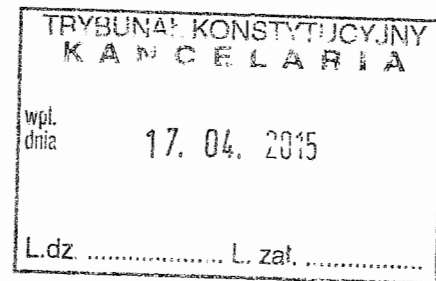




PG VIII TK 88/14

K 21/14



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o „stwierdzenie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP”

- na podstawie art. 27 pkt 5 w związku z art. 33 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) -

przedstawiam następujące stanowisko:

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 jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej również: Wnioskodawca lub Rzecznik) wniósł do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności 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: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub u.p.d.o.f.] w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Rzecznik, na wstępie uzasadnienia wniosku, przypomniał, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidywała pierwotnie coroczną waloryzację kwoty wolnej od podatku, a także, iż przepisy, które zawierały ustawowy mechanizm waloryzacji kwoty wolnej od podatku, zostały uchylone przez art. 1 pkt 21 lit. b ustawy z dnia 12 listopada 2003 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2003 roku Nr 202, poz. 1956 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2004 roku. Wnioskodawca wskazał nadto, że od tego czasu kwotę zmniejszającą podatek podwyższono jedynie raz - ustawą z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006 roku Nr 117, poz. 1588 ze zm.), kiedy to zwiększoną ją z 530,08 zł do 556,02 zł.

Już samo zaniechanie stosowania stałego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku budzi wątpliwości Rzecznika, zwłaszcza wobec stałego wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych.

Zdaniem Wnioskodawcy, „[w]eryfikacji wymaga [...] przede wszystkim przyjęte przez ustawodawcę założenie, że przekroczenie przez podatnika kwoty wolnej od podatku (3089 zł w ciągu roku podatkowego) świadczy o tym, że jest

on w stanie w granicach tak ustalonego dochodu zaspokoić swoje elementarne potrzeby życiowe i posiada równocześnie rzeczywistą zdolność do ponoszenia ciężarów publicznych w postaci uiszczania podatku” (uzasadnienie wniosku, s. 5).

W celu przeprowadzenia takiej weryfikacji, Rzecznik sięgnął do przepisów ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (t. j.: Dz. U z 2013 roku, poz. 182 ze zm.) [dalej: ustawa o pomocy społecznej]. Wnioskodawca podniósł, iż, zgodnie z art. 2 ust. 1 wskazanej ustawy, „pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa, mającą na celu umożliwienie osobom i rodzinom przezwycięzenie trudnych sytuacji życiowych, których nie są one w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości”, a jej art. 3 ust. 1 stanowi, że „[p]omoc społeczna wspiera osoby i rodziny w wysiłkach zmierzających do zaspokojenia niezbędnych potrzeb i umożliwia im życie w warunkach odpowiadających godności człowieka” (uzasadnienie wniosku, s. 5 - 6).

Według Rzecznika Praw Obywatelskich, „pierwszym i podstawowym powodem trudnej sytuacji w rozumieniu tej ustawy [ustawy o pomocy społecznej – przyp. wł.] jest ubóstwo” (uzasadnienie wniosku, s. 6).

Wnioskodawca stwierdził, że „[a]ktualnie progi interwencji socjalnej z powodu ubóstwa wyznaczają kryteria dochodowe określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej (Dz. U. poz. 823). Kryteria te zostały ustalone dla osoby samotnie gospodarującej – w wysokości 542 zł, dla osoby w rodzinie – wysokości 456 zł (§ 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów). Tak więc przykładowo osoba samotnie prowadząca gospodarstwo domowe w sensie normatywnym jest uznawana za osobę żyjącą w ubóstwie, jeśli jej dochód roczny [...] nie przekracza kwoty 6504 zł, a więc kwoty, która jest ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. Należy przy tym zauważyć, że obowiązujące progi dochodowe w

pomocy społecznej uprawniające do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej odpowiadają kategorii minimum egzystencji, a więc jednej z najniższych linii ubóstwa. Minimum egzystencji wyznacza bowiem najniższy standard życia, poniżej którego występuje biologiczne zagrożenie życia i rozwoju psychofizycznego człowieka. [...] Dlatego zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wymaga rozważenia, czy osoba, która w znaczeniu nadanym przez prawodawcę jest uważana za osobę żyjącą w ubóstwie w rozumieniu ustawy o pomocy społecznej (a więc na granicy minimum egzystencji) może być równocześnie uznana przez prawo podatkowe za osobę, która jest zdolna do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków” (uzasadnienie wniosku, s. 7-8).

Jako wzorce kontroli Rzecznik wskazał art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Zdaniem Wnioskodawcy, „powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków musi się zawsze łączyć ze zdolnością do ich ponoszenia. Ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki może ponosić tylko ten, kto jest w stanie sprostać tym obowiązkom. Podatek jest świadczeniem pieniężnym i jego sens ekonomiczny sprowadza się w przypadku podatku od osób fizycznych do transferu środków pieniężnych z majątku osoby fizycznej do zasobów Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że osoba fizyczna musi być obiektywnie zdolna do dokonania takiego transferu, a więc musi posiadać dochód, którym mogłaby się <podzielić>. W związku z tym po stronie władzy ustawodawczej art. 84 Konstytucji RP rodzi także obowiązek stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność płatniczą jednostki” (uzasadnienie wniosku, s. 9).

Wnioskodawca, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz poglądy doktryny, uważa, iż „zasada sprawiedliwości wynikająca z art. 2 Konstytucji RP oraz art. 84 Konstytucji RP są adekwatnymi

wzorcami kontroli art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zaskarżonym zakresie. W kontekście tych wzorców należy dokonać 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” (uzasadnienie wniosku, s. 11).

Rzecznik Praw Obywatelskich zaznaczył, że „do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy z pewnością ustalanie kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednakże [...] Trybunał Konstytucyjny posiada kompetencję do oceny, czy korzystając ze względnej swobody regulacyjnej w tym zakresie ustawodawca nie przekroczył granic tej swobody, w szczególności poprzez rozerwanie immanentnej więzi wynikającej z art. 84 Konstytucji RP, a polegającej na łączeniu obowiązku podatkowego ze zdolnością do jego realizacji. [...] Nie realizuje [...] zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód odbiegający od owej granicy [granicy ubóstwa – przyp. wł.] (a więc w znaczeniu normatywnym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych) podzielić się jeszcze tym dochodem z resztą społeczeństwa. W tym przypadku bowiem nakładany ciężar podatkowy w ogóle nie uwzględnia zdolności jego ponoszenia przez podatnika” (uzasadnienie wniosku, s. 12 i 13).

Z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. wynika, że podatek dochodowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem art. 29-30f, pobiera się od podstawy jego obliczenia według następującej skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	85.528	18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr

85.528	14.839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85.528 zł
--------	---

Stawki podatkowe, wskazane w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mają charakter progresywny i szczeblowy¹. „Cechą charakterystyczną stawki progresywnej jest to, że rośnie ona wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Zasadniczo tempo wzrostu stawki jest szybsze od tempa wzrostu podstawy opodatkowania. W podatku dochodowym jest zastosowana progresja szczeblowana, której istota sprowadza się do tego, że podstawę opodatkowania dzieli się na części i do każdej z nich stosuje się osobną stawkę podatkową”².

Ustawodawca przewidział dwie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych - w wysokości 18% i 32%. Wyższa stawka podatkowa ma zastosowanie wtedy, gdy podstawa obliczenia podatku przekroczy 85.528 zł.

W art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca umieścił jeszcze jeden element konstrukcyjny skali podatkowej, a mianowicie kwotę zmniejszającą podatek, której wysokość wynosi aktualnie 556,02 zł. Właśnie ten element skali podatkowej jest przedmiotem skargi konstytucyjnej Rzecznika Praw Obywatelskich.

W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę, iż kwota zmniejszająca podatek nie jest „kwotą wolną od podatku”. Należy bowiem zaznaczyć, że kwotą niepodlegającą opodatkowaniu, czyli właśnie „kwotą wolną od podatku”, jest kwota 3.089 zł. W rzeczywistości stanowi ona dolną granicę stawki podatkowej, albowiem 18% tej kwoty wynosi 556,02 zł. Z uwagi na powyższe stwierdzić

¹ Zob. K. Koperkiewicz – Mordel, [w:] *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, pod red. W. Nykiel, Warszawa 2013, wydanie II, s. 199.

² A. Gomułowicz, [w:] *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, A. Gomułowicz, J. Małecki, ABC, 2003, LEX/el. nr 68178, komentarz do art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, t. 1.

należy, że maksymalną kwotą, która nie podlega opodatkowaniu albo, inaczej mówiąc, jest objęta stawka podatkową w wysokości 0%, jest kwota 3.089 zł³.

Należy też podkreślić, iż, zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., kwota zmniejszająca podatek podlega odliczeniu od podatku dochodowego od osób fizycznych również przez podatników, których dochód podlegający opodatkowaniu przekroczył 85.528 zł.

Art. 2 Konstytucji stanowi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.”. Z kolei art. 84 ustawy zasadniczej ma następujące brzmienie: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.”.

Ze wskazanych przez Rzecznika - jako wzorce kontroli - przepisów ustawy zasadniczej Trybunał Konstytucyjny wywodzi zasadę sprawiedliwości podatkowej.

W wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 roku, sygn. SK 62/08, Trybunał Konstytucyjny podniósł, że „[s]ystem podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest [...] powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika”⁴.

Z kolei w wyroku z dnia 15 lipca 2013 roku, sygn. K 7/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „[n]ałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji i nie może być

³ Por. *Meritum. Podatki 2006*, Dom Wydawniczy ABC, s. 187, nb. 202.

⁴ OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22.

rozpatrywane w kategoriach ograniczania praw jednostki, lecz zdolności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, ocenianej z perspektywy zachowania zasady równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 2 Konstytucji)”⁵.

W orzeczeniu z dnia 29 lipca 2014 roku, sygn. P 49/13, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „[a]rt. 84 Konstytucji wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności”⁶.

Ponadto, „[n]ałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji i nie może być rozpatrywane w kategoriach ograniczania praw jednostki, lecz musi się odnosić do zdolności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, co może być podstawą do kontroli z punktu widzenia jego zgodności z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż: <Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości> (postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU 1/B/2009, poz. 23)”⁷.

W związku z powyższym, art. 2 i art. 84 Konstytucji należy uznać za adekwatne wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Z analizy wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że - Jego zdaniem - kwota zmniejszająca podatek dochodowy od osób fizycznych, która została określona w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jest za niska, gdyż prowadzi do

⁵ OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76.

⁶ OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79.

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 roku, sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80.

opodatkowania osób uzyskujących dochód w wysokości równej lub mniejszej od kwoty stanowiącej kryterium dochodowe, które upoważnia do otrzymywania świadczeń z pomocy społecznej. Wnioskodawca uważa zatem, iż kwestionowana regulacja narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, albowiem nie bierze pod uwagę zdolności płatniczej podatnika.

O pojęciu zdolności płatniczej wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny, a także przedstawiciele doktryny.

W wyroku z dnia 7 czerwca 1999 roku, sygn. K. 18/98, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przez zdolność płatniczą podatnika należy rozumieć dochód przez niego osiągnięty, który należy pomniejszyć o niezbędne wydatki przeznaczone na utrzymanie rodziny⁸.

Podobne stanowisko Trybunał Konstytucyjny zajął w cytowanym już orzeczeniu z dnia 12 kwietnia 2011 roku, sygn. SK 62/08, w którym przyjął, iż „[j]ednym z najważniejszych kryteriów wyznaczających zakres zdolności płatniczej jest sytuacja rodzinna podatnika”⁹.

Z kolei Adam Nita wskazał, że miernikiem sprawiedliwości podatkowej jest „indywidualna zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego przez podmiot obowiązany z tytułu podatku, opierająca się na gospodarczej zdolności płatniczej opodatkowanego”¹⁰, a nadto, że „[z]asada zdolności płatniczej obliguje ustawodawcę do takiego kształtowania systemu podatkowego, aby podatnicy mieli obiektywną zdolność poniesienia ciężaru podatkowego”¹¹.

Jerzy Małecki stwierdził zaś, iż „[u]stawodawca wprowadzający podatek dochodowy od osób fizycznych winien w jego konstrukcji prawnej uwzględnić szereg podstawowych wymogów stawianych dobremu podatkowi dochodowemu. Można do nich zaliczyć m. in.: zasadę powszechności podmiotowej, zasadę

⁸ Zob. OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.

⁹ *Op. cit.*

¹⁰ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, www.trp.umk.pl, s. 21.

¹¹ *Ibidem*, s. 26.

powszechności przedmiotowej oraz zasadę opodatkowania czystego dochodu w znaczeniu przedmiotowym i podmiotowym [...]

Zasada opodatkowania czystego dochodu w ujęciu podmiotowym wiąże się z faktem, że podatek uszczupla dochód podatnika przeznaczony na zaspokojenie jego potrzeb. Podatek może być zatem pobierany dopiero wtedy, gdy pozostający do dyspozycji podatnika dochód pokrywa przynajmniej tzw. minimum egzystencji (wydatki niezbędne do zaspokojenia elementarnych potrzeb podatnika i jego rodziny), gdyż w przeciwnym wypadku państwo musiałoby pobrane podatki zwrócić pod postacią różnego rodzaju świadczeń socjalnych. Zasada powyższa wymaga, by ponadto uwzględniać szczególne okoliczności związane z osobą podatnika, które nieuchronnie prowadzą do uszczuplenia pozostającego do jego dyspozycji dochodu (np. z powodu klęsk żywiołowych czy też zdarzeń losowych)¹².

Trzeba przy tym odnotować, że Jerzy Małecki nazwał zasadę zdolności płatniczej zasadą opodatkowania czystego dochodu w ujęciu przedmiotowym.

Zasada zdolności płatniczej nie jest jednak jedyną zasadą, którą ustawodawca winien mieć na uwadze, kształtując regulacje podatkowe.

Taką zasadą jest również zasada równowagi budżetowej i stanu finansów państwa, która jest chroniona przez ustawę zasadniczą, co wynika „z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 Konstytucji, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”¹³.

W wyroku z dnia 19 grudnia 2012 roku, sygn. K 9/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „państwo ma obowiązek podejmowania działań, które zapewnią odpowiednie środki finansowe niezbędne do realizacji konstytucyjnych praw socjalnych, ale musi przy tym uwzględniać sytuację

¹² J. Małecki, [w:] *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, A. Gomułowicz, J. Małecki, ABC 2013, LEX/el. nr 68116, stan prawny na 15 stycznia 2003 roku, komentarz do art. 1, t. 4.

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 lutego 2002 roku, sygn. K. 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.

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”¹⁴.

Zgodzić się trzeba z Adamem Nitą, którego zdaniem „zdolność płatnicza podatnika jako prawnie chroniona wartość doznaje swoistego ograniczenia w imię wspólnego interesu całej społeczności tworzącej dany związek publiczny. [...] Interes finansowy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku nie jest zaś alternatywą dla zasady zdolności płatniczej jako emanacji zdolności podatkowej. Stanowi on natomiast drugi, obok wymogu sprawiedliwego obciążenia podatkowego, rozumianego jako konieczność uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika, czynnik wpływający na kształt regulacji podatkowej”¹⁵.

Zasada zdolności płatniczej nie ma zatem charakteru absolutnego. Jej granicę wyznacza zasada równowagi budżetowej i stanu finansów publicznych. Ustawodawca, ustalając wysokość m.in. kwoty zmniejszającej podatek od osób fizycznych, musi mieć na uwadze sytuację finansową państwa. Zobowiązuje go do tego zasada równowagi budżetowej i stanu finansów państwa, które są chronione przez ustawę zasadniczą. Trzeba mieć bowiem na względzie, że podatki, w tym podatek od osób fizycznych, stanowią dochody budżetowe. Natomiast od wysokości dochodów budżetowych zależą wydatki budżetowe, czyli możliwości podejmowania przez państwo określonych działań. Ustawodawca, kształtując regulacje podatkowe, musi więc zapewnić budżetowi państwa dochody i umożliwić mu funkcjonowanie.

¹⁴ OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136.

¹⁵ A. Nita, *op. cit.*, s. 26.

W jednym z judykatów Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[z]apewnienie równowagi budżetowej państwa Trybunał wielokrotnie uznawał za wartość konstytucyjną [...]. Z tego poglądu wynika doniosła konsekwencja polegająca na przyznaniu władzy ustawodawczej pełnej swobody wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, tak, by zapewnić państwu niezbędne dochody”¹⁶.

Zwiększenie kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych niewątpliwie obniży wpływy środków do budżetu państwa oraz do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a zatem przyniesie ten sam skutek, co np. ulgi podatkowe, o które zmniejsza się wysokość należnego podatku.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca, konstruując regulacje podatkowe, w tym zwłaszcza ulgi podatkowe, ma dużą swobodę. Nie jest to jednak swoboda bezwzględna. Regulacje podatkowe muszą spełniać wymagania formalne oraz odpowiadać zasadom konstytucyjnym i tylko w tym zakresie mogą podlegać kontroli Sądu konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny nie jest bowiem uprawniony do badania celowości wprowadzenia poszczególnych regulacji podatkowych, jak również wysokości podatków, ulg oraz kwoty zmniejszającej podatek.

Tytułem przykładu można wskazać, że Trybunał Konstytucyjny, w cytowanym już wyroku z dnia 26 października 2010 roku, sygn. K 58/07, przypomniał, iż „wielokrotnie w swym orzecznictwie wskazywał, że nie jest, co do zasady, uprawniony do formułowania ocen celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań w sprawach daninowych. Ustawodawca ma dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, przez które system podatkowy ma zapewnić systematyczne gromadzenie dochodów państwa, umożliwiających realizację wydatków publicznych, wpływające na

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 roku, sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83.

gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Swoboda przysługująca ustawodawcy jest jeszcze większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych.

Swoboda ustawodawcy kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób ograniczona koniecznością respektowania przez ustawodawcę proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁷.

Z kolei w orzeczeniu z dnia 18 listopada 2014 roku, sygn. K 23/12, Trybunał Konstytucyjny przyjął, iż „podatki (oraz inne daniny publiczne) wyróżnia spośród wszelkich ciężarów publicznych i świadczeń publicznych cecha stałego i podstawowego elementu ustrojowego państwa (źródła jego utrzymania). Innymi słowy, bez podatków państwo nie może funkcjonować (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 124). W odniesieniu do nich każdorazowo granice nałożonego ciężaru wyznacza ustawa podatkowa, co skutkuje istnieniem domniemania dużej swobody politycznej ustawodawcy w wyznaczaniu materialnych granic opodatkowania (zob. *ibidem*, s. 124-125). 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

¹⁷ *Op. cit.*

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. K 50/05, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79; zob. również orzeczenia TK z: 7 grudnia 1993 r., sygn. K 7/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 42, s. 410; 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21, s. 187; 23 października 1996 r., sygn. K 1/96, OTK ZU nr 5/1996, poz. 38, s. 332; wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. 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. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 27). 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. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6), który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne¹⁸.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, iż art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie wskazanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

¹⁸ OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

Przepis ten został wszak umieszczony w akcie prawnym rangi ustawowej, czyli w takim, jakiego Konstytucja wymaga dla regulacji podatkowych.

Ustalając wysokość kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych na 556,02 zł, ustawodawca korzystał - a nie zmieniając jej wysokości, nadal korzysta - z przysługującej mu swobody kształtowania przepisów podatkowych.

Nie sposób uznać, aby ustawodawca miał konstytucyjny obowiązek podwyższania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych. Ustawodawca musi bowiem brać pod uwagę stan finansów publicznych. Ponadto prawodawca musi zapewnić państwu dochody, tak by mogło ono funkcjonować. Trzeba mieć także na uwadze, że ustawodawca nie może w sposób nieograniczony zwiększać deficytu budżetowego, aby pokryć wydatki z budżetu państwa. Inaczej rzecz ujmując, w przypadku zwiększenia kwoty zmniejszającej podatek dochodowy, ustawodawca musiałby ograniczyć wydatki budżetowe.

Z pisma Ministra Finansów, skierowanego w niniejszej sprawie do Trybunału Konstytucyjnego, 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 dochodowego od osób fizycznych – przyp. wł.] wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym z dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 6,3 mld zł”¹⁹.

W tym miejscu wypada wskazać, że z art. 1 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 roku - Ustawa budżetowa na 2015 rok (Dz. U. z 2015 roku, poz. 153) [dalej: ustawa budżetowa na 2015 rok] wynika, iż dochody budżetu państwa w 2015 roku

¹⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2014 roku, nr DD3/063/29/KDJ/14/RD-113993, s. 2.

mają wynieść 297.197.818 tys. zł, a wydatki 343.277.818 tys. zł. Z kolei w art. 1 ust. 5 powołanej ustawy ustalono deficyt budżetu państwa na koniec bieżącego roku na kwotę nie większą niż 46.080.000 tys. zł.

Podana przez Ministra Finansów łączna kwota 12,7 mld zł stanowi zatem około 4,27 % dochodów budżetu państwa w 2015 roku, około 3,69 % wydatków oraz niecałe 27,56 % maksymalnie ustalonego deficytu.

Trzeba mieć także na uwadze, że podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek obniży dochody jednostek samorządu terytorialnego, co spowoduje ograniczenie ich wydatków lub zwiększenie ich deficytów budżetowych.

Godzi się także wskazać, iż, zgodnie z załącznikiem nr 2 do ustawy budżetowej na rok 2015, który jest zatytułowany „*Wydatki budżetu państwa, zestawienie zbiorcze według działów*”, na pomoc społeczną w 2015 roku przeznaczono kwotę 12.408.525 tys. zł. Jest to kwota o około 0,3 mld zł mniejsza niż kwota, wskazana przez Ministra Finansów w piśmie z 11 grudnia 2014 roku, o którą zmniejszyłyby się dochody państwa i jednostek samorządowych w sytuacji podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych do wysokości stanowiącej próg interwencji socjalnej.

Wydaje się nadto, że nie można porównywać, jak to czyni Rzecznik, kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób prawnych z kwotą stanowiącą próg interwencji socjalnej, która jest określona w § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2012 roku w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej (Dz. U. z 2012 roku, poz. 823), w celu ustalenia, czy nie prowadzi to do nadmiernego obciążenia podatkowego osób najuboższych.

Zgodzić się należy z Ministrem Finansów, który w piśmie z dnia 11 grudnia 2014 roku, nr DD3/063/29/KDJ/14/RD-113993, stwierdził, iż „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o pomocy społecznej regulują odrębne

dziedziny prawa”. Do stanowiska Ministra Finansów dodać można, że wskazane regulacje mają również inne cele.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i inne ustawy podatkowe, mają na celu zapewnienie dochodów państwu. W tej sytuacji uznać należy, że ustawodawca określa wysokość stawek podatkowych, ulg oraz kwoty zmniejszającej podatek, mając na względzie stan finansów państwa, a nie dobro poszczególnych jego obywateli i udzielanie im pomocy finansowej. Jak już wcześniej odnotowano, ustawy podatkowe mają także na celu zapewnienie środków m. in. na świadczenie przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego pomocy najuboższym.

Przepisy ustawy o pomocy społecznej oraz aktów prawnych niższego rzędu określają natomiast kiedy, komu i w jakiej wysokości pomoc ma zostać udzielona. To właśnie tymi regulacjami państwo wywiązuje się z obowiązku pomocy najuboższym. Przepisy ustawy o pomocy społecznej przewidują jednak wydatkowanie środków budżetowych na świadczenia pieniężne dla najuboższych. „Pomoc społeczna jest instytucją publiczną mającą na celu zapewnienie niezbędnych środków utrzymania osobom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej, które nie dysponują środkami finansowymi na poziomie ustalonego kryterium dochodowego - w dacie ubiegania się o pomoc społeczną”²⁰.

Rzecznik Praw Obywatelskich, uzasadniając swój wniosek, wskazał, że kwota zmniejszająca podatek od osób fizycznych jest niezgodna z ustawą zasadniczą, gdyż prowadzi do obciążenia podatkowego osób, które uzyskują dochody niższe od kwoty stanowiącej próg interwencji socjalnej. Wypada zatem zwrócić uwagę, że świadczenia, które otrzymują najubożsi, ustawodawca zwolnił od podatku. Przede wszystkim, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 79 u.p.d.o.f.,

²⁰ I. Sierpowska, *Pomoc społeczna. Komentarz*, LEX/el. 2014, nr 134872, komentarz do art. 8 ustawy o pomocy społecznej.

świadczenia z pomocy społecznej są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych. Ponadto nie podlegają opodatkowaniu:

- świadczenia rodzinne otrzymane na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych, dodatki rodzinne i pielęgnacyjne, zasiłki dla opiekunów otrzymane na podstawie przepisów o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów, świadczenia pieniężne otrzymane w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów oraz zasiłki porodowe otrzymane na podstawie odrębnych przepisów (art. 21 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.);
- dodatki mieszkaniowe i ryczałty na zakup opału, przyznane na podstawie odrębnych przepisów o dodatkach mieszkaniowych (art. 21 ust. 1 pkt 97 u.p.d.o.f.);
- dodatek energetyczny, otrzymany przez odbiorcę wrażliwego energii elektrycznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zm.) [art. 21 ust. 1 pkt 97a u.p.d.o.f.];
- alimenty:
 - a) 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,
 - b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a, otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł (art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f.).

Środki finansowe otrzymywane przez najuboższych od państwa i jednostek samorządu terytorialnego, w tym świadczenia z pomocy społecznej, mogą być zatem w całości przeznaczane przez nich na zaspokojenie potrzeb życiowych. Są one bowiem wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych. Prowadzi to do wniosku, że ustawodawca, konstruując przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wziął pod uwagę sytuację finansową najuboższych podatników.

Podsumowując całość rozważań, uznać trzeba, że art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie wskazanym w *petitum* wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji, albowiem ustrojodawca w Konstytucji przyznał ustawodawcy zwykłemu prawo względnej swobody w kształtowaniu obciążeń podatkowych, zaś kwestionowana norma nie przekracza granic tej swobody. Ustawodawca, określając wysokość podatków, w tym kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, musi mieć na celu konieczność zapewnienia wpływu do budżetu państwa odpowiednich środków finansowych i tym samym może przyznać prymat zasadzie równowagi budżetowej i stanu finansów państwa nad zasadą zdolności płatniczej.

Można nawet uznać, że, określona w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kwota zmniejszająca ten podatek stanowi kompromis pomiędzy zasadą równowagi budżetowej i finansów państwa a zasadą zdolności płatniczej.

Ponownie też zauważyć trzeba, że kwota zmniejszająca podatek dochodowy od osób fizycznych podlega odliczeniu przez wszystkich podatników, a nie tylko przez osoby, które osiągają dochód równy lub niższy od wysokości progu interwencji socjalnej.

Możliwe są różne modyfikacje aktualnego stanu prawnego w tym zakresie, uwzględniające w większym stopniu zdolność płatniczą najuboższych podatników.

Na przykład, w obecnej sytuacji finansów państwa, zamiast zwiększyć kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych dla wszystkich podatników, można rozważyć wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej dla osób, których dochód nie przekracza określonej wysokości, choćby wysokości

dochodu stanowiącego próg interwencji socjalnej. Decyzja taka należy jednak wyłącznie do ustawodawcy.

W tym stanie rzeczy wnoszę jak w *petitum* niniejszego stanowiska.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego