekście Rzecznik zwraca uwagę na okoliczność, że cały polski system prawny respektuje zasadę zapewnienia jednostce minimum egzystencji, o czym świadczyć mają powołane w uzasadnieniu przepisy różnych ustaw regulujących ograniczenia w egzekucji z wynagrodzenia za pracę i innych świadczeń powtarzających się, których celem jest zapewnienie utrzymania dłużnikowi – m.in. art. 883 ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 101 ze

zm.) i art. 87 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.).

Z kolei uzasadniając naruszenie konstytucyjnej zasady proporcjonalności, Rzecznik wskazał, że kwestionowane rozwiązanie poszerza jedynie granice ubóstwa w stosunku do kategorii podmiotów, które uzyskują dochody nieprzekraczające tych granic, i prowadzi do dalszego uzależnienia tych osób od publicznego systemu opieki społecznej. Regulacja dotycząca kwoty wolnej od podatku nie zapewnia więc, zdaniem Rzecznika, możliwości samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie. Tym samym władza publiczna nie tworzy warunków, które umożliwiałyby samodzielne zaspokajanie potrzeb ludzkich o charakterze zarówno materialnym, jak i potrzeb wyższego rzędu (wykształcenie, dostęp do dóbr kultury, udział w życiu społecznym itp.).

Powołując się na stanowiska zajęte w sprawie pierwotnego wniosku RPO z 3 października 2014 r. przez Sejm, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów, Rzecznik podkreślił, że żaden z tych organów nie wskazał kryteriów, którymi kierował się ustawodawca, określając wysokość kwoty dochodu wolnej od podatku, a następnie utrzymując ją na obowiązującym aktualnie poziomie. W ocenie Rzecznika, oznacza to, że kwota ta 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 oraz że podejmując taką decyzję, ustawodawca wziął pod uwagę inne konstytucyjnie chronione wartości. Uzasadnia to, zdaniem Rzecznika, zarzut, że w tym przypadku wkroczenie w zaskarżonym zakresie w sferę praw określonych w art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji 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.

III. Wzorce kontroli

a) Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji (zasada proporcjonalności)

1. Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji, zawierający tzw. generalną klauzulę limitacyjną, stanowi, co następuje: „[O]graniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”. Przepis ten jest źródłem normatywnym zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie 1), zakazu naruszania istoty prawa i wolności (art. 31 ust. 3 zdanie 2) oraz zasady wyłączności ustawy (art. 31 ust. 3 zdanie 1).

Przepis wprowadzający ograniczenie jest niezgodny z Konstytucją, jeżeli te same efekty można osiągnąć za pomocą środków, które w mniejszym zakresie krępują korzystanie z wolności lub prawa podmiotowego. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż istotą tak rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji jest uznanie, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, a zwłaszcza zapoznających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie. W tym ogólnym ujęciu zakaz nadmiernej ingerencji pełni funkcję ochronną w stosunku do wszystkich praw i wolności jednostki (choć, oczywiście, kryteria „nadmierności” muszą być relatywizowane, m.in. z uwagi na charakter poszczególnych praw i wolności). Jego adresatem jest państwo, które powinno działać wobec jednostki w sposób wyznaczony rzeczywistą potrzebą. Zakaz ten staje się więc jednym z przejawów realizacji zasady zaufania obywatela do państwa, a tym samym – jednym z wymagań, jakie demokratyczne państwo prawne nakłada na swoje organy (por. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; wyroki TK z: 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99; 22 lutego 2005 r., sygn. akt K 10/04). Ustanowione ograniczenia spełniają wymóg proporcjonalności, jeżeli wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w znaczeniu

ściśłym); zob. m.in. wyroki TK z: 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98; 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04. Przesłanka proporcjonalności w znaczeniu ścisłym oznacza dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka realizacji określonego interesu (wartości) podlegającego konstytucyjnej ochronie. Ocena, czy przesłanki te zostały spełnione, wymaga zatem w każdym konkretnym przypadku skonfrontowania wartości i dóbr chronionych daną regulacją z tymi, które w jej efekcie podlegają ograniczeniu.

2. Zgodnie ze stałym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, kryteria wskazane w art. 31 ust. 3 Konstytucji znajdują zastosowanie również przy określaniu przesłanek ingerencji ustawodawcy w prawo własności. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji, który powtarza wymóg ustawowej formy ingerencji oraz zakaz naruszania istoty prawa własności, nie ma charakteru przepisu szczególnego wyłączającego ogólną zasadę wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W orzecznictwie Trybunału utrwalił się pogląd, że w przypadku ograniczenia prawa własności to art. 31 ust. 3 Konstytucji winien stanowić podstawę kontroli dopuszczalności ingerencji, natomiast unormowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji należy traktować właśnie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności ograniczania tego prawa (zob. wyroki TK z: 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00; 29 maja 2001 r., sygn. akt K 5/01; 29 czerwca 2001 r., sygn. akt K 23/00; 5 marca 2002 r., sygn. akt SK 22/00).

b) Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji (ochrona własności i innych praw majątkowych)

1. Rzecznik zarzuca naruszenie przez kwestionowany przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, iż „[K]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”.

2. W najnowszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego reprezentowany jest pogląd, że art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowią nieadekwatne wzorce konstytucyjnej kontroli przepisów ustawowych przewidujących obowiązki podatkowe. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 18 listopada 2014 r. (sygn. akt K 23/12): „realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro

regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli”. Następnie Trybunał podkreślił, że: „Ustalanie wysokości podatku na określonym poziomie jest wyrazem polityki podatkowej państwa, w zakresie której przysługuje daleko większa swoboda niż przy stanowieniu innych obciążeń, jako że od tego zależy istnienie państwa i wypełnianie przez nie jego podstawowych funkcji. Powyższe prowadzi do podstawowego wniosku, że badanie konstytucyjności wysokości podatków przez Trybunał nie mieści się w funkcji ustrojowej, którą w demokratycznym państwie prawnym pełni sąd konstytucyjny. Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi należy bowiem do ustawodawcy i władzy wykonawczej (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104). W swoim dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym ustawodawstwa podatkowego Trybunał już wielokrotnie stwierdzał, że «ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym» (wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; zob. również orzeczenia TK z: 7 grudnia 1993 r., sygn. akt K 7/93; 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 23 października 1996 r., sygn. akt K 1/96; wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). «Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie [systemu podatkowego] szeroką

swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych [...]. Zadanie parlamentu polega [...] na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników» (orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94). Następstwem swobody, jaką ustawodawca ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01), który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne”.

We wcześniejszym wyroku z 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06) Trybunał wyjaśnił, że: „Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń publicznych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Innymi słowy – ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych

podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych”.

c) Artykuł 64 ust. 2 Konstytucji (zasada równej ochrony praw majątkowych)

Wyrażona w art. 64 ust. 2 Konstytucji zasada równej ochrony własności i innych praw majątkowych stanowi szczególną postać ogólnej zasady równości przewidzianej w art. 32 Konstytucji. Konstytucyjna gwarancja własności w art. 64 ust. 1 Konstytucji obejmuje, oprócz własności *sensu stricto* oraz innych praw majątkowych o charakterze bezwzględnym, także prawa o charakterze obligacyjnym, w tym prawo do odszkodowania (zob. wyroki TK z: 23 maja 2006 r., sygn. akt SK 51/05; 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 18/05; 2 grudnia 2008 r., sygn. akt K 37/07). Prawo to podlega zatem równej dla wszystkich ochronie zadeklarowanej w art. 64 ust. 2 Konstytucji. W wyroku z 19 grudnia 2002 r. (sygn. akt K 33/02) Trybunał wskazał na dwa aspekty ochrony konstytucyjnej praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochrona taka przysługuje każdej osobie, bez względu na cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. W rezultacie prawo majątkowe uregulowane ustawowo podlega ochronie bez względu na to, komu przysługuje. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich tych podmiotów. Nie dotyczy ona jednak gwarancji określonej treści praw podmiotowych, jego skuteczności względem określonych osób, lecz istnienia przewidzianych w ustawodawstwie praw majątkowych i równego traktowania uprawnionych. Obowiązkiem ustawodawcy jest nie tylko tworzenie przepisów udzielających ochrony prawom majątkowym, lecz także obowiązek powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony lub ją ograniczyć. Jednocześnie Trybunał podkreślał, że równa ochrona nie może być utożsamiana z identycznością intensywności ochrony udzielanej poszczególnym kategoriom praw majątkowych. Równość ochrony w tym świetle odnosi się zatem jedynie do praw majątkowych należących do tej samej kategorii. W płaszczyźnie podmiotowej zasada wyrażona w art. 64 ust. 2 Konstytucji oznacza zakaz różnicowania intensywności ochrony pomiędzy podmiotami prawa prywatnego a podmiotami prawa publicznego. Zróżnicowanie może być jednak konsekwencją związania podmiotów publicznych, w szczególności państwowych, normami konstytucyjnymi, które nie odnoszą się do osób prywatnych (zob. wyroki TK

z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99; 29 czerwca 2001 r., sygn. akt K 23/00; 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03; 15 września 2009 r., sygn. akt P 33/07, a także: B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 332 i n.).

IV. Analiza zgodności

W ocenie Sejmu powołane przez Rzecznika przepisy Konstytucji stanowią nieadekwatne wzorce kontroli dla zaskarżonego przepisu u.p.d.o.f.

W powołanym wyżej wyroku z 18 listopada 2014 r. (sygn. akt K 23/12) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że obciążenia podatkowe nie podlegają kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, „a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli”. Regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności oraz praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony oraz ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. „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” (tak TK w wyroku z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01).

Zdaniem Sejmu, za nieadekwatny wzorzec konstytucyjnej kontroli przepisów prawnopodatkowych należy także uznać art. 64 ust. 2 Konstytucji (Sejm do uznania Trybunału Konstytucyjnego pozostawia ocenę, czy w odniesieniu do zarzutu naruszenia tego przepisu Rzecznik przedstawił stosowne uzasadnienie, którego ewentualny brak decydowałby o konieczności umorzenia postępowania w tym zakresie). Skoro zgodnie ze stanowiskiem Trybunału obciążenia podatkowe nie podlegają kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, nie można zasadnie twierdzić, że wzorcem kontroli przewidzianych w ustawie obowiązków podatkowych wobec państwa może być zasada równej dla wszystkich ochrony własności i innych

praw majątkowych. Należy również zaznaczyć, że w stałym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości podatkowej wywodzona jest nie z art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji, powołanych przez Rzecznika, lecz z art. 2 i art. 84 Konstytucji (por. orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K 10/93; wyroki TK z: 24 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 24 czerwca 1997 r., sygn. akt K 21/96; 3 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98; uchwała TK z 6 stycznia 1993 r., sygn. akt W 9/92).

Jednocześnie, jak konsekwentnie przyjmuje Trybunał Konstytucyjny w swoich judykatach (por. powołane wyżej orzeczenia), ustawodawcy przysługuje w dziedzinie systemu podatkowego szeroka swoboda wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych i instrumentami służącymi realizacji polityki fiskalnej. Zadaniem parlamentu jest kształtowanie polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników (por. orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94; wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). Trybunał może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12).

Zdaniem Sejmu, bezzasadny jest zarzut Rzecznika, że ustawodawca, ustalając i utrzymując kwotę wolną od podatku dochodowego na poziomie wynikającym z zaskarżonego przepisu u.p.d.o.f., naruszył przysługujący mu zakres swobody w zakresie realizacji polityki fiskalnej i określania zakresu obciążeń świadczeniami podatkowymi. Nie można się zgodzić się z Rzecznikiem, iż zaskarżona regulacja stanowi nadmierną, nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności lub inne prawa majątkowe. Ustawodawca nie przekroczył wyznaczonych przez Trybunał granic korzystania z przysługującej mu autonomii regulacyjnej w zakresie prawa daninowego. W szczególności nie można zasadnie twierdzić, iż ustawodawca, utrzymując kwotę wolną od podatku na relatywnie niskim poziomie (w porównaniu do analogicznych kwot występujących w niektórych państwach członkowskich UE), dopuszcza się tak daleko idącej ingerencji w prawo własności, że narusza istotę tego prawa (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Jak trafnie wskazuje Prokurator Generalny w dodatkowym stanowisku z 23 czerwca 2015 r., za nieadekwatnością powołanych przez Rzecznika

wzorców art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji przemawia również okoliczność, że Rzecznik kwestionuje konstytucyjność tego elementu zaskarżonego art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., który redukuje obciążenie podatkowe, a więc zmniejsza ingerencję w sferę prawa własności i praw majątkowych podatnika.

Dokonując analizy wpływu, jaki regulacja wysokości kwoty wolnej od podatku dochodowego wywiera na możliwość realizacji konstytucyjnych praw wymienionych przez Rzecznika (m.in. prawa do ochrony zdrowia, korzystania z dóbr kultury czy zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, przy czym warto pamiętać, że ostatniego z tych praw – w myśl art. 81 Konstytucji – można dochodzić jedynie w granicach określonych w ustawie), nie należy abstrahować (co niestety czyni Rzecznik) od innych instrumentów z zakresu polityki fiskalnej, służących realizacji funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego. Powołane w stanowisku Sejmu z 29 kwietnia 2015 r. rozwiązania podatkowe (m.in. kredyt podatkowy dla ubogich podatników), precyzyjnie adresowane do grup podatników zasługujących na wsparcie ze względu na niższą zdolność płatniczą, pozwalają im w sposób pełniejszy korzystać z konstytucyjnych praw i wolności wymienionych przez Rzecznika. W ocenie Sejmu, rozstrzygnięcie, czy realizacji tych celów lepiej służą powołane instrumenty fiskalne, czy podwyższenie kwoty wolnej od podatku dochodowego (która redukuje wysokość tego podatku w stosunku do wszystkich podatników, a więc również tych, którzy ze względu na swoją sytuację materialną nie wymagają wsparcia fiskalnego), stanowi materię polityki gospodarczej, leżącej poza zakresem kognicji Trybunału. Za trafność i celowość przyjętych rozwiązań ustawodawca jest odpowiedzialny przed wyborcami (por. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01).

Na marginesie jedynie należy zaznaczyć, że argumentacja Rzecznika wskazująca na ograniczoną możliwość realizacji przez obywateli konstytucyjnych praw i wolności wskutek ustalenia kwoty wolnej od podatku dochodowego na zbyt niskim poziomie jest nieprzekonywająca, ponieważ pomija okoliczność, iż dzięki wypełnieniu obowiązku podatkowego możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie oraz realizacja konstytucyjnych praw i wolności. Jak podkreślał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, „[P]łacenie podatków jest [...] jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym

możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także 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. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności” (wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01). Dochody podatkowe państwa warunkują bowiem możliwość realizacji zadań publicznych określonych w programowych normach Konstytucji w zakresie zaspokajania potrzeb społecznych i kulturalnych obywateli, a także, m.in. dzięki finansowaniu służb porządku publicznego i wymiaru sprawiedliwości, zapewniają efektywną ochronę prawa własności. Jak już podkreślił to Sejm w swoim pierwotnym stanowisku, odwołując się do wyliczeń przedstawionych przez Ministra Finansów, potencjalny uszczerbek w dochodach budżetu centralnego i budżetów samorządów terytorialnych, związany z podwyższeniem kwoty wolnej, mógłby zakłócić wypełnianie podstawowej funkcji podatku dochodowego, jaką jest funkcja fiskalna, i w konsekwencji utrudnić realizację wskazanych zadań publicznych.

Z kolei odnosząc się do argumentu Rzecznika wskazującego, że cały polski system prawny respektuje zasadę zapewnienia jednostce minimum egzystencji, czego dowodzić mają powołane w uzasadnieniu wniosku przepisy różnych ustaw regulujących ograniczenia egzekucyjne, Sejm przyznaje, że wyznaczenie kwoty wolnej od podatku dochodowego na poziomie niższym od tzw. progu interwencji socjalnej, ustalanego na podstawie koszyka dóbr i usług, mogłoby *prima facie* świadczyć o pewnej niespójności aksjologicznej. W tym miejscu należy się jednak odwołać do argumentacji zawartej w stanowisku Sejmu dotyczącym wniosku Rzecznika z 3 października 2014 r., wskazującej na różnice w zakresie celów i metod regulacji występujących w systemie podatkowym i systemie pomocy społecznej. Sejm podtrzymuje swoje stanowisko, że różnice te nie pozwalają uznać występowania prostej analogii pomiędzy kryterium dochodu będącego podstawą do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej a wysokością dochodu niepowodującego obowiązku zapłaty podatku dochodowego.

W związku z powyższym, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Małgorzata Kidawa-Błońska