

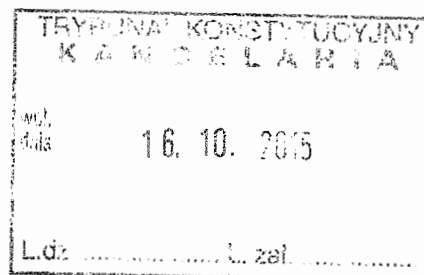


## RADA MINISTRÓW

RCL.DPTK.023.27/2015

Sygn. akt: K 21/14

Warszawa, dnia 2015 -10- 16



### Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 135 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym<sup>1</sup> **Rada Ministrów zgłasza swój udział w postępowaniu w sprawie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 3 października 2014 r., uzupełnionego pismem procesowym z dnia 2 czerwca 2015 r., zarejestrowanej pod sygn. akt K 21/14.**

Jednocześnie na podstawie art. 134 pkt 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym w związku z art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym<sup>2</sup> **Rada Ministrów przedstawia w tej sprawie następujące stanowisko:**

- 1) art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup> w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł **jest zgodny** z art. 2 i 84 Konstytucji RP;
- 2) art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł **nie jest niezgodny** z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- 3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega **umorzeniu** na zasadzie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale

<sup>1</sup> Dz. U. poz. 1064.

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 102, poz. 643, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2012 r. poz 361, z późn. zm.

Konstytucyjnym w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym – **ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.** Na wypadek, gdyby Trybunał Konstytucyjny uznał za prawidłowo uzasadniony zarzut niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zaskarżonym zakresie z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP z ostrożności procesowej Rada Ministrów podnosi, że w takim przypadku zasadne jest stanowisko, iż 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 556,02 zł nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

## UZASADNIENIE

### I. STAN FAKTYCZNY.

Wnioskiem z dnia 3 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł z art. 2 i 84 Konstytucji RP. W uzasadnieniu Rzecznik podniósł między innymi, że adekwatnym wzorcem kontroli art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zaskarżonym zakresie jest zasada sprawiedliwości wynikająca z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji RP i przejawiająca się w przedmiotowej sprawie jako zasada sprawiedliwości podatkowej. W kontekście tego wzorca Rzecznik dokonał oceny sytuacji, w której ustawodawca ustala kwotę dochodu wolną od podatku w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie, a więc mających znaczenie normatywne, kryteriów ubóstwa. W rezultacie przedstawione zostało przez Rzecznika stanowisko, że nie realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód odbiegający *in minus* od granicy ubóstwa (a więc w znaczeniu normatywnym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych) przekazać część tego dochodu do redystrybucji za pośrednictwem systemu podatkowego. W tym przypadku bowiem nakładany ciężar podatkowy w ogóle nie uwzględnia zdolności jego poniesienia przez podatnika. Z tego też względu zdaniem

---

<sup>4</sup> zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Rzecznika art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zaskarżonym zakresie jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

Pismem procesowym z dnia 2 czerwca 2015 r. Rzecznik Praw Obywatelskich, nawiązując do swojego wniosku z dnia 3 października 2014 r., wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Z uzasadnienia tego pisma wynika, że Rzecznik przedstawił nowe wzorce kontroli, ponieważ art. 27 ust. 1 ww. ustawy w zaskarżonym zakresie narusza konstytucyjną zasadę ochrony własności i innych praw majątkowych czyniąc to w sposób nieproporcjonalny.

Jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie powołano normy wynikające z art. 2, art. 84, art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Przepisy te stanowią, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2). Z kolei w myśl art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Stosownie do art. 64 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Natomiast art. 64 ust. 2 Konstytucji RP stanowi, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji RP przewiduje zaś, że ograniczenia 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.

## **II. OCENA ZGODNOŚCI PRZEDMIOTU KONTROLI Z WZORCAMI KONSTYTUCYJNYMI:**

**Zgodność 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 556,02 zł z art. 2 i 84 Konstytucji RP.**

Przedmiotem zaskarżenia Rzecznik Praw Obywatelskich uczynił przepis 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 556,02 zł. Na wstępie należy więc przedstawić rys historyczny dotyczący genezy tego przepisu i ewolucji jego treści w istotnym dla rozpoznania sprawy zakresie, z uwzględnieniem kontekstu nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wprowadzana w 1991 r. reforma systemu podatkowego polegała m.in. na zastąpieniu obowiązujących wówczas podatków obciążających dochody osób fizycznych, tj. podatku od wynagrodzeń, podatku wyrównawczego, podatku dochodowego oraz podatku rolnego w części dotyczącej działów specjalnych produkcji rolnej, a także podatku od płac pobieranego od jednostek gospodarki uspołecznionej – jednym powszechnym podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zatem już wówczas głównym założeniem nowej ustawy nie było zwiększanie obciążeń podatkowych obywateli (ubruttowieniu poddano bowiem wszystkie wynagrodzenia, emerytury i renty krajowe), lecz ujednoczenie zasad opodatkowania dochodów, bez względu na ilość i rodzaj źródeł dochodów, tak aby płacony był tylko jeden podatek (wówczas można było płacić nawet pięć) oraz uproszczenie systemu podatkowego.

Nowy podatek dochodowy miał także na celu zwiększenie świadomości obywateli w zakresie związku pomiędzy stopniem ich obciążenia podatkowego, a poziomem świadczeń państwa na rzecz ludności. Z uwagi, że związek ten był wówczas niewidoczny, społeczeństwo nie miało wiedzy na temat źródła finansowania świadczeń otrzymywanych od państwa, czyli finansowania potrzeb ogólnospołecznych.

Od początku obowiązywania w Polsce powszechnego podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. od 1 stycznia 1992 roku, podstawową formą opodatkowania jest opodatkowanie według progresywnej skali podatkowej. Określając wówczas skalę podatkową **celowo nie wprowadzono do systemu kwoty wolnej od podatku, lecz kwotę zmniejszającą podatek. Wskazywano, że wprowadzenie kwoty wolnej spowodowałoby, iż podatek ten przypominałby obowiązujący wtedy podatek wyrównawczy ze wszystkimi jego mankamentami, w tym także w kontekście aspektu psychologicznego, gdyż podatek wyrównawczy był traktowany jako kara za zwiększenie wydajności pracy i wyższy zarobek.** Podkreślano także, iż wprowadzenie podatku ma przynieść określone wpływy, które pozwolą na likwidację podatku od płac. Zamiast kwoty wolnej od podatku

zaproprowano więc odliczenie u każdego podatnika części podatku, czyli kwotę zmniejszającą podatek określoną w pierwszym przedziale dochodu.

Wprowadzając powszechny podatek dochodowy od osób fizycznych zdecydowano, aby część dochodów została wyłączona z opodatkowania według skali podatkowej na rzecz opodatkowania podatkiem zryczałtowanym określonym procentowo bez kwoty wolnej. Dochodów opodatkowanych w ten sposób nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według skali podatkowej, nie wpływają zatem na progresję podatkową.

Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Poprzez podatki państwo nie tylko zbiera dochody, ale dzięki specyficznym regulacjom podatkowym wpływa na decyzje i zachowania podatników. Ewolucję celów politycznych i gospodarczych ustawodawcy widać doskonale w zmianach wprowadzanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w ciągu ponad dwudziestu lat jej obowiązywania i to nie tylko w zakresie parametrów skali podatkowej, ale również systemu ulg podatkowych. Przykładem może być rozwinięty system ulg mieszkaniowych w podatkach dochodowych, który miał swoje istotne znaczenie w początkowym okresie transformacji ustrojowej, w sytuacji braku dostępnego kredytu rynkowego (ze względu na wysokie stopy procentowe i niedostatecznie rozwinięty system bankowości komercyjnej). W celu pobudzenia budownictwa mieszkaniowego, które szczególnie w połowie lat 90-tych znajdowało się w głębokim kryzysie, przyjęto więc instrumenty stymulacyjne kierowane do osób, które dysponując środkami finansowymi mogły je przeznaczyć na inwestycje mieszkaniowe, w tym także inwestycje w dodatkowe mieszkania na wynajem. W ramach podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązywały: (1) tzw. „duża ulga budowlana”, obejmująca inwestycyjne wydatki mieszkaniowe (1992-2001, z tytułu praw nabytych do 2004 r.); (2) ulga z tytułu wydatków na zakup gruntów pod budowę budynku mieszkalnego (1992-2001, z tytułu praw nabytych do 2004 r.), (3) ulga na czynszowe budownictwo wielorodzinne (1992-2000, z tytułu praw nabytych do 2003 r.) oraz ulga na remont lokalu (budynku) mieszkalnego, zlikwidowana w 2003 r, z zachowaniem praw nabytych do 2005 r.

Oprócz wspierania budownictwa mieszkaniowego w pierwszych latach obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do systemu podatkowego wprowadzane były także ulgi o charakterze edukacyjnym (np. ulga na kształcenie w szkołach wyższych, doskonalenie zawodowe podatnika, jak i kształcenie dzieci w szkołach niepublicznych, ulga

na wyszkolenie ucznia). Od 2007 r. działania ustawodawcy zostały natomiast ukierunkowane na wpieranie polityki prorodzinnej (wprowadzenie ulgi na dzieci).

W latach od 1992 do 1993 parametry skali (przedziały dochodu i kwota zmniejszająca podatek) kształtowały się na poziomie roku 1992, co było konsekwencją regulacji wynikających z uchwalonej w dniu 6 marca 1993 r. ustawy o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>5</sup>. Stąd też w 1992 r. i 1993 r. obowiązywała skala podatkowa ze stawkami 20%, 30% i 40%, progami podatkowymi 6 480 PLN i 12 960 PLN oraz kwotą zmniejszającą podatek w wysokości 86,40 PLN (kwoty z uwzględnieniem denominacji z 1995 r.). Zatem w latach 1992 i 1993 kwota niepowodująca obowiązku zapłaty podatku, potocznie zwana „kwotą wolną” od podatku, wynosiła 432 zł.

**Z powodu wysokiej inflacji począwszy od 1 stycznia 1994 r. wprowadzono do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulację (art. 27 ust. 3 ustawy), na podstawie której przedziały dochodu, określone w skali, jak również kwota zmniejszająca podatek, podlegały w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego.** Na podstawie tego upoważnienia ustawowego Minister Finansów ustalał, w drodze rozporządzenia, na każdy rok podatkowy skalę podatku dochodowego, z uwzględnieniem ww. zasady, w terminie do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy.

W latach 1994 – 2001 parametry skali wynosiły:

Rok	Przedziały dochodu w PLN		Kwota zmniejszająca podatek w PLN
1994	9 080	18 160	121,20
1995	12 400	24 800	165,60
1996	16 380	32 760	218,40
1997	20 868	41 736	278,20
1998	25 252	50 504	336,60
1999	29 624	59 248	394,80
2000	32 736	65 472	436,20
2001	37 024	74 048	493,32

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 28, poz. 127, z późn. zm.

Ustawą z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>6</sup> ogłoszona została skala na 2002 r. z podwyższoną kwotą zmniejszającą podatek z 493,32 zł na 518,16 zł (wzrost o 5%), pozostałe parametry skali podatkowej pozostały na niezmiennym poziomie.

Jednocześnie powyższą ustawą począwszy od 2003 r. zmieniono zasady waloryzacji skali. Od 2003 r. kwota zmniejszająca podatek określona w pierwszym przedziale skali podatkowej, a od 2004 roku również przedziały dochodu miały podlegać w każdym roku podatkowym podwyższeniu w stopniu odpowiadającym *wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów w roku poprzedzającym ten rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego*. Stosując wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów 2002 r. w stosunku do analogicznego okresu 2001 r - 102,3 (wzrost o 2,3%) kwota zmniejszająca podatek w 2003 r. wynosiła 530,08 zł.

**Ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup> ostatecznie uchylono podstawę prawną do waloryzacji skali podatkowej.** Trudna sytuacja finansów publicznych zmusiła ustawodawcę do kolejnych zmian w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych w celu zapewnienia większych dochodów. Dlatego też zmiany uchwalone w tej ustawie poszerzały bazę podatkową poprzez likwidację niektórych zwolnień przedmiotowych i ulg podatkowych oraz zmianę w zakresie kosztów uzyskania przychodów. Oprócz odstąpienia od waloryzacji skali podatkowej, dodatkowo wprowadzono kwotowe koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych (różnica polega na tym, że przy ustalaniu zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów przestała obowiązywać zasada uzależnienia wysokości kosztów od górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej; to konsekwencja zaprzestania automatycznej waloryzacji przedziałów skali podatkowej), a także zlikwidowano następujące ulgi odliczane od podatku: na dojazd dzieci własnych lub przysposobionych do szkół, odpłatne kształcenie i doskonalenie zawodowe podatnika, odpłatne kształcenie w szkołach wyższych, zakup przyrządów i pomocy naukowych związanych z wykonywaną przez podatnika pracą. Wyeliminowano również ulgę remontową, a także tzw. ulgę uczniowską, z jednoczesnym zagwarantowaniem podatnikom praw

---

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 134, poz. 1509, z późn. zm.

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 202, poz. 1956, z późn. zm.

nabytych do tych ulg. W konsekwencji, w latach 2004 – 2006 obowiązywała skala podatkowa z 2003 r.

Poprawa sytuacji gospodarczej Polski mającej wpływ na finanse publiczne pozwoliła na działania związane z obniżeniem obciążeń podatkowych wszystkich podatników poprzez zmianę parametrów skali podatkowej. Nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 2006 r. wprowadzono dwustopniową skalę podatkową ze stawkami 18% i 32%, kwotą zmniejszającą podatek 556,02 zł oraz progiem 85 528 zł mającą zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2009 r. Natomiast do dochodów uzyskanych w 2007 r. miała zastosowanie skala podatkowa ze stawkami w wysokości 19%, 30% i 40%, progami dochodu w wysokości 43 405 zł i 85 528 zł oraz kwotą zmniejszającą podatek w wysokości 572,54 zł, a na 2008 r. skala podatkowa ze stawkami w wysokości 19%, 30% i 40%, progami dochodu w wysokości 44 490 zł i 85 528 zł oraz kwotą zmniejszającą podatek w wysokości 586,85 zł.

Rozłożenie w czasie okresu dochodzenia do obecnie obowiązującej skali podatkowej podyktowane było wysokimi skutkami finansowymi wynikającymi z wprowadzenia takiej konstrukcji skali. Ministerstwo Finansów oszacowało skutek finansowy wprowadzania skali podatkowej w roku:

- 2007 r. – na poziomie 1,9 mld zł („odmrożenie parametrów skali”),
- 2008 r. – na poziomie 0,5 mld zł (waloryzacja górnej granicy pierwszego przedziału skali i kwoty zmniejszającej podatek),
- 2009 r. – na poziomie 8,6 mld zł (dla roku budżetowego 2009 – 8,0 mld zł).

We wniosku z dnia 3 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich powołuje się na zaprzestanie od 1 stycznia 2004 r. waloryzacji kwoty zmniejszającej podatek i skali podatkowej. Tytułem uporządkowania faktów należy syntetycznie przedstawić zmiany normatywne w tym zakresie:

1. w latach 1992-1993 ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidywała mechanizmu waloryzacji skali;
2. w latach 1994-2001 ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawierała podstawę prawną do waloryzowania skali podatkowej, w oparciu o *wskaznik wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce*



*narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego;*

3. na 2002 r. określono skalę podatkową z podwyższoną kwotą zmniejszającą podatek, przy pozostałych parametrach skali z 2001 r.;
4. od 2003 r. zmieniono zasady waloryzacji skali; od 2003 r. kwota zmniejszająca podatek określona w pierwszym przedziale skali podatkowej, a od 2004 roku również przedziały dochodu miały podlegać w każdym roku podatkowym podwyższeniu w stopniu odpowiadającym *wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów w roku poprzedzającym ten rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego;*
5. od 2004 r. ostatecznie uchylono podstawę prawną waloryzacji skali podatkowej;
6. w latach 2004 – 2006 obowiązywała skala podatkowa z 2003 r.;
7. w 2006 r. dokonana została ostatnia nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie skali podatkowej:
  - na lata 2007 i 2008 r. ustalono trzystopniowe skale podatkowe ze zmienionymi pierwszymi progami dochodu i kwotą zmniejszającą podatek,
  - od 2009 r. obowiązuje dwustopniowa skala podatkowa ze stawkami 18% i 32%, kwotą zmniejszającą podatek 556,02 zł oraz progiem dochodu 85 528 zł (identycznym jak drugi próg dochodu skali z roku 2007 i 2008).

Przechodząc do dalszych rozważań podkreślić należy, że instytucja kwoty zmniejszającej podatek nie jest tożsama z tzw. kwotą wolną od podatku. Przyczyny wyboru tego rozwiązania przez polskiego ustawodawcę zostały przedstawione w rysie historycznym. W tym miejscu dodać należy, że większość systemów podatkowych Państw Członkowskich Unii Europejskiej, w których obowiązuje progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych przewiduje kwotę wolną od podatku. Wyjątek od tej reguły stanowią jedynie Bułgaria i Węgry, gdzie obowiązuje podatek liniowy bez kwoty wolnej od podatku. Podatki dochodowe nie podlegają harmonizacji w ramach Unii Europejskiej. Ich różnorodność jest wynikiem nie tylko uwarunkowań społeczno-gospodarczych, ale również tradycji panującej w danym kraju. Co do zasady, wysokie kwoty wolne od podatku idą w parze z wysokimi stawkami podatkowymi. W niektórych krajach UE istnieje degresywna kwota wolna, czyli malejąca wraz ze wzrostem dochodów podatnika. Takie rozwiązanie obowiązuje m.in. we Włoszech, w Hiszpanii i na Litwie, lecz jest ono uzależnione od różnych warunków, np. wieku podatnika, stażu jego pracy czy wysokości zarobków. Z kolei systemy podatkowe takich krajów jak

Łotwa, Rumunia, Włochy, czy Grecja przewidują kwotę wolną od podatku tylko dla pracowników najemnych. Kwota wolna nie jest jedynym, ani najważniejszym wyznacznikiem wysokości obciążeń podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Duży wpływ na wysokość tych obciążeń mają również istniejące ulgi i zwolnienia podatkowe.

Rada Ministrów stoi na stanowisku, że zarzut niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie wskazanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich z art. 2 i art. 84 Konstytucji jest niezasadny i nie zasługuje na uwzględnienie. Rzecznik dowodzi, że ustalenie kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 556,02 zł narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, ponieważ nie uwzględnia możliwości płatniczych podatników, których dochody kształtują się poniżej ustalonego przez ustawodawcę progu dochodów wyznaczającego granicę ubóstwa, a jednocześnie są wyższe niż kwota zmniejszająca podatek, co wiąże się z koniecznością zapłaty daniny publicznej. Zdaniem Rady Ministrów przywołane wyżej wzorce kontroli nie zostały naruszone przez zaskarżony przepis.

Punkt wyjścia do oceny zgodności z Konstytucją art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w świetle zakresu zaskarżenia oraz wzorców kontroli powołanych przez Rzecznika, tj. art. 2 i 84 Konstytucji RP, powinno stanowić przywołanie zasady władztwa daninowego ustawodawcy oraz omówienie swobody regulacyjnej w sprawach podatkowych. Najogólniej rzecz ujmując, władztwo daninowe parlamentu przejawia się między innymi i przede wszystkim w przysługującej władzy ustawodawczej swobodzie ustanawiania danin publicznych oraz określania ich istotnych cech konstrukcyjnych, w tym zwłaszcza zakresu przedmiotowego i podmiotowego oraz wysokości obciążeń publicznoprawnych. W uzasadnieniu orzeczenia z dnia 2 marca 1993 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził syntetycznie jeden z aspektów zasady władztwa daninowego parlamentu stwierdzając, że *„Parlament jako organ polityczny ma – pod warunkiem działania w ramach Konstytucji i dochowania umów międzynarodowych wiążących państwo – w zasadzie pełną swobodę kształtowania zakresu i wysokości danin publicznych”*<sup>8</sup>. To od swobodnej decyzji parlamentu zależy więc jak zostanie ukształtowany system daninowy; na które podmioty włożone zostaną obciążenia o charakterze publicznoprawnym i w związku z jakimi okolicznościami faktycznymi aktywuje się obowiązek ich spełnienia; jaki charakter

---

<sup>8</sup> Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, OTK 1993/1/6.

będą miały te obciążenia; jak będą wykonywane oraz jaki będzie ich ciężar ekonomiczny dla podmiotu.

Władztwo daninowe państwa realizowane jest na kilku wyodrębnionych płaszczyznach. Odwołując się do stanowiska doktryny prawa podatkowego, ze względu na różne aspekty tego władztwa wyróżnić można:

- władztwo stanowienia danin publicznych – obejmujące prowadzenie polityki w zakresie kształtowania danin publicznych („programowanie daninowe”) oraz projektowanie i tworzenie przepisów prawa daninowego;
- władztwo poboru danin publicznych (realizacji wpływów z danin publicznych) – na które składają się uprawnienia w zakresie poboru, wymiaru, weryfikacji, kontroli i egzekucji danin publicznych, rejestracji podatników i innych podmiotów dla celów podatkowych, jak również kształtowania ustroju i organizacji administracji realizującej funkcje państwa w zakresie danin publicznych;
- władztwo karno-skarbowe – w jego zakresie mieszczą się uprawnienia do wykrywania, rozpoznawania i zapobiegania przestępstwom i wykroczeniom skarbowym w drodze czynności operacyjno – rozpoznawczych i dochodzeniowo – śledczych;
- władztwo dysponowania daninami publicznymi – realizowane jest przez planowanie wpływów z danin oraz zarządzanie środkami pochodzącymi z tytułu tych danin<sup>9</sup>.

Biorąc pod uwagę przedmiot zaskarżenia w przedmiotowej sprawie zasadne jest zawężenie dalszego stanowiska do jednego tylko aspektu władztwa daninowego, jakim jest władztwo stanowienia danin publicznych. Jak już zasygnalizowano, obejmuje ono swoim zakresem dwie zasadnicze sfery: z jednej strony – kształtowanie systemu danin publicznych, a także poszczególnych jego elementów, od strony fiskalnej, a więc w ujęciu ekonomiczno – finansowym, z uwzględnieniem m.in. potrzeb finansowych państwa, z drugiej zaś strony – kształtowanie tychże danin na płaszczyźnie prawnej, przez co realizowana jest funkcja tworzenia prawa daninowego. Jeżeli zatem w przedmiotowym stanowisku powoływana będzie – na zasadzie skrótu myślowego – zasada władztwa daninowego, dla potrzeb niniejszej sprawy i ze względu na jej przedmiot, należy ją rozumieć jako władztwo stanowienia danin publicznych.

---

<sup>9</sup> Por. J. Kulicki, Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce, Analizy BAS 2010, Nr 16, s. 5.

Z zasady władztwa daninowego wynika, że to parlament – poprzez ustawodawstwo podatkowe – kształtuje politykę podatkową, określając ciężary publiczne nałożone na obywateli i inne podmioty oraz definiując ich zakres. Nadrzędnym – a w ujęciu teoretycznym jedynym – celem tej polityki powinno być stworzenie i zapewnienie utrzymania stałych źródeł finansowania potrzeb państwa, tak aby możliwe było prawidłowe jego funkcjonowanie. Zadaniem parlamentu jest więc takie ukształtowanie systemu danin publicznych w sposób efektywny tak, aby zapewniał on właściwe finansowanie zadań państwa. **Władza ustawodawcza posiada więc w tym zakresie daleko posuniętą swobodę regulacyjną, co jednak nie oznacza dowolności, oderwanej od poszanowania zasad prawidłowej legislacji i konstytucyjnie chronionych wartości.** Za wybór właściwych celów i metod działania w ramach kształtowania polityki podatkowej parlament ponosi odpowiedzialność polityczną przed swoim elektoratem<sup>10</sup>.

**Wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał Konstytucyjny jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa<sup>11</sup>.** Swoboda ta jest jednoznacznym wyrazem i przejawem władztwa daninowego parlamentu. Jak bowiem zauważył Trybunał w orzeczeniu z 12 stycznia 1995 r. odnosząc się pośrednio do zasady władztwa daninowego, **władza ustawodawcza ma w dziedzinie kształtowania dochodów państwa „szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa** (sygn. K. 8/93 i sygn. K. 1/94). *Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. (...) Zadanie parlamentu polega zatem 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<sup>12</sup>.*

Powołania wymaga także prezentowane przez Trybunał Konstytucyjny stanowisko, że swoboda regulacyjna przysługuje ustawodawcy również w zakresie kształtowania ulg, zwolnień podatkowych lub innych instytucji zmniejszających poziom obciążeń jednostki. Można nawet twierdzić, że ustawodawca korzysta z tej swobody szczególnie we wskazanym

<sup>10</sup> Por. orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995/1/2.

<sup>11</sup> Por. wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., K 7/05, OTK-A 2006/8/107.

<sup>12</sup> Orzeczenie TK z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, OTK 1995/1/2.

zakresie. Jak podniesiono bowiem w uzasadnieniu wyroku z dnia 25 listopada 1997 r. *"Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie"*<sup>13</sup>. To od swobodnej decyzji władzy ustawodawczej będzie więc zależało czy zdecyduje się ona zastosować instrumenty zmniejszające obciążenia podatkowe w określonych przypadkach lub w stosunku do określonych grup podmiotów. Ustawodawca może więc swobodnie wprowadzać ulgi czy zwolnienia podatkowe, albo inne rozwiązania o równoważnym skutku ekonomicznym. Może również – wedle własnego uznania, opartego jednak na założeniach prowadzonej polityki fiskalnej oraz potrzebach finansowych budżetu – zrezygnować z takich rozwiązań albo modyfikować zakres ich zastosowania.

**Przenosząc zasadę swobody regulacyjnej na grunt rozpoznawanej przez Trybunał sprawy stwierdzić należy, że ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzać do systemu prawa podatkowego instytucji kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (jak również instytucji o odmiennej konstrukcji, lecz analogicznym skutku, jak np. obniżenie podstawy opodatkowania, czy kwota wolna od podatku). Obowiązku stosowania takich rozwiązań nie sposób wywieść zarówno z przepisów prawa, jak i z zasad ustrojowych oraz praw i wolności jednostki. Decydując się na wprowadzenie kwoty zmniejszającej podatek ustawodawca korzystał więc z posiadanej swobody regulacyjnej zarówno w zakresie ustanowienia takiego rozwiązania, jak również jego kształtowania, w tym określenia wysokości kwoty podlegającej odliczeniu. W ramach tej swobody mieściła się również decyzja o poddaniu tej kwoty okresowej waloryzacji z zastosowaniem określonych kryteriów makroekonomicznych, jak również późniejsza decyzja o zaprzestaniu dalszych waloryzacji ze względu na wymagające zaspokojenia potrzeby budżetowe państwa. Korzystając z władztwa daninowego ustawodawca hipotetycznie mógłby powziąć decyzję o rezygnacji z kwoty zmniejszającej podatek i doprowadzić do usunięcia jej z systemu prawa podatkowego. Nie jest ona bowiem obligatoryjnym, determinowanym przez przepisy ustawy zasadniczej, elementem systemu podatkowego. **Jeżeli zatem dopuszczalny w świetle swobody regulacyjnej, a zarazem zgodny z zasadami wyrażonymi w ustawie zasadniczej jest kształt przepisów, który nie przewiduje instytucji kwoty zmniejszającej podatek, to tym bardziej zgodne z Konstytucją jest wprowadzenie lub utrzymywanie tej kwoty na poziomie niższym niż minimum egzystencji.****

---

<sup>13</sup> Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997/5-6/64.

Równie często podnoszonym w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzeczniczej, jest pogląd, że **daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku poszanowania proceduralnych wymogów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności przestrzegania zasad przyzwoitej legislacji**<sup>14</sup>. Nie ma więc ona charakteru bezwzględnego. Swoboda regulacyjna w zakresie prawa podatkowego związana jest obowiązkiem zachowania należytych standardów tworzenia przepisów. W prawie regulującym daniny publiczne szczególnie istotne znaczenie posiadają takie jego cechy jak pewność i bezpieczeństwo prawne. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa.

W ocenie Rady Ministrów ustawodawca ustalając na poziomie 556,02 zł wysokość kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych nie przekroczył zakresu swobody regulacyjnej przysługującej w obszarze kształtowania przepisów prawa podatkowego. Badane unormowanie ustawowe nie godzi bowiem w normy, zasady czy wartości konstytucyjne. Rzecznik Praw Obywatelskich zarzuca art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, że w zaskarżonym przez niego zakresie narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, ponieważ nie uwzględnia zdolności płatniczej osób, które żyją w skrajnym ubóstwie (osiągają dochody niezapewniające minimum egzystencji), a jednocześnie obowiązane są płacić podatek dochodowy. **Podnieść jednak należy, że – w ocenie Rady Ministrów – nie należy absolutyzować zasady zdolności płatniczej poprzez jej rozpatrywanie w oderwaniu od innych zasad i norm konstytucyjnych, a w przedmiotowej sprawie zwłaszcza zasady równowagi budżetowej i równowagi finansów publicznych. W procesie stanowienia konkretnych przepisów daninowych zasada zdolności płatniczej musi być każdorazowo rozpatrywana i ważona z zasadą równowagi budżetowej i równowagi finansów publicznych.** Ustawodawca stanowiąc przepisy prawa podatkowego kieruje się bowiem przede wszystkim interesem fiskalnym państwa, który wyraża się w konieczności zapewnienia wpływów podatkowych do budżetu na poziomie

---

<sup>14</sup> Por. wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81.

pozwalającym na prawidłowe funkcjonowanie państwa, bez potrzeby zwiększania długu publicznego.

Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej<sup>15</sup>. Ochronę tą wywodzi się z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji RP, jak również z art. 1 Konstytucji RP, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Szczególnie istotnym elementem zasady zrównoważenia finansów publicznych jest przepis art. 216 ust. 5 Konstytucji RP stanowiący, że nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Koncepcja Rzeczypospolitej jako dobra wspólnego wiąże się z obowiązkiem dbania o to dobro, który po stronie władz publicznych wyraża się m.in. w unikaniu nadmiernego zadłużenia, zaś po stronie obywateli implikuje obowiązek ponoszenia ciężarów, w tym podatkowych, w celu zapewnienia państwu źródeł finansowania. Mając na uwadze koszty związane z finansowaniem potrzeb budżetowych za pomocą długu krajowego i zagranicznego, państwo dąży do jego ograniczenia, rozbudowując stabilną i szeroką bazę podatkową. Jest to jeden z przejawów troski o stan finansów publicznych oraz równowagę budżetową. Z tego też względu wskazane wartości konstytucyjne ustawodawca powinien mieć na uwadze jako nadrzędne stanowiąc przepisy prawa podatkowego. **Dopiero w dalszej kolejności – w zakresie w jakim pozwala na to stan finansów publicznych – może uwzględniać inne cele, w tym społeczne, kreując instrumenty tzw. polityki podatkowej**, np. ulgi, które mogą być wprowadzone m.in. w celu zachęcenia do tworzenia nowych miejsc pracy inwestycji, czy też, aby zmniejszyć koszty utrzymania i wychowania potomstwa.

**Funkcja fiskalna podatków, będąca odzwierciedleniem i narzędziem realizacji zasady równowagi budżetowej i zrównoważenia finansów publicznych implikuje ograniczenie zasady zdolności płatniczej w przypadkach, gdy jest to konieczne ze względu na trudną sytuację finansów państwa.** W doktrynie wskazuje się w związku z tym, że *„zdolność płatnicza podatnika jako prawnie chroniona wartość doznaje swoistego ograniczenia w imię*

---

<sup>15</sup> Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK-A 2002/1/6; wyrok TK z dnia 4 grudnia 2000 r., K 9/00, OTK ZU Nr 8/2000, poz. 294; wyrok TK z dnia 20 listopada 2001 r., SK 15/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 252.

wspólnego interesu całej społeczności tworzącej dany związek publiczny”<sup>16</sup>. Natomiast Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r. podkreślił, że „państwo ma obowiązek podejmowania działań, które zapewnią odpowiednie środki finansowe niezbędne do realizacji konstytucyjnych praw socjalnych, ale musi przy tym uwzględniać sytuację gospodarczą i konieczność zapewnienia warunków rozwoju gospodarczego. Zwiększanie lub ograniczanie wydatków z tym związanych musi mieć na uwadze konieczność zapewnienia równowagi finansów publicznych. Równowaga finansów publicznych stanowi bowiem wartość chronioną konstytucyjnie. Zapewnienie równowagi budżetowej jest wartością konstytucyjną, gdyż od niej zależy zdolność państwa do działania w interesie publicznym”<sup>17</sup>.

**Ustalając kwotę zmniejszającą podatek na poziomie niższym od minimum egzystencji oraz zaprzestając jej waloryzacji w 2004 r. ustawodawca kierował się wyłącznie interesem fiskalnym państwa.** Tworząc poddany badaniu przepis jako priorytet przyjął zasadę równowagi budżetowej oraz równowagi finansów publicznych, a więc realizował w pierwszej kolejności cel fiskalny. Działanie takie znajduje uzasadnienie we wciąż zwiększających się potrzebach finansowych państwa i konieczności równoważenia strony wydatkowej dochodami budżetowymi.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na skutki budżetowe podniesienia kwoty zmniejszającej podatek do poziomu minimum egzystencji. Z dokonanych przez stronę rządową analiz i obliczeń wynika, że „w przypadku podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek do kwoty odpowiadającej iloczynowi stawki podatku określonej w I przedziale skali podatkowej i 12-krotności <minimum egzystencji> (ogłoszonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych za 2013 r. dla jednoosobowego gospodarstwa w wysokości 541,91 zł) zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu tego podatku [podatku PIT] wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym z dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 6,3 mld zł”<sup>18</sup>. Konsekwencje budżetowe takiego posunięcia byłyby więc bardzo istotne.

W ocenie Rady Ministrów kluczowe znaczenie w przedmiotowej sprawie ma również uchwycenie samej istoty instytucji kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27

<sup>16</sup> A. Nita, Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, [www.trp.umk.pl](http://www.trp.umk.pl), s. 26.

<sup>17</sup> Wyrok TK z dnia 19 grudnia 2012 r., K 9/12, OTK-A 2012/11/136.

<sup>18</sup> Pismo Ministra Finansów do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2014 r. (znak: DD3/063/29/KDJ/14/RD-113993).



ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich można błędnie wywieść, że celem tego rozwiązania jest zwolnienie z opodatkowania osób osiągających najniższe dochody, tak aby nie pozbawiać tych podatników środków, które i tak będą im zwrócone w postaci świadczeń z pomocy społecznej. Rzecznik w swym wniosku kładzie główny nacisk na realizację przez kwotę zmniejszającą podatek funkcji socjalnej. Tymczasem nie jest to ujęcie właściwe. Zamieszczenie instytucji kwoty zmniejszającej podatek już w pierwotnej wersji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uchwalonej w dniu 26 lipca 1991 r., powinno być w pierwszej kolejności rozpatrywane w kategoriach funkcji fiskalnej prawa podatkowego. Funkcja ta powinna mieć bowiem nadrzędne znaczenie ze względu na cel tworzenia przepisów daninowych, jakim jest pozyskiwanie środków niezbędnych dla funkcjonowania państwa.

Rada Ministrów nie podziela podejścia zaprezentowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich, który przedmiotem swojego wniosku uczynił jeden tylko przepis ustawy podatkowej, argumentując, że wprowadzone w nim rozwiązanie narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej. Rzecznik nie uwzględnia jednak, że instytucja kwoty zmniejszającej stanowi jedynie niewielki element podatku dochodowego oraz całego systemu podatkowego. **Ocena zachowania przez ustawodawcę zasady zdolności płatniczej oraz sprawiedliwości podatkowej nie może odbywać się w stosunku do wyodrębnionych, pojedynczych elementów tego systemu.** Powinna natomiast obejmować całość uregulowań dotyczących podatku danego rodzaju, w tym przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustawy podatkowe przewidują bowiem szereg rozwiązań, które poza nadrzędnym celem fiskalnym realizują również inne funkcje, w tym socjalne. Zasadne jest więc określanie mianem sprawiedliwego – w kategoriach konstytucyjnych – całego podatku. Ocena taka nie przystaje natomiast do poszczególnych jego elementów, oderwanych od całego modelu.

Mając na uwadze przedstawione wyżej stanowisko, systemu podatku dochodowego od osób fizycznych nie należy postrzegać jedynie poprzez wysokość „kwoty wolnej od podatku”, będącej odpowiednikiem kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej. Nie należy też dokonywać oceny sprawiedliwości podatkowej poszczególnych jego elementów w oderwaniu od oceny całości systemu. System podatku dochodowego od osób fizycznych jest bowiem strukturą złożoną. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje cały szereg rozwiązań, które zmniejszają ekonomiczny ciężar podatku, a w wielu przypadkach poza funkcją fiskalną realizują także funkcję socjalną. Na wysokość obciążeń podatkowych podatników wpływają zarówno

parametry skali podatkowej, tj. stawki podatku, progi dochodu oraz kwota zmniejszająca podatek, jak również preferencje podatkowe, w tym dotyczące sposobu opodatkowania dochodów przez małżonków albo osoby samotnie wychowujące dzieci, ulgi odliczane od dochodu (np. składki na ubezpieczenia społeczne, darowizny) lub podatku (składki na ubezpieczenie zdrowotne, ulga na dzieci), a także **szeroki katalog dochodów zwolnionych od podatku, które zwiększają realny dochód podatnika, a nie są opodatkowane** (ponad 130 rodzajów). Przykładowo – wśród tych dochodów – wymienić można zwolnione z opodatkowania (co od strony funkcjonalnej stanowi swego rodzaju substytut „kwoty wolnej od podatku”):

1) świadczenia rodzinne:

- zasiłek rodzinny,
- dodatki do zasiłku rodzinnego z tytułu: urodzenia dziecka (1), opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego (2), samotnego wychowywania dziecka (3), wychowywania dziecka w rodzinie wielodzietnej (4), kształcenia i rehabilitacji dziecka niepełnosprawnego (5), podjęcia przez dziecko nauki w szkole poza miejscem zamieszkania (6), rozpoczęcia roku szkolnego (7),
- jednorazowa zapomoga z tytułu urodzenia się dziecka,
- świadczenia opiekuńcze: zasiłek pielęgnacyjny, świadczenie pielęgnacyjne i specjalny zasiłek opiekuńczy;

2) świadczenia pieniężne z funduszu alimentacyjnego;

3) jednorazowe zasiłki z tytułu urodzenia dziecka z funduszy związków zawodowych;

4) pomoc pieniężna dla rodzin zastępczych;

5) pomoc na usamodzielnienie się wychowanków rodzin zastępczych;

6) zwrot kosztów z tytułu opieki nad dzieckiem lub osobą zależną, finansowane ze środków publicznych;

7) świadczenia z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych związane z pobytem dzieci w żłobkach lub klubach dziecięcych;

- 8) dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18 (w zależności od źródła finansowania korzystają ze zwolnienia w całości lub do kwoty 760 zł);
- 9) świadczenia z pomocy społecznej;
- 10) alimenty na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną;
- 11) świadczenia przyznawane w ramach programów samorządowych dla rodzin wielodzietnych (np. ulgi na komunikację miejską, infrastrukturę sportową i kulturę, czy zniżki w opłatach za żłobek, przedszkole, dom dziennego pobytu);
- 12) świadczenia dla kombatanatów i ofiar prześladowań wojennych (np. dodatek kompensacyjny, ryczałt energetyczny);
- 13) renty inwalidów wojennych i wojskowych;
- 14) emerytury lub renty osób, które utraciły wzrok w wyniku działań wojennych w okresie wojny 1939–1945 lub eksplozji pozostałych po tej wojnie niewypałów i niewybuchów;
- 15) dodatki mieszkaniowe i ryczałty na zakup opału, dodatki energetyczne.

Mając na uwadze skutki budżetowe przewidzianych rozwiązań ograniczających ekonomiczny ciężar podatku podnieść należy, że tylko w tytułu zwolnienia z opodatkowania świadczeń rodzinnych do budżetu państwa nie wpływa ok 1,6 mld zł<sup>19)</sup> z tytułu podatku dochodowego.

Wskazać należy, że w polskim systemie podatku dochodowego od osób fizycznych istniejące rozwiązanie umożliwiające łączne opodatkowanie dochodów nie jest w Unii Europejskiej standardem. Możliwości takiej nie mają bowiem podatnicy w Finlandii, Austrii, Bułgarii, Chorwacji, Cyprze, Czechach, Węgrzech, Litwie, Rumunii, Słowenii, Słowacji, Szwecji, Wielkiej Brytanii i Danii.

Koszt przykładowych preferencji obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych w warunkach 2014 r. wyniósł:

1. kwota zmniejszająca podatek – 12,9 mld zł;

---

<sup>19)</sup> Dane za 2013 r.

2. preferencyjne opodatkowania dochodów:
  - a) małżonków - 3,1 mld zł,
  - b) osób samotnie wychowujących dzieci - 0,4 mld zł.
3. ulga na dzieci
  - a) odliczona od podatku - 5,6 mld zł,
  - b) zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci - 1,3 mld zł,
4. ulgi odliczane od dochodu - (bez strat z lat ubiegłych) – 0,7 mld zł.

Istotnym elementem polskiego systemu podatków dochodowych, realizującym obok celów fiskalnych cele pozafiskalne, a więc wpływającym na całościową ocenę systemu podatkowego w kategoriach sprawiedliwości podatkowej, są różnego rodzaju ulgi, odliczane zarówno od dochodu jak i od podatku. Poniżej zaprezentowane zostały poszczególne ulgi wraz z syntetycznym ich omówieniem oraz wskazaniem skutków finansowych w roku 2014, co pozwoli zobrazować wielość instrumentów przy pomocy, których realizowane są cele socjalne i społeczne w ramach polityki podatkowej.

#### **Ulgi odliczane od dochodu:**

##### 1. darowizny, w tym:

- darowizny przekazane na cele określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych realizującym te cele;

W ramach tej ulgi odliczeniu podlegają darowizny na szlachetne cele realizowane przez organizacje pozarządowe. W 2014 r. kwota odliczeń wyniosła 0,1 mld zł, przeciętne odliczenie 879 zł;

- darowizny na cele kultu religijnego; w 2014 r. kwota odliczeń wyniosła 0,1 mld zł, a przeciętne odliczenie 1 103 zł;
- darowizny na cele krwiodawstwa; w 2014 r. kwota odliczeń wyniosła ok 25 mln zł, a przeciętne odliczenie 210 zł;

- darowizny na cele wynikające z odrębnych ustaw (ustawy o stosunku państwa do poszczególnych kościołów); w ramach tej ulgi odliczeniu podlegają wydatki na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez kościelne osoby prawne; w 2014 r. odliczono 72 mln zł, a przeciętne odliczenie wyniosło 3 220 zł;

## 2. ulga na cele rehabilitacyjne

Adresowana dla osób niepełnosprawnych oraz osób, na których utrzymaniu pozostają osoby niepełnosprawne. Zawiera szeroki katalog wydatków, w większości nieograniczonych żadnym limitem. Przykładowo, odliczeniu w ramach tej ulgi podlegają wydatki poniesione na odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym, odpłatność za pobyt na leczeniu w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, za pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, opiekuńczo-leczniczym, za zabiegi rehabilitacyjne, opiekę pielęgniarską w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się. W 2014 r. skorzystało z niej 1.097.934 podatników, a przeciętna kwota odliczenia wyniosła 2 269 zł.

## 3. ulga z tytułu użytkowania Internetu

Ulga jest limitowa. Każdy z podatników, którzy ponieśli wydatki na korzystanie z Internetu, uprawnionych od ulgi, może dokonać odliczenia od dochodu do wysokości 760 zł rocznie. W 2014 r. skorzystało z niej 411.003 podatników, a przeciętne odliczenie wyniosło 538 zł;

## 4. wydatki na nabycie nowych technologii

Ulga przeznaczona dla osób prowadzących działalność gospodarczą. W 2014 r. skorzystało z niej 37 podatników, a przeciętna kwota odliczenia wyniosła 20 378 zł,

## 5. zwrot nienależnie pobranych świadczeń

Z ulgi skorzystało w 2014 r. 14.186 podatników, a przeciętna kwota odliczona przez podatnika wyniosła 2 459 zł;

## 6. wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego (IKZE)

W 2014 r. z ulgi skorzystało 56 628 podatników, a przeciętne odliczenie wyniosło 2 882 zł;

## 7. odliczenia od dochodu na zasadzie praw nabytych

W ramach tego tytułu podatnik może dokonać odliczenia wydatków poniesionych z tytułu odsetek od kredytów (pożyczek) mieszkaniowych zaciągniętych w latach 2002 – 2006, a także wydatki mieszkaniowe poniesione w latach ubiegłych, które nie znalazły pokrycia w dochodzie za te lata. W 2014 r. z odliczenia tego skorzystało 113.637 podatników, a przeciętna odliczona kwota wyniosła 2 012 zł.

### **Ulgi odliczane od podatku:**

#### **1. ulga na dzieci**

Na przestrzeni dwudziestu kilku lat funkcjonowania systemu podatkowego ulegał on ciągłej transformacji, polegającej m.in. na wzmacnianiu działań prorodzinnych za pomocą narzędzi podatkowych. Przykładem tej zmiany jest ulga na dzieci, która została włączona do systemu podatku dochodowego od osób fizycznych z dniem 1 stycznia 2007 r. ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>20</sup>. Pierwotnie ustawa ta zakładała ulgę w wysokości 120 zł na każde dziecko.

Poselski projekt zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, złożony na ręce Marszałka Sejmu RP w dniu 27 czerwca 2007 r. zakładał podwyższenie kwoty tej ulgi do wysokości kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej (tj. w 2007 r. – 572,54 zł na każde dziecko). Ostatecznie podczas prac parlamentarnych nad projektem posłowie przegłosowali podwojenie kwoty ulgi, w stosunku do proponowanej w projekcie poselskim, co znalazło swój wyraz w uchwalonej w dniu 5 września 2007 r. ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>21</sup>.

W wyniku kolejnej nowelizacji ustawy, począwszy od 2008 r. umożliwiono korzystanie z omawianej ulgi podatnikom, których dzieci uczyły się w zagranicznych szkołach i uczelniach. Z kolei od 2009 r. rozszerzono prawo do odliczenia ulgi na podatników pełniących funkcję opiekuna prawnego dziecka, o ile dziecko z nim zamieszkiwało, a także o podatników sprawujących opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Począwszy od 2013 r. zwiększono kwotę przedmiotowej ulgi dla rodzin z trojgiem i większą liczbą dzieci, a także ograniczono kwotę odliczenia dla rodzin z jednym dzieckiem poprzez

---

<sup>20</sup> Dz. U. Nr 217, poz. 1588.

<sup>21</sup> Dz. U. Nr 191, poz. 1361.

wprowadzenie kryterium dochodowego. Ustawodawca uznał bowiem, że ta forma pomocy państwa, z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną kraju powinna promować przede wszystkim rodziny wielodzietne. Z tego też względu, w grupie podatników z jednym dzieckiem zdecydowano się na uzależnienie korzystania z ulgi od kryterium dochodowego. Powyższe zmiany zostały wprowadzone w oparciu o przedłożenie rządowe stanowiące realizację zapowiedzianych przez Premiera Donalda Tuska w expose wygłoszonym w dniu 18 listopada 2011 r. zmian kierunku polityki fiskalnej w kontekście sytuacji demograficznej kraju oraz zasady sprawiedliwości i solidarności społecznej.

Mając na uwadze z jednej strony stan finansów publicznych, z drugiej natomiast trudną sytuację finansową rodzin wychowujących dzieci, Rząd zdecydował się na dodatkowe wsparcie tych rodzin. Od 2014 r. oprócz podwyżki kwoty ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko (wzrost o 20% w stosunku do obowiązującej w 2013 r.) wprowadzono mechanizm zwrotu kwoty przewyższającej dokonane odliczenie z tego tytułu (do wysokości łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegających odliczeniu). Zwiększenie wsparcia w zakresie ulgi na dzieci przyniesie rodzinom z dziećmi wymierne korzyści finansowe.

W konsekwencji, w obecnym stanie prawnym odliczeniu podlega za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego, w którym podatnik wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało albo sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, w stosunku do:

- 1) jednego małoletniego dziecka – kwota 92,67 zł, jeżeli dochody podatnika:
  - a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 000 zł,
  - b) niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 000 zł, za wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko wymienionego w art. 6 ust. 4<sup>22)</sup>, do którego ma zastosowanie kwota dochodu określona w lit. a);
- 2) dwojga małoletnich dzieci – kwota 92,67 zł, na każde dziecko;

---

<sup>22)</sup> rodzic lub opiekun prawny, podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, będący panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności.

- 3) trojga i więcej małoletnich dzieci – kwota stanowiąca:
- a) 92,67 zł, odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko,
  - b) 166,67 zł, na trzecie dziecko (2000,04 zł rocznie),
  - c) 225 zł, na czwarte i każde kolejne dziecko (2700 zł rocznie).

Odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

Na powyższych zasadach z odliczenia może również skorzystać podatnik, który – w związku z wykonywaniem ciężącego na nim obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej – utrzymywał w roku podatkowym pełnoletnie dziecko:

- które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkole, o której mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskało dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej.

Wprowadzony począwszy od rozliczenia za 2014 r. zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci wyniósł 1,3 mld zł.

Przeznaczenie tych samych środków (1,3 mld zł) na podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej oznaczałoby jej wzrost do wysokości 616,12 zł, a zatem byłaby ona wyższa od obecnej o 60,10 zł, tj. miesięcznie o 5,01 zł. Oznacza to, iż dochód wolny od opodatkowania wzrósłby z 3 089 zł do 3 422,89 zł. Jest to efekt finansowy jednego tylko z instrumentów realizacji celów społecznych. Kwota ta zatem miałaby znikomy wpływ na zmniejszenie obciążeń podatkowych ogółu podatników.

Ulga na dzieci wraz z kwotą zwrotu nieodliczonej kwoty ulgi za 2014 r. spowodowała ubytek dochodów finansów publicznych w wysokości ok. 7 mld zł;



## 2. ulga abolicyjna

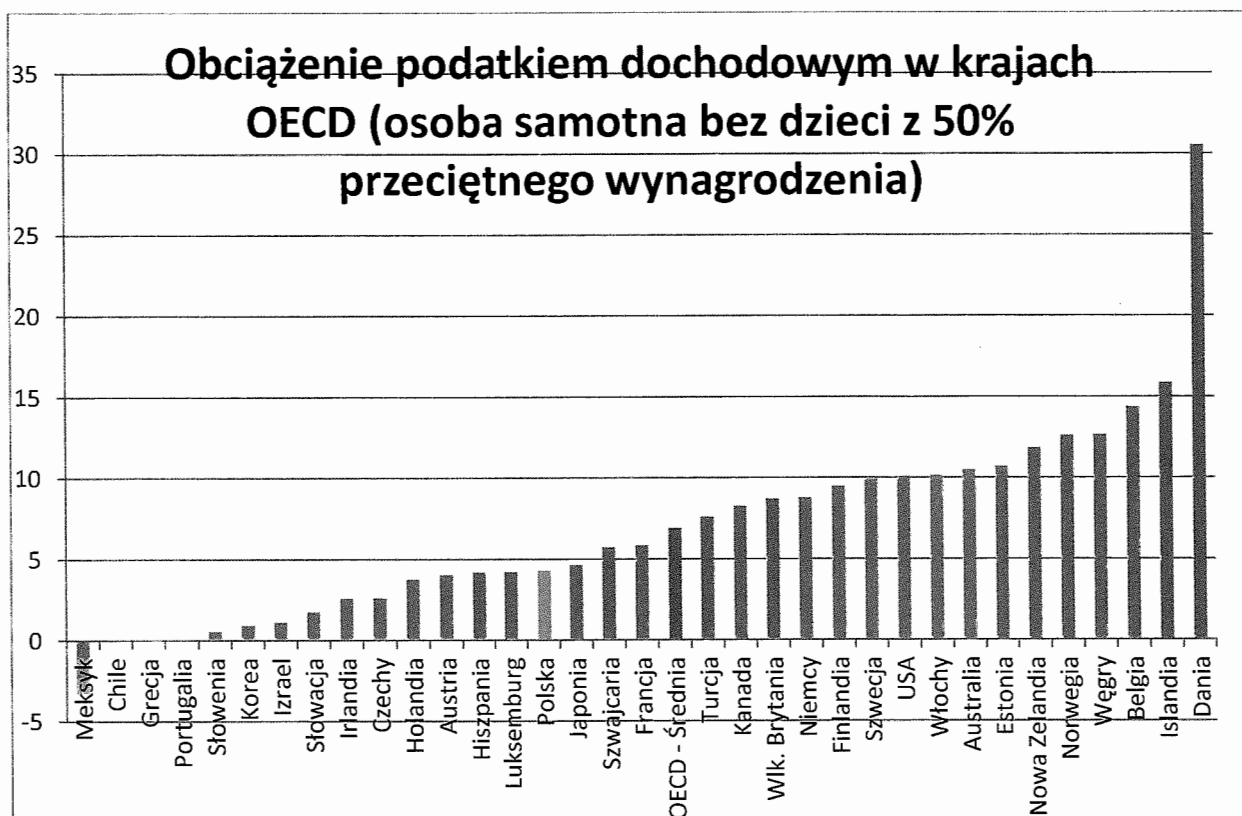
ulga przeznaczona dla podatników powracających z emigracji zarobkowej. W 2014 r. z ulgi skorzystało 16.636 podatników, a przeciętna kwota odliczenia wyniosła 6 076 zł.

## 3. odliczenia od podatku na zasadzie praw nabytych

ulga przeznaczona dla osób, które poniosły wydatki na wpłaty do prowadzonej przez bank kasy mieszkaniowej, a także wydatków na cele mieszkaniowe poniesionych w latach ubiegłych, które nie znalazły pokrycia w podatku za te lata. W 2014 r. z odliczeń skorzystało 57.432 podatników, a przeciętna kwota odliczenia wyniosła 1 276 zł.

Jak wynika z przedstawionego wyżej zestawienia instrumentów podatkowych, które obok funkcji fiskalnej realizują także funkcje społeczne i socjalne, wysokość kwoty zmniejszającej podatek nie jest wyznacznikiem faktycznych obciążeń dochodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Pomimo bowiem stosunkowo niskiej kwoty zmniejszającej podatek, według danych z zeznań podatkowych **za 2014 r. średnia efektywna stawka podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosła 8,41%, w tym 7,26% w pierwszym przedziale dochodu (do kwoty 85 528 zł) i 15,61% w drugim przedziale dochodu (powyżej 85 528 zł)**. Oznacza to, że korzystanie przez podatników z przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych preferencji pozwala na znaczne obniżenie ich obciążenia podatkiem dochodowym od osób fizycznych. **Efektywna stawka opodatkowania dochodów z pierwszego przedziału skali jest bowiem dwuipółkrotnie niższa od stawki określonej w ustawie, zaś dla dochodów z drugiego przedziału skali dwukrotnie.**

Oceniając wielkość obciążeń podatkowych w polskim systemie podatku dochodowego warto również odwołać się do danych porównawczych. Obciążenie podatkiem dochodowym w krajach OECD (2013 r.) dla osoby samotnej bez dzieci z wynagrodzeniem na poziomie 50% przeciętnego wynagrodzenia przedstawia poniższy wykres:



Polska znajduje się w grupie krajów o obciążeniu podatkiem dochodowym poniżej średniej notowanej w krajach OECD. Porównywanie systemów podatkowych nie przedstawia jednak w całości skomplikowanej problematyki sytuacji podatników, w tym zwłaszcza sytuacji majątkowej i socjalnej. Problem należy rozpatrywać całościowo z uwzględnieniem systemu pomocy społecznej dla najuboższych i dostępnych w jego ramach instrumentów. System podatkowy i tworzące go regulacje nie są bowiem narzędziem właściwym do udzielania pomocy osobom ubogim. Zadaniu temu służy bowiem pomoc społeczna. Przepisy podatkowe powinny zaś przede wszystkim spełniać swoją podstawową funkcję, jaką jest funkcja fiskalna. To właśnie ta funkcja decyduje o ich kształcie i ewolucji.

Należy jeszcze raz przypomnieć, że zadaniem systemu podatkowego jest zapewnienie wpływów do budżetu państwa pozwalających na wykonywanie jego zadań, w tym również w obszarze pomocy społecznej i wsparcia dla różnych grup społecznych. W wyniku redystrybucji środków pieniężnych podatki pobrane od podatników, również tych stosunkowo niezamożnych powracają do nich w postaci różnego rodzaju świadczeń pomocowych. Tytułem przykładu warto w tym miejscu przypomnieć, że w ostatnich latach zainicjowano szereg działań w zakresie polityki rodzinnej i redystrybucyjnej ukierunkowanych na wsparcie rodzin (m. in. wprowadzenie Karty Dużej Rodziny, zwiększenie kwoty ulgi na dzieci, wprowadzenie mechanizmu „złotówka za złotówkę” do systemu świadczeń rodzinnych,

waloryzacja świadczenia pielęgnacyjnego, objęcie młodych matek którym nie przysługuje zasiłek macierzyński rocznym świadczeniem macierzyńskim o wysokości 1000 zł), pociągających za sobą znaczące koszty dla sektora finansów publicznych.

Podsumowując, zmiany w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym zmiany dotyczące kwoty zmniejszającej podatek i jej waloryzacji były i są uwarunkowane aktualnym stanem finansów publicznych. Ustawodawca korzystając z zasady władztwa daninowego oraz swobody regulacyjnej w zakresie podatków obowiązany jest tak ukształtować system podatkowy, aby zapewnić jego efektywność w realizacji zasady równowagi budżetowej oraz równowagi finansów publicznych. W pierwszej kolejności przepisy podatkowe realizują więc funkcje fiskalne. Inne ich zadania schodzą na dalszy plan i uzależnione są od potrzeb finansowych państwa. W tym kontekście podnieść należy, że od 2009 r. Polska była objęta procedurą nadmiernego deficytu i zobowiązana do podjęcia działań redukujących wydatki. Jednym z działań strukturalnych realizujących ten cel było niezmiennianie skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Realizację tych zobowiązań stanowiły przyjmowane w latach 2010-2015 przez Radę Ministrów Wieloletnie Plany Finansowe Państwa ustalone na okresy czteroletnie, które przewidywały utrzymanie na obecnym poziomie parametrów skali podatkowej oraz pracowniczych kosztów uzyskania przychodu.

W ocenie Rady Ministrów potrzeby finansowe państwa oraz wysoki poziom zadłużenia powodują, że wysokość kwoty zmniejszającej podatek ustalona została na poziomie umożliwiającym zachowanie równowagi budżetowej. **Jest ona przejawem swego rodzaju kompromisu między zasadą zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej, a zasadą równowagi finansów publicznych.** Jednocześnie ze względu na istnienie w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych szeregu różnych instrumentów podatkowych, realizujących również funkcje socjalne i społeczne podnieść należy, że ocena kwoty zmniejszającej podatek w ujęciu sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od tych rozwiązań jest działaniem nieprawidłowym. Z tego też względu Rada Ministrów prezentuje stanowisko, zgodnie z którym art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie zaskarżonym przez Rzecznika Praw Obywatelskich jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

**Brak niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie zaskarżonym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.**

W piśmie procesowym z dnia 2 czerwca 2015 r. Wnioskodawca jako jeden z dodatkowych wzorców kontroli wskazał art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Argumentował przy tym, że ustalenie kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 556,02 zł, a więc istotnie poniżej granicy minimum egzystencji (w skali roku), narusza prawo własności oraz prawa majątkowe osób, które nie mając środków do zaspokojenia swoich podstawowych potrzeb egzystencjalnych obowiązane są jednocześnie zapłacić podatek dochodowy. Wnioskodawca wskazał więc jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę ochrony własności, praw majątkowych i dziedziczenia. Podniósł przy tym, że ograniczenie prawa własności i innych praw majątkowych w wyniku ustalenia zbyt niskiej kwoty zmniejszającej podatek oraz wynikające z tego tytułu uciążliwości dla najuboższych podatników są nieproporcjonalne w stosunku do korzyści uzyskiwanych przez budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Powołana przez Rzecznika Praw Obywatelskich jako wzorzec kontroli zasada ochrony własności ma charakter gwarancyjny, wobec czego skierowana jest do organów państwa. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 marca 2008 r. „*adresatem obowiązków wynikających z prawa własności i innych praw majątkowych gwarantowanych w art. 64 Konstytucji są władze publiczne*”<sup>23</sup>. Ochronę własności i innych praw majątkowych w relacjach pomiędzy podmiotami niepublicznymi, a więc w relacjach horyzontalnych, normują przepisy ustaw zwykłych.

Zdaniem Rady Ministrów w kontekście zasady ochrony własności należy zwrócić uwagę na sam przedmiot chroniony konstytucyjną normą gwarancyjną wywodzoną z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Jest to własność, jak również inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia. Ze względu na brak bezpośredniego związku z przedmiotem sprawy niniejsze stanowisko nie zawiera całościowej analizy własności jako prawa chronionego na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP – to bowiem zagadnienie niezwykle szerokie. Wskazać natomiast należy na jeden z czynników wyznaczających zakres ochrony prawa własności w kontekście gwarancji konstytucyjnych. Klarownie przedstawił to zagadnienie Trybunał

---

<sup>23</sup> Wyrok TK z dnia 17 marca 2008 r., K 32/05, OTK-A 2008/2/27.

Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 kwietnia 2002 r. stwierdzając, że: *„Istotne znaczenie w tym kontekście ma konfrontacja przepisów dotyczących prawa własności zawartych w rozdziale II Konstytucji z art. 84 ustawy zasadniczej. Pozwala ona określić zakres konstytucyjnego rozumienia prawa własności. Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. W rezultacie stwierdzić należy, iż treść normatywna pojęcia własności zawartego we wskazanych jako wzorzec odniesienia przepisach Konstytucji zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw”*. Przywołane stanowisko Trybunału ma kluczowe znaczenie dla rozważań o charakterze relacji pomiędzy konstytucyjną ochroną własności i innych praw majątkowych, a ciężarami publicznymi nakładanymi w zgodzie z ustawą zasadniczą przez państwo. Zagadnienie to zostanie szczegółowo omówione w dalszej części stanowiska Rady Ministrów.

Powołanie przez Rzecznika Praw Obywatelskich jako wzorca kontroli art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jest co najmniej z dwóch powodów nieprawidłowe. Po pierwsze, przepis art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy do grupy norm prawa podatkowego, a te nie są rozpatrywane przez Trybunał Konstytucyjny w kategoriach ograniczenia prawa własności. Po drugie zaś, przepis zmniejszający podatnikom ekonomiczny ciężar podatku – a takim przepisem jest art. 27 ust. 1 przywołanej ustawy – nie tylko nie ogranicza prawa własności lub innych praw majątkowych, ale co więcej służy ich zachowaniu.

Uzasadniając powyższe stanowisko Rada Ministrów podnosi, że art. 64 Konstytucji RP nie może stanowić adekwatnego wzorca kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. Zagadnienie to było przedmiotem wielokrotnych rozważań Trybunału Konstytucyjnego, stanowiących podstawę utrwalonej linii orzeczniczej w tym zakresie. W uzasadnieniu wyroku z dnia 13 października 2008 r. Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie stwierdził, że *„nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku czy innej daniny, zawsze jest ograniczeniem prawa własności (art. 64 ust. 3) – prowadziłoby do wniosku, że każda*

*niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności*<sup>24</sup>. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym, obejmującym nie tylko obywateli, obowiązkiem wynikającym wprost z ustawy zasadniczej, a mianowicie jej art. 84 oraz przepisów zamieszczonych w rozdziale X. Stanowiąc przepisy daninowe ustawodawca zawsze ingeruje w sferę praw majątkowych jednostki, jednak ingerencja ta nie powinna być rozpatrywana w kategoriach ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności. Aktywność władz państwowych polegająca na ustanawianiu tych obowiązków posiada bowiem wyraźną podstawę w przepisach Konstytucji. Co więcej, ponoszenie szeroko rozumianych ciężarów publicznych jest niezbędne do istnienia i prawidłowego funkcjonowania państwa. Z tego też względu obowiązki daninowe oraz prawa i wolności ekonomiczne jednostek pozostają ze sobą w ścisłej relacji, jednak nie można w tym przypadku mówić o relacji prostego ograniczania prawa przez obowiązek. Należy bowiem wskazać na ścisłą zależność tych praw od obowiązków. Gdyby bowiem nie istniały obowiązki daninowe państwo nie posiadałoby środków na realizację swoich zasadniczych zadań, w tym z dziedziny bezpieczeństwa oraz wymiaru sprawiedliwości. Tym samym nie byłoby możliwe zapewnienie ochrony własności i innych praw – nie tylko o charakterze majątkowym. **Istnienie obowiązków daninowych jest więc warunkiem prawidłowego funkcjonowania państwa, a pośrednio także ochrony praw i wolności gwarantowanych w Konstytucji.**

Opisana wyżej relacja praw i obowiązków znajduje bardzo mocne uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>25</sup>. Wychodząc z niej Trybunał prezentuje utrwalone stanowisko, zgodnie z którym ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych nie jest ograniczeniem rozpatrywanym w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw. Jak bowiem wskazano w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 listopada 2014 r. *„obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64*

---

<sup>24</sup> Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, OTK-A 2008/8/136.

<sup>25</sup> Por. wyrok TK z dnia 11 grudnia 2001 r., SK 16/00; OTK 2001/8/257; wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; wyrok TK z dnia 22 maja 2007 r., SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; wyrok TK z dnia 6 stycznia 2009 r., SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; postanowienie TK z dnia 9 lipca 2012 r., SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; postanowienie TK z dnia 5 czerwca 2013 r., SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68.

*ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli*<sup>26</sup>.

Podnieść ponadto należy, że poddany kontroli konstytucyjności przepis art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie wskazanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, a więc w zakresie, w którym ustala kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, należy do sfery prawa podatkowego, jednak nie jest przepisem, który bezpośrednio nakłada obowiązek na podatnika. Jego zastosowanie prowadzi bowiem do zmniejszenia kwoty podatku do zapłaty. Tym samym, biorąc pod uwagę literalne brzmienie tego przepisu, nie sposób traktować go jako ograniczenia prawa własności lub innych praw majątkowych. Zmniejszając kwotę należnego do zapłaty podatku, prowadzi on do ograniczenia ciężaru ekonomicznego podatku dla podatnika, a jednocześnie powoduje, że jego majątek doznaje uszczerbku w mniejszym zakresie, niż miałyby to miejsce, gdyby ustawodawca nie wprowadził do systemu podatkowego instytucji kwoty zmniejszającej podatek. Kontrola przepisu, którego stosowanie wywiera pozytywny skutek między innymi w sferze praw majątkowych podatnika, z wzorcami konstytucyjnymi zakazującymi naruszania własności i praw majątkowych w sposób nieproporcjonalny, nie jest możliwa. **Artykuł 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w którym zaskarżył go Rzecznik Praw Obywatelskich, z samej swej istoty wyrażającej się w jego literalnym brzmieniu i praktyce stosowania, nie powoduje bowiem bezpośredniego ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych.** Mając na uwadze zarysowany w wyroku z dnia 13 października 2008 r. pogląd, że *„przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję*<sup>27</sup>, podkreślić należy, iż art. 27 ust. 1 przywołanej wyżej ustawy, w zakresie objętym badaniem zgodności z Konstytucją nie kreuje obowiązku, a zatem nie może być mowy o jakimkolwiek związku, a już tym bardziej związku rzeczywistym pomiędzy dyspozycją normy wynikającej z tego przepisu, a ingerencją w sferę wolności i praw jednostki. Z tych powodów – w opinii Rady Ministrów – art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie może stanowić w przedmiotowej sprawie adekwatnego wzorca kontroli art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie

<sup>26</sup> Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12, OTK-A 2014/10/113.

<sup>27</sup> Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, OTK-A 2008/8/136.

wskazany przez Wnioskodawcę. Wobec tego Rada Ministrów prezentuje stanowisko, że poddany badaniu przepis nie jest niezgodny z Konstytucją w rozpatrywanym zakresie.

**Niedopuszczalność wydania wyroku w zakresie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie wskazanym zaskarżonym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, z art. 64 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.**

W *petitum* pisma procesowego z dnia 2 czerwca 2015 r. Rzecznik Praw Obywatelskich powołuje w istocie rzeczy dwa samodzielne wzorce kontroli konstytucyjnej, tj. art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 2, rozpatrując je w związku ze statuującym zasadę proporcjonalności artykułem 31 ust. 3 Konstytucji. Samodzielność treści normatywnej tych wzorców nie znalazła jednak odzwierciedlenia w uzasadnieniu wskazanego pisma procesowego. Obydwa wzorce kontroli są bowiem w sposób konsekwentny powoływane łącznie, a przedstawiona przez Rzecznika argumentacja odnosi się do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych. Tym samym dotyczy jedynie zasady ochrony własności i innych praw majątkowych. Jest więc argumentacją adekwatną dla badania zgodności przepisu ustawy z wzorcem konstytucyjnym wyrażonym w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Nie przystaje natomiast do oceny normy prawnej w świetle art. 64 ust. 2 Konstytucji RP i wynikającej z niej zasady równej ochrony praw majątkowych.

Wzorzec kontroli w postaci art. 64 ust. 2 Konstytucji RP posiada samodzielną, niezależną od art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, treść normatywną, bardzo ściśle powiązaną z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Z dosłownego brzmienia tego przepisu wynika, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Artykuł 64 ust. 2 Konstytucji RP wyraża więc zasadę równej ochrony praw majątkowych, stanowiącą przejaw ogólnej zasady równości statuowanej w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej. Jak podnosi L. Garlicki wskazany przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP należy traktować „jako jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego”<sup>28</sup>. Trybunał Konstytucyjny stwierdza zaś, że zasada równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz

---

<sup>28</sup> L. Garlicki [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz [red.:] L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003 r., komentarz do art. 64 Konstytucji, pkt 14.



prawa dziedziczenia „*nawiązuje do ogólnej zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji, i jako taka jest jej emanacją*”<sup>29</sup>.

Mając na uwadze ścisły związek art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji RP należy zwięźle zasygnalizować, że zasadniczą treścią zasady równości jest nakaz jednakowego traktowania podmiotów charakteryzujących się tą samą cechą relewantną (istotną). A zatem zasada równości wobec prawa nakazuje w sposób identyczny traktować wszystkich adresatów norm prawnych znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Jak podkreśla Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 lutego 2008 r. z zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego, traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą cechą relewantną, co oznacza zarówno zakaz dyskryminowania, jak i faworyzowania takich osób. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza natomiast odmienne traktowanie osób, które tej cechy nie mają. Ustalenie, czy zasada równości rzeczywiście została w konkretnym wypadku naruszona, wymaga zatem określenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów określających ich sytuację, które są prawnie relewantne<sup>30</sup>.

Zasada równej ochrony praw majątkowych, w tym prawa własności, przejawia się jednocześnie w sferze podmiotowej i przedmiotowej. Realizuje się więc ona w stosunku do konkretnych podmiotów, którym przysługują prawa majątkowe oraz do zakresu ochrony praw tych podmiotów. Kierując się takim ujęciem omawianej zasady Trybunał Konstytucyjny wyróżnia dwa jej aspekty. Po pierwsze, jest to aspekt uniwersalny ochrony praw majątkowych. Przysługuje ona bowiem każdemu, bez względu na cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Inaczej rzecz ujmując, prawo majątkowe znajdujące oparcie w przepisach ustawy podlega ochronie bez względu na to, komu przysługuje. Drugi aspekt przedmiotowej ochrony można określić mianem aspektu równościowego. Przejawia się on w zasadzie, że ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich podmiotów, którym te prawa przysługują. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 grudnia 2002 r. zasada równej ochrony praw majątkowych nie dotyczy „*gwarancji określonej treści prawa majątkowego, jego skuteczności względem określonych osób itp., lecz istnienia przewidzianych w ustawodawstwie praw majątkowych i równego traktowania uprawnionych. Oznacza to, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę*

<sup>29</sup> Wyrok TK z dnia 26 lutego 2008 r., SK 89/06, OTK-A 2008/1/7.

<sup>30</sup> Wyrok TK z dnia 26 lutego 2008 r., SK 89/06, OTK-A 2008/1/7.

*w kreowaniu ich treści, musi liczyć się z koniecznością respektowania zasad wskazanych w art. 64 Konstytucji*<sup>31</sup>.

Mając na uwadze przywołaną powyżej zasadniczą treść zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia podnieść należy, że Rzecznik Praw Obywatelskich nie powołuje się na nią – choćby pośrednio – w uzasadnieniu pisma procesowego z dnia 2 czerwca 2015 r., a przede wszystkim nie wyjaśnia w jaki sposób miało dojść do naruszenia tej zasady wskutek określenia kwoty zmniejszającej podatek w pierwszym przedziale skali podatkowej w wysokości 556,02 zł. **Zdaniem Rady Ministrów rozszerzeniu pierwotnego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o wzorzec kontroli z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nie towarzyszyło jakiegokolwiek uzasadnienie dla powołania właśnie tego wzorca.** Podkreślić należy, że po pierwsze Wnioskodawca nie wyjaśnia w jaki sposób odczytuje zasadę równej ochrony praw majątkowych i jakie konkretne, szczegółowe dyrektywy dla ustawodawcy z niej wywodzi. Po drugie zaś, nie wskazuje na czym polega w przedmiotowej sprawie naruszenie wzorca kontroli w postaci art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, w tym zwłaszcza nie określa w jaki sposób doznała uszczerbku zasada równości oraz na czym uszczerbek ten polegał. Tymczasem – jak wynika z przedstawionego powyżej omówienia zasady równości – zasada ta zostaje naruszona w przypadku odmiennego, niejednakowego traktowania podmiotów, które posiadają tę samą cechę relewantną, co może przybierać postać zarówno dyskryminowania jak i faworyzowania takich podmiotów. Wnioskodawca wskazując na naruszenie zasady równości powinien więc przede wszystkim określić grupę podmiotów, które zostały potraktowane w niejednakowy sposób oraz wykazać, że posiadają identyczne cechy relewantne i znajdują się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Konieczne było również wykazanie, że do nierównego traktowania w obszarze ochrony praw majątkowych doszło w wyniku zastosowania art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie zaskarżonym przez Rzecznika. Uzasadnienie przedstawione przez Rzecznika nie obejmuje przedstawionych kwestii i w żaden – nawet najbardziej lakoniczny – sposób ich nie omawia.

**Biorąc pod uwagę powyższe Rada Ministrów podnosi, że wniosek o zbadanie zgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie został przez Wnioskodawcę uzasadniony.**

---

<sup>31</sup> Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2012 r., K 33/02, OTK-A 2002/7/97.

**Całkowity brak uzasadnienia zarzutu lub niewystarczające uzasadnienie zarzutu niezgodności z Konstytucją skutkują umorzeniem postępowania w zakresie dotyczącym rozpoznania tego zarzutu.** W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie podkreśla się, że prawidłowe pismo inicjujące postępowanie kontrolne powinno zawierać szczegółową i precyzyjną jurydyczną argumentację uprawdopodobniającą stawiane zarzuty<sup>32</sup>. Uzasadnienie zarzutu musi więc być rzeczowe, precyzyjne i wyczerpujące. Samo wskazanie zaskarżonego przepisu oraz wzorców jego kontroli konstytucyjnej nie może być uznane za wystarczające w przypadku, gdy Wnioskodawca nie przedstawił żadnej argumentacji, która wskazywałaby na to, w jaki sposób prawa lub wolności wynikające z Konstytucji zostały naruszone przez zaskarżone przepisy ustawy, albo przedstawiona argumentacja nie dotyczy zarzutu postawionego w *petitum* pisma.

Brak prawidłowego uzasadnienia zarzutu może stanowić przeszkodę w jego rozpoznaniu przez Trybunał, który będąc związany wnioskiem nie może domyślać się intencji Wnioskodawcy, czy też określać za niego właściwych wzorców kontroli konstytucyjności. **Brak taki stanowi więc ujemną przesłankę wydania wyroku, skutkującą obligatoryjnym umorzeniem postępowania.** Z tego też względu Rada Ministrów wnosi, aby Trybunał Konstytucyjny na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym umorzył postępowanie w części, w jakiej dotyczy ono zarzutu niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w zakresie wskazanym przez Wnioskodawcę) z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na wypadek, gdyby Trybunał nie podzielił stanowiska Rady Ministrów w przedmiocie nieuzasadnienia wskazanego wyżej zarzutu przez Wnioskodawcę, z ostrożności procesowej Rada Ministrów podnosi, że w takim przypadku zasadne jest stanowisko, iż 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 556,02 zł nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Artykuł 64 ust. 2 Konstytucji rozpatrywany w kontekście zasady proporcjonalności nie jest bowiem adekwatnym wzorcem kontroli. Norma prawna dotycząca obowiązków podatkowych, a tym bardziej norma ograniczająca wymiar tych obowiązków nie może być traktowana jako

---

<sup>32</sup> Por. np.: postanowienie TK z dnia 17 listopada 2011 r., Ts 40/11, OTK ZU nr 6/B/2011, poz. 476; postanowienie TK z dnia 2 lutego 2012 r., Ts 93/11, OTK ZU nr 1/B/2012, poz. 132; postanowienie TK z dnia 9 grudnia 2014 r., P 34/14, OTK-A 2014/11/125.

ograniczenie zasady równej ochrony praw majątkowych. Obowiązki daninowe nałożone ustawowo, w tym obciążenia podatkowe – zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego – nie poddają się kontroli w kategoriach ograniczenia prawa własności czy innych praw majątkowych. Zależność tą należy ujmować szeroko, obejmując nią nie tylko ograniczenie samego prawa poprzez np. utrudnienie korzystania z niego, lecz także ograniczenie ochrony, jaka prawu temu przysługuje na mocy ustawy. Argumentacja przedstawiona we fragmencie stanowiska dotyczącym nieadekwatności wzorca kontroli z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jest więc również aktualna w stosunku do wzorca z art. art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W świetle tej argumentacji i orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, na których ona bazuje uzasadnione jest przedstawione wyżej – z ostrożności procesowej – stanowisko, że art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie wskazanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Mając na uwadze przedstawione wyżej stanowisko i argumenty na jego poparcie Rada Ministrów wnosi jak w *petitum* niniejszego pisma.

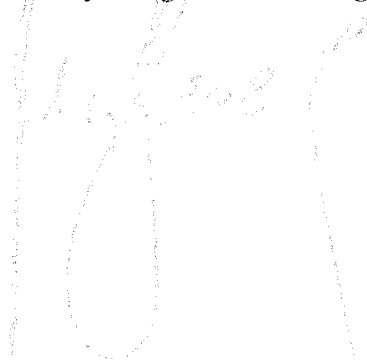
Do reprezentowania Rady Ministrów w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym w przedmiotowej sprawie (sygn. akt K 21/14) Rada Ministrów upoważnia:

1. **Pana Jarosława Nenemana** – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów;
2. **Panią Joannę Knapińską** – Dyrektora Departamentu Postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym w Rządowym Centrum Legislacji;
3. **Pana Karola Grzybowskiego** – legislatora w Rządowym Centrum Legislacji.

Z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów

**Maciej Berek**

*Prezes Rządowego Centrum Legislacji*



Załączniki:

1. Pełnomocnictwo;
2. Odpisy niniejszego stanowiska – 5 egz.