



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt K 21/14

BAS-WPTK-2439/14

Warszawa, dnia 29 kwietnia 2015 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
KANCLARIA	
wpl. dnia	29. 04. 2015
L.dz.	L.zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 3 października 2014 r. (sygn. akt K 21/14), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, **jest zgodny** z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli, stan prawny oraz zarzuty wnioskodawcy

W dniu 6 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: wnioskodawca, Rzecznik lub RPO) złożył do Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) wniosek o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest sprzeczny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. podatek dochodowy, 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

W ocenie RPO, zaskarżony przepis narusza wynikające z powołanych wzorców konstytucyjnych zasady: sprawiedliwości społecznej i sprawiedliwości podatkowej z tego powodu, że ustala kwotę wolną od podatku w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie, a więc mających znaczenie normatywne, kryteriów ubóstwa.

Jak zaznacza Rzecznik, w przeszłości kwota wolna od podatku, która pełni rolę specyficznej, zerowej stawki podatkowej, podlegała waloryzacji stosownie do wskaźnika wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego. Następnie w ustawie 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 (Dz. U. Nr 134, poz. 1509 ze zm.) przyjęto, że kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych (określanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego; dalej: Prezes GUS) w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Zaniechanie ustalania ustawowego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku nastąpiło ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 ze zm.). W okresie późniejszym ustawodawca tylko raz zwiększył kwotę, o którą zmniejsza się podatek, podnosząc ją z kwoty 530 zł 08 gr do kwoty 556 zł 07 gr (ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.). Zdaniem Rzecznika, obecnie więc dochodem wolnym od podatku jest dochód w wysokości 3.089 zł.

Według wnioskodawcy, już sam fakt zaniechania stosowania stałego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku budzi wątpliwości, skoro przykładowo z treści komunikatu Prezesa GUS z 15 kwietnia 2014 r. w sprawie wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w marcu 2014 r. w stosunku do marca 2008 r. (M.P. poz. 287) wynika, że ten wskaźnik wyniósł 117,9 (wzrost cen o 17,9%). Przede wszystkim jednak, w ocenie Rzecznika, weryfikacji wymaga przyjęte przez ustawodawcę założenie, że przekroczenie przez podatnika kwoty wolnej od podatku (3.089 zł w ciągu roku podatkowego) świadczy o tym, iż jest on w stanie zaspokoić swoje elementarne potrzeby życiowe i posiada równocześnie rzeczywistą zdolność do ponoszenia ciężarów publicznych w postaci uiszczania podatku dochodowego. Zdaniem Rzecznika, w celu weryfikacji tego założenia należy się odwołać do innych decyzji prawodawczych odnoszących się do zaspokojenia niezbędnych potrzeb człowieka, zwłaszcza do przepisów regulujących udzielanie pomocy społecznej, zawartych w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 163 ze zm.; dalej: u.p.s.). Zgodnie z art. 7 u.p.s. jednym z powodów (uznanym przez RPO za podstawowy) trudnej sytuacji życiowej uprawniającej do uzyskania pomocy społecznej jest ubóstwo. Wyznacznikiem

ubóstwa może być dochód, który jest jednym z kryteriów przyznawania wielu świadczeń z pomocy społecznej. Jak zaznacza Rzecznik, określone w u.s.p. kryteria dochodowe podlegają weryfikacji co 3 lata, z uwzględnieniem wyniku badania prognozy interwencji socjalnej dokonywanej przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych.

Aktualnie 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; dalej: r.z.k.d.). Kryteria te zostały ustalone dla osoby samotnie gospodarującej – w wysokości 542 zł, dla osoby w rodzinie – w wysokości 456 zł (§ 1 pkt 1 r.z.k.d.). Jak zaznacza Rzecznik, przykładowo osoba samotnie prowadząca gospodarstwo domowe w sensie normatywnym jest uznawana za osobę żyjącą w ubóstwie, jeśli jej dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i ust. 4 u.p.s. nie przekracza kwoty 6.504 zł, a więc kwoty, która jest ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. Rzecznik podkreśla przy tym, że obowiązujące progi dochodowe uprawniające do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej odpowiadają kategorii minimum egzystencji, a więc jednej z najniższych linii ubóstwa. Dlatego, zdaniem RPO, wymaga rozważenia, czy osoba, która w znaczeniu nadanym przez ustawodawcę jest uważana za osobę żyjącą w ubóstwie (a więc na granicy minimum egzystencji) w rozumieniu u.p.s., może być równocześnie uznana przez prawo podatkowe za osobę, która jest zdolna do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków.

W ocenie Rzecznika, wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych musi się zawsze łączyć ze zdolnością do ich ponoszenia. Ciężary i świadczenia publiczne ponosić może tylko ten, kto jest w stanie sprostać tym obowiązkom. Osoba fizyczna musi być obiektywnie zdolna do dokonania na rzecz Skarbu Państwa transferu pieniężnego, jakim jest podatek, a więc musi posiadać dochód, którym mogłaby się „podzielić”. W związku z tym po stronie władzy ustawodawczej art. 84 Konstytucji rodzi także obowiązek stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność płatniczą jednostki.

Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i stanowiska doktryny, w myśl których sprawiedliwość podatkowa określona w art. 84 Konstytucji pojmowana ma być jako reguła kształtowania podatków według zasady równości

i powszechności, Rzecznik stwierdza, że art. 2 i art. 84 Konstytucji są adekwatnymi wzorcami kontroli art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w kontekście zarzutu ustalenia kwoty wolnej od podatku w oderwaniu od kryteriów ubóstwa przyjętych w obowiązującym prawie i mających znaczenie normatywne. W ocenie Rzecznika, do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy wprowadzić ustalanie kwoty wolnej podatku dochodowego od osób fizycznych, jednak posiada on kompetencję do oceny, czy korzystając ze względnej autonomii regulacyjnej w tym zakresie, ustawodawca nie przekroczył granic tej swobody, w szczególności poprzez rozerwanie wynikającej z art. 84 Konstytucji immanentnej więzi między obowiązkiem podatkowym a zdolnością do jego realizacji. Minimum socjalne zostało określone przez ustawodawcę i w znaczeniu normatywnym wyznacza ono granicę ubóstwa. Nie realizuje w związku z tym zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód odbiegający od owej granicy (a więc w znaczeniu normatywnym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych) podzielić się jeszcze tym dochodem z resztą społeczeństwa.

Zdaniem Rzecznika, ustawodawca, pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, nie powinien tworzyć przepisów prawa nakładających obowiązki podatkowe na osoby, które przecież sam uznał za żyjące w ubóstwie. W ten sposób bowiem przyczynia się jedynie do poszerzenia granic zdefiniowanego przez siebie ubóstwa i jeszcze bardziej uzależnia takie osoby od publicznego systemu pomocy społecznej. Niweczy więc podstawowy cel instytucji pomocy społecznej polegający na wspieraniu osób i rodzin w przewyciężaniu trudnych sytuacji życiowych (art. 2 ust. 1 u.p.s.), skoro nałożony ustawą obowiązek podatkowy pogłębia po stronie podatnika stan ubóstwa.

II. Wzorce kontroli konstytucyjnej

1. Artykuł 2 Konstytucji (zasada sprawiedliwości społecznej)

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Z przywołanej klauzuli w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyprowadza się wiele zasad szczegółowych, które – pomijając tryb skargi konstytucyjnej – mogą

stanowić samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa. Wnioskodawca wskazuje na niezgodność zaskarżonych przepisów z zasadą sprawiedliwości społecznej.

2. Zasada sprawiedliwości społecznej była przedmiotem wypowiedzi w wielu orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, który m.in. zwracał uwagę, że: „[...] na treść zasady sprawiedliwości społecznej składa się cały szereg wartości, które muszą być chronione i realizowane przez państwo. W katalogu wartości konstytuujących sprawiedliwość społeczną mieści się m.in. tworzenie warunków zdrowego i stabilnego rozwoju gospodarczego, równowaga budżetowa, a także prawo obywateli i ich wybranych przedstawicieli do ustalania kierunków i priorytetów polityki społecznej oraz gospodarczej na drodze procedur demokratycznych (orzeczenie z 25 lutego 1997 r., sygn. K. 21/95, OTK ZU Nr 1/1997, poz. 7). Kontynuując tę linię orzeczniczą, należy podkreślić, że na treść zasady sprawiedliwości składa się również szereg szczegółowych zasad prawnych, adresowanych do organów władzy publicznej. Do zasad szczegółowych, które konkretyzują ogólną zasadę sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2 konstytucji, należy w szczególności zasada równości” (wyrok TK z 19 lutego 2001 r., sygn. akt SK 14/00). Z kolei w innych judykatach przyjmuje się, że zasada sprawiedliwości społecznej ma przeciwdziałać niesprawiedliwemu traktowaniu niektórych podmiotów lub ich grup, polegającemu na bardziej lub mniej korzystnym ukształtowaniu ich sytuacji prawnej względem innych, i doprowadzić do słusznego wyważenia ich interesu. W tym sensie zasada sprawiedliwości społecznej ściśle łączy się z zasadą równości wobec prawa, w pewnych aspektach uzupełniając, w innych zaś – korygując skutki jej zastosowania (tak wyrok TK z 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 8/98; szeroko na temat relacji między art. 2 a art. 32 Konstytucji por. wyrok TK z 18 grudnia 2008 r., sygn. akt P 16/07).

W sprawach, w których zasada sprawiedliwości społecznej była przywołana samodzielnie, Trybunał stale przypominał, że „stosowanie zasady sprawiedliwości społecznej jako podstawy kontroli konstytucyjności prawa wymaga zachowania szczególnej powściągliwości. Trybunał Konstytucyjny może interweniować tylko w tych przypadkach, w których naruszenie tej zasady ma charakter oczywisty” (wyroki TK z: 14 listopada 2000 r., sygn. akt K 7/00; 7 czerwca 2001 r.,

sygn. akt K 20/00; teza wyrażona po raz pierwszy w orzeczeniu TK z 25 lutego 1997 r., sygn. akt K 21/95). Wynika to przede wszystkim z tego, że – jako konstytucyjna klauzula generalna – nie zawiera ona „dostatecznie precyzyjnych i jednoznacznych przesłanek do formułowania ocen prawnych, które byłyby wolne od arbitralności czy czysto subiektywnych przekonań aksjologicznych reprezentowanych przez poszczególne składy orzekające”, a tylko „określa pewne minimalne, progowe kryteria rozwiązań prawnych, które powinny być respektowane przez ustawodawcę przy regulacji określonej sfery stosunków społecznych wkraczającej w sferę interesów jednostki” (wyrok TK z 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01).

Próby doprecyzowania zasady sprawiedliwości społecznej podejmuje się również w doktrynie. Zdaniem W. Sokolewicza: „Najogólniej definiuje się sprawiedliwość jako powinność «określonych działań względem innych podmiotów z punktu widzenia równości», zakładającą równowagę między obciążeniami a nagrodami oraz korzyści wzajemne. [...] Sprawiedliwość społeczna wyraża «dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywania się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli»” (tenże [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 61).

2. Artykuł 84 Konstytucji (zasada sprawiedliwości podatkowej)

1. Zgodnie z art. 84 Konstytucji: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”. Przepis ów statuuje kilka istotnych zasad prawa daninowego. W pierwszym rzędzie określa obowiązek podatkowy, jako powszechny obowiązek obywatelski.

System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – 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 (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80-92;

R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 560; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 36 oraz wyroki TK z: 2 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08; 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04 i cytowane tam orzecznictwo, a także postanowienie TK z 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06).

2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie powoływał się na zasadę sprawiedliwości podatkowej (por. m.in. orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K 10/93; wyroki TK z: 24 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 24 czerwca 1997 r., sygn. akt K 21/96; 3 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98; uchwała TK z 6 stycznia 1993 r., sygn. akt W 9/92). We wczesnym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości podatkowej stanowiła pewne uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej, specyficznie rozumianej ze względu na obszar, którego dotyczyła (por. np. orzeczenie TK z 16 lutego 1993 r., sygn. akt K 13/92). Zasada sprawiedliwości społecznej na użytek prawa daninowego dotyczy bowiem tylko sprawiedliwości obciążeń, nie zaś dystrybucji dóbr (J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny...*, s. 143). W późniejszych wyrokach Trybunału Konstytucyjnego pojawia się już pojęcie „sprawiedliwości podatkowej”, której wyrazem jest zwłaszcza równość i powszechność opodatkowania, skuteczność pobierania podatków i wykrywania przestępstw podatkowych.

Wypowiadając się wielokrotnie w kwestii zasady powszechności i równości opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uznawał daleko idącą swobodę ustawodawcy w zakresie prowadzenia polityki podatkowej. Wskazywał bowiem, że: „Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest – jak wiadomo – zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków” (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). Władza ustawodawcza ma pełną swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, rozmaicie realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (por. orzeczenia TK z: 14 grudnia 1993 r., sygn. akt K 8/93; 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94). Także w orzeczeniu z 29 maja 1996 r. (sygn. akt K 22/95) Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na swobodę ustawodawcy

w kształtowaniu poszczególnych elementów konstrukcji podatku, gdyż decydują o nich w dużej mierze przesłanki ekonomiczne i społeczne, a nie prawne.

3. 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 i społeczne zachowania podatników. Za wybór właściwych metod i celów działania parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem (orzeczenie TK z 12 grudnia 1995 r., sygn. akt K 12/95). Podobnie w orzeczeniu z 2 marca 1993 r. (sygn. akt K 9/92) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „Parlament, jako organ polityczny ma – pod warunkiem działania w ramach konstytucji i dochowania umów międzynarodowych wiążących państwo – w zasadzie pełną swobodę w kształtowaniu zakresu i wysokości danin publicznych”.

Poglądy te podtrzymał sąd konstytucyjny także po wejściu w życie obecnie obowiązującej Konstytucji. W wyroku z 3 listopada 1998 r. (sygn. akt K 12/98) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Trybunał Konstytucyjny uznał także, iż ustawodawca ma swobodę zwiększania obowiązku podatkowego, chyba że zakres tego obciążenia będzie tak szeroki, że podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia (wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie akcentował, że „władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej jednak ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08). Z kolei jak zaznaczył Trybunał w postanowieniu z 30 maja 2007 r. (sygn. akt SK 67/06): „[D]aleko idąca swoboda ustawodawcy odnosząca się do wyboru realizowanych celów i instrumentów temu służących nie oznacza zupełnej arbitralności. Swoboda

ta ograniczona jest obowiązkiem poszanowania zasad i wartości konstytucyjnych. Dotyczy to w szczególności dochowania należytej legislacji, transparentności wprowadzanych regulacji i ich uzasadnienia, przestrzegania zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji), jak również zachowania odpowiedniej rangi przepisów, w jakich mogą być stanowione”.

4. Władztwo daninowe państwa nie jest nieograniczone. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż: „Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną [...]” (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00). Co prawda obowiązek zapłaty podatku nie może być postrzegany w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności, ale w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i konstytucyjną ochroną wartości z drugiej strony (orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95), jednak istnieją konstytucyjne podstawy ograniczenia władztwa daninowego, które należy wywieść głównie z zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady wyłączności ustawy w ujęciu art. 217 Konstytucji, a także zasady równości i sprawiedliwości społecznej. O ile dwie pierwsze służą sformułowaniu formalnych ograniczeń w stanowieniu prawa, tak pozostałe stanowią podstawę dla wyznaczania granic o charakterze materialnym (K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do podrozdziału „Obowiązki”, s. 5).

W literaturze przedmiotu sprawiedliwość podatkowa w ujęciu materialnym jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Powszechność opodatkowania ma swój aspekt podmiotowy i przedmiotowy. W pierwszym ujęciu oznacza, że podatek powinien spoczywać na wszystkich – muszą oni przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawy w prawie podatkowym* [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 389). W ujęciu przedmiotowym zasada powszechności opodatkowania polega na objęciu podatkiem wszystkich stanów faktycznych i prawnych oraz zjawisk gospodarczych,

z którymi wiąże się obowiązek podatkowy (*ibidem*, s. 393). Zasada równości opodatkowania nawiązuje natomiast do koncepcji opodatkowania według zdolności płatniczej. Oznacza to konieczność zgodności opodatkowania z zasadą zdolności świadczenia, która obejmuje zwłaszcza „sprawność gospodarczą podatnika”, przy równoczesnym uwzględnieniu „aspektów socjalnych opodatkowania” (R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 46). Zasada zdolności podatkowej odgrywa istotną rolę, ograniczając swobodę ustawodawcy podatkowego (A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 90).

Na temat zasady równości, jako czynnika kształtującego obowiązek podatkowy i konkretyzującego zasadę sprawiedliwości podatkowej, doktryna i orzecznictwo wypowiada zbieżne poglądy – „[...] oznacza ona, najszerszej rzecz ujmując, właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, odpowiednio do zasady zdolności świadczenia, uważanej współcześnie za jedną z najistotniejszych zasad podatkowych. Zgodnie z jej treścią, podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany w oparciu o indywidualną zdolność, uwzględniającą wyniki ekonomiczno-finansowe, jak i socjalne podmiotu, tak aby w efekcie doprowadzić do relatywnej równości opodatkowania (E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawy...*, s. 389).

III. Analiza zgodności

1. Analizę zgodności zaskarżonego art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. z powołanymi przez RPO wzorcami konstytucyjnymi należy poprzedzić zwięzłą charakterystyką uregulowanego w prawie polskim progresywnego podatku dochodowego od osób fizycznych.

Progresja podatkowa, przewidziana w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., ma charakter progresji szczeblowej, co oznacza, że dla ustalenia wysokości świadczenia podatkowego podstawę obliczenia podatku dzieli się na części odpowiadające przedziałom skali podatkowej. Dla każdej z tych części oblicza się wysokość świadczenia według stawki właściwej dla danego przedziału, a suma tych części stanowi należną kwotę podatku. Polska skala podatkowa zbudowana jest z dwóch

przedziałów, dla których granicę stanowi kwota 85.528 zł. W pierwszym przedziale skali obowiązuje stawka 18%, natomiast nadwyżka dochodów ponad kwotę 85.528 zł opodatkowana jest stawką 32%. W doktrynie wskazuje się, że przyjęty przez ustawodawcę model podatku przewiduje trzecią, zerową stawkę podatkową z uwagi na wprowadzenie do niego kwoty wolnej od podatku. Również ona jest elementem skali podatkowej (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX/el. 2014 nr 8934). Z kwoty zmniejszającej podatek wynika, że dopiero powyżej kwoty 3.091,49 zł dochodu podatek będzie większy od zera. Po zaokrągleniu kwoty dochodu do pełnych złotych, a więc do kwoty 3.091 zł, oraz obliczeniu podatku ($18\% \times 3.091 \text{ zł} = 556,02 \text{ zł}$) otrzymujemy 0,36 zł podatku, co po ponownym zaokrągleniu do pełnego złotego daje kwotę podatku do zapłacenia w wysokości 0 zł. Kwota wolna od podatku wynosi więc 3.091,00 zł (a nie, jak podaje to Rzecznik, 3.089 zł) i nie jest wprost określona w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Od 1 stycznia 2009 r. stawki podatkowe, próg dochodowy i kwota zmniejszająca podatek (kwota wolna od podatku) pozostają na tym samym poziomie. W latach poprzednich kwota zmniejszająca podatek była waloryzowana wskaźnikiem wzrostu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, następnie o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych, ale ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw mechanizm ustawowej waloryzacji został zniesiony.

2. Zasadniczy zarzut Rzecznika dotyczy naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim z przepisu tego wynika kwota wolna od podatku, zasady sprawiedliwości podatkowej przez to, że przepis ten całkowicie abstrahuje od kryteriów ubóstwa wynikających z przepisów o pomocy społecznej. W świetle zaskarżonej regulacji, obowiązkowi podatkowemu podlegają bowiem osoby, które na podstawie przepisów o pomocy społecznej traktowane są jako osoby żyjące w ubóstwie i uprawnione do świadczeń z tytułu tej pomocy. W przypadku osoby samotnie prowadzącej gospodarstwo domowe kryterium uprawniającym do pomocy społecznej jest dochód nieprzekraczający kwoty 6.504 zł, a więc kwoty, która jest ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. Narusza to,

zdaniem Rzecznika, wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek władzy ustawodawczej stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność płatniczą jednostki.

Na wstępie należy zaznaczyć, że progresywne opodatkowanie występujące w podatkach dochodowych stanowić ma realizację zasady opodatkowania według zdolności płatniczej. Zasada zdolności płatniczej, zwana też zdolnością świadczenia lub zdolnością podatkową, oznacza opodatkowanie według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, ocenianych z uwzględnieniem wszystkich elementów, tak osobowych, jak i ekonomiczno-finansowych. Chodzi bowiem o to, by ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie w pierwszym rzędzie od siły ekonomicznej (por. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 4). Zasada zdolności płatniczej oznacza również uzależnienie wysokości świadczenia podatkowego od potrzeb osobistych, które jednostka jest w stanie zaspokoić z uzyskanego dochodu. Konkretyzowanie zasady zdolności świadczenia przyjmuje zatem także formę preferencyjnych zasad obliczenia podatku lub ulg dla osób, których potrzeby osobiste są większe niż osób uzyskujących dochód w tej samej wysokości (opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi dla osób niepełnosprawnych itp.). Niezależnie od tego, ważne jest, aby szacowanie zdolności świadczenia bazowało na pewnych zobiektywizowanych miarach ekonomicznych, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym przypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia dla takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia (*ibidem*, s. 5).

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że respektowanie zasady zdolności świadczenia w konstrukcjach normatywnych opodatkowania dochodu osób fizycznych powoduje, iż opodatkowanie znajduje swoją skalę pomiarową w zindywidualizowanej sytuacji finansowej podatnika, nie zaś w zapotrzebowaniu finansowym państwa, co zapewnia równomierność i umiarkowanie ciężarów podatkowych (por. N. Gajl, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9, s. 1; J. Oniszczyk, *Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Glosa” 1996, nr 10, s. 4). Prawo podatkowe, które respektuje

indywidualną zdolność ponoszenia ciężarów publicznych, łatwiej zyskuje społeczną akceptację, co ma znaczenie dla autorytetu państwa i prawa (A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej...*, s. 87). Podstawowym jednak argumentem przemawiającym za kierowaniem się przez ustawodawcę podatkowego aksjomatem zdolności świadczenia jest to, że chroni ona członków społeczeństwa przed nałożeniem świadczenia podatkowego przekraczającego granice wydajności fiskalnej ekonomicznego źródła podatku, co ma ogromne znaczenie także w skali makroekonomicznej, gdyż stanowi o neutralności opodatkowania, nie niszczy źródeł dochodów budżetowych i ogranicza motywację do unikania opodatkowania. Przyjmuje się, że formuła zdolności płatniczej najpełniej realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej oraz sprawiedliwości dystrybtywnej, podporządkowanej łagodzeniu różnic społecznych. Obowiązek prowadzenia przez państwo polityki społecznej, mającej na celu korygowanie redystrybucji dochodu narodowego, można wywieść z art. 20 Konstytucji, w którym zdefiniowano polską gospodarkę jako społeczną gospodarkę rynkową, tj. rządzącą się procesami ekonomicznymi, ale o orientacji i wrażliwości społecznej. Progresa podatkowa realizuje zatem ogólniejsze cele polityki państwa.

Progresywny system podatkowy pozwala realizować, oprócz zasadniczej funkcji fiskalnej, wyrażającej się w dostarczaniu dochodów budżetowi państwa, również inne funkcje podatków, a w szczególności funkcję redystrybucyjną i stymulacyjną. Opodatkowanie progresywne postrzegane jest jako instrument realizacji sprawiedliwości społecznej na płaszczyźnie podatkowej, gdyż powoduje redystrybucję dochodów na rzecz osób o niższych dochodach, a tym samym odpowiada idei państwa socjalnego; ma także stanowić przeciwwagę dla regresji w podatkach pośrednich (K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1991, s. 55; H. Litwińczuk [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, t. I, Warszawa 2008, s. 65).

W celu określenia stopnia, w jakim dany podatek dochodowy realizuje wspomniane funkcje, a także w jakim stanowi rzeczywiste obciążenie dla określonych grup podatników, nie można jednak poprzestać jedynie na wskazaniu wysokości osiągniętych przez podatników dochodów i budowy skali podatkowej. Należy również dostrzegać inne postanowienia dotyczące konstrukcji podatku dochodowego, przede wszystkim możliwość łącznego opodatkowania dochodów

małżonków oraz system ulg podatkowych, preferujących określone kierunki działalności lub sytuacje, w których znaleźli się określeni podatnicy. Bez uwzględnienia tych elementów konstrukcji podatku dochodowego nie jest możliwe określenie rzeczywistych obciążeń podatnika i jego rodziny (K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 88-89; J. Sokołowski, *Rzeczywisty zakres obciążeń podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 7, s. 3-4). W ocenie Sejmu, określenie właściwych zasad opodatkowania, w tym także kwoty wolnej od podatku, nie może przebiegać w oderwaniu od wydatków budżetowych na rzecz gospodarki i poszczególnych obywateli. Dążenie do urzeczywistniania zasad sprawiedliwości i równości społecznej poprzez rozsądną redystrybucję dochodów nie może bowiem podważać zasad racjonalnego gospodarowania. Przed ustawodawcą podatkowym stoi zatem trudne zadanie uwzględnienia w konstrukcji podatku wszystkich powiązanych ze sobą uwarunkowań ekonomicznych, społecznych i finansowych.

Dokonując oceny przyjętych przez ustawodawcę elementów konstrukcji podatku dochodowego, do których należy także kwota wolna od podatku, należy mieć na uwadze, że w dziedzinie prawa daninowego ustawodawcy przysługuje znaczny zakres swobody wyboru między różnymi konstrukcjami podatków, realizującymi w rozmaity sposób politykę gospodarczą państwa (por. np.: wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 3 listopada 1998 r., sygn. akt. K 12/98 oraz orzeczenia TK z: 2 marca 1993 r., sygn. akt K 9/92; 7 grudnia 1993 r., sygn. akt K 7/93; 14 grudnia 1993 r., sygn. akt K 8/93; 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94; 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94; 29 maja 1996 r., sygn. akt K 1/96). Przedmiotem badania z punktu widzenia zgodności z Konstytucją nie może być zatem celowość poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę, nawet jeżeli uzasadnione byłyby wątpliwości, czy ustawodawca wybrał wariant najlepszy z możliwych. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego w sferę władztwa daninowego uprawniona jest tylko wówczas, gdy ustawodawca w sposób oczywisty dopuścił się przekroczenia granic tego władztwa wyznaczonych przez zasady i wartości konstytucyjne (por. np.: wyroki TK z: 3 listopada 1998 r., sygn. akt K 12/98; 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00; 18 lutego 2003 r., sygn. akt K 24/02). Wybór metod i celów działania w sferze prawa podatkowego stanowi

przedmiot odpowiedzialności politycznej parlamentu, którą ponosi on przed elektoratem (orzeczenie TK z 12 grudnia 1995 r., sygn. akt K 12/95).

3. Kwota wolna od podatku stanowi element konstrukcji większości progresywnych systemów opodatkowania, obowiązujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej (por. M. Korolewska, *Informacja na temat kwoty wolnej obowiązującej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, pismo BAS adresowane do p. J. Gowina z 26 września 2014 r., nr BAS-WASGiPU-1994/14). Jedynie w przypadku dwóch państw członkowskich UE z progresywnym systemem podatku dochodowego, tj. Węgier i Bułgarii, nie stwierdzono występowania kwoty wolnej. Jak stwierdzono w powołanym piśmie BAS: „[W]ielość form w jakich obowiązuje kwota wolna od opodatkowania utrudnia bardziej szczegółowe podsumowania. Niemniej jednak można zwrócić uwagę na kilka następujących aspektów funkcjonowania kwoty wolnej w państwach członkowskich UE:

a) W kilku wypadkach kwota wolna przysługuje tylko pracownikom najemnym (np. Łotwa, Rumunia, Włochy, Grecja).

b) W przypadku kilku państw wysokość kwoty wolnej wyznacza relacja do innych parametrów, np. na Słowacji kwota wolna stanowi wielokrotność minimum socjalnego a w Portugalii jest odnoszona do wskaźnika bazowego dla świadczeń socjalnych.

c) W niektórych krajach ustawodawca różnicuje wysokość kwoty wolnej od podatku w zależności od osiągniętego dochodu. Możliwe jest również różnicowanie wysokości kwoty wolnej ze względu na inne cechy charakterystyczne, jak wiek.

d) W wielu państwach członkowskich UE kwota wolna od podatku to główny element w konstrukcji ulg podatkowych, do którego dodatkiem są jeszcze inne preferencje podatkowe uwzględniające sytuację osobistą bądź rodzinną podatnika”.

Kwota wolna od podatku przewidziana w prawie polskim (w przeliczeniu ok. 750 euro) jest niewątpliwie na niskim poziomie w porównaniu do analogicznych kwot przewidzianych w innych systemach prawa podatkowego. Jak wynika z badań przeprowadzanych przez międzynarodowe firmy doradcze KPMG i PwC, aktualna kwota plasuje Polskę na końcu rankingu, w którym przodują Cypr (kwota wolna: 19,5 tys. euro), Finlandia (16,1 tys. euro), Wielka Brytania (13,5 tys. euro),

jest teza, iż nawet całkowita rezygnacja przez ustawodawcę z jakiegokolwiek kwoty wolnej od podatku, a więc ze specyficznej, zerowej stawki podatkowej, nie skutkowałaby *per se* naruszeniem konstytucyjnych standardów w zakresie prawa podatkowego (daninowego), pod warunkiem, że uwzględnienie i konkretyzacja zasady zdolności płatniczej podatników następowaloby w inny sposób, przybierając formę preferencyjnych zasad obliczenia podatku lub ulg dla osób, których potrzeby osobiste są większe niż osób uzyskujących dochód w tej samej wysokości (opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi dla osób niepełnosprawnych itp.). Tym samym ustawodawca może wykorzystywać również inne niż kwota wolna od podatku instrumenty z zakresu polityki fiskalnej, służące realizacji funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego, przy jednoczesnym zabezpieczeniu jego podstawowej funkcji, jaką jest zapewnienie dochodów budżetu centralnego i budżetów samorządowych w celu należytego wypełniania zadań publicznych.

W ocenie Sejmu, skoro z konstytucyjnego punktu widzenia ustawodawca mógłby w ogóle zrezygnować z wprowadzenia kwoty wolnej od podatku, to tym bardziej nie można mu czynić konstytucyjnego zarzutu odnoszącego się do zbyt niskiej wysokości tej kwoty. Powołując się na stanowisko i dane Ministerstwa Finansów (*Informacja MF ws. kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych*, publikacja z 10 października 2014 r., dostępna pod adresem: http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/id/10829340;jsessionid=9A7A167B6329A2575101019164C2AEB4, dostęp do strony: 15 kwietnia 2015 r.), Sejm pragnie podkreślić, że pomimo stosunkowo niskiej kwoty wolnej od podatku, średnia efektywna stawka podatku dochodowego od osób fizycznych (wg danych z zeznań podatkowych za 2012 r.) wyniosła 8,15%, w tym 6,91% w pierwszym przedziale dochodu (do kwoty 85.528 zł) i 16,17% w drugim przedziale dochodu (powyżej 85.528 zł). Oznacza to, że efektywna stawka opodatkowania dochodów z pierwszego przedziału skali jest blisko trzykrotnie niższa od stawki nominalnej, zaś dla dochodów z drugiego przedziału skali – dwukrotnie. Jak wynika też z powołanego przez Ministerstwo Finansów (*ibidem*) Raportu OECD „Taxing Wages” Polska ma jeden z najniższych wśród państw OECD wskaźników efektywnego opodatkowania rodzin (dla rodziny z dwójką dzieci wynosi on 3,3%,

podczas gdy średnia stawka dla państw OECD wynosi 12,5%, a dla państw OECD należących do UE – 13,1%).

Obniżenie efektywnej wielkości obciążeń podatkowych umożliwiają regulacje u.p.d.o.f., przewidujące zarówno preferencyjne opodatkowanie dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci, jak i zwolnienia przedmiotowe czy obowiązujące odliczenia podatkowe. Jak stwierdza Ministerstwo Finansów: „[K]atalog zwolnień przedmiotowych obejmuje ponad 130 tytułów wyłączonych z opodatkowania tym podatkiem. Wśród nich znajduje się wiele tytułów o charakterze socjalnym. Istnieje także możliwość obniżenia dochodu o kwotę opłaconych, ze środków podatnika, składek na ubezpieczenia społeczne. Również możliwość odliczenia przekazanych przez podatnika darowizn na cele dobroczynne, czy wydatków na cele rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych, jest elementem wpływającym na wysokość tego podatku”.

Podatek dochodowy od osób fizycznych może być również obniżony przez odliczenie składek na ubezpieczenie zdrowotne (do 7,75% podstawy ich obliczenia) oraz ulgę na dzieci (tzw. ulga prorodzinna). W tym kontekście należy wskazać na dokonane ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1644) podwyższenie ulg podatkowych na trzecie dziecko (ze 139,01 zł do 166,67 zł, rocznie 2.000,04 zł) oraz czwarte i kolejne dzieci (ze 185,34 zł do 225 zł, rocznie 2.700 zł), a także wprowadzenie nowego rozwiązania, polegającego na zwrocie podatnikowi kwoty stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego odliczenia a kwotą ulgi odliczonej od podatku do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegających odliczeniu (tzw. *tax credit*, art. 27f ust. 8-12 u.p.d.o.f.). Zmiany te poprawią sytuację zwłaszcza tych podatników, dla których dotąd pełne wykorzystanie ulgi było nieosiągalne, w tym dla blisko połowy rodzin wielodzietnych, których podatek był niższy od maksymalnego poziomu ulgi. Dzięki powołanym przepisom budżet państwa dopłaci tym rodzinom, zwracając kwotę niewykorzystanej ulgi. Jednocześnie ma to stymulować wsparcie tych rodzin, w których praca, a nie zasiłek, jest sposobem utrzymania. Według danych Ministerstwa Finansów, na wsparcie w postaci ulgi na dzieci będzie mógł liczyć ponad milion rodzin (ok. 1,8 mln podatników), w których wychowuje się ok. dwa miliony dzieci.

W ocenie Sejmu tego rodzaju rozwiązania podatkowe, precyzyjnie adresowane do grup podatników zasługujących na wsparcie ze względu na niższą zdolność płatniczą, a zarazem realizujące konkretne cele polityki społecznej (w przypadku ulg prorodzinnych – długofalowy cel w postaci poprawy sytuacji demograficznej Polski poprzez stworzenie fiskalnych zachęt dla wielodzietnych rodzin), w sposób bardziej efektywny realizują konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (a w konsekwencji – także sprawiedliwości społecznej) niż kwota wolna od podatku, która redukuje wysokość podatku dla wszystkich podatników, w tym także dla tych, którzy, ze względu na swoją dobrą sytuację majątkową, nie wymagają wsparcia fiskalnego ze strony państwa. Jednocześnie zwiększenie kwoty podatkowej do poziomu odpowiadającego maksymalnej wysokości rocznego dochodu uprawniającego do świadczeń pomocy społecznej (tj. 6.504 zł) prowadziłoby do istotnego uszczerbku w dochodach budżetu centralnego i budżetów samorządów terytorialnych. Według wyliczeń Ministerstwa Finansów, „przyjęcie rozwiązań zrównujących kwotę niepowodującą obowiązku zapłaty podatku (obecnie 3.091 zł) z dwunastokrotnością kwoty odpowiadającej kryterium dochodowemu dla osoby samotnie gospodarującej, ubiegającej się o świadczenia z pomocy społecznej (542 zł x 12 = 6.504 zł), spowodowałoby ubytek dochodów z podatku rzędu 12,74 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa o 6,45 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego o 6,29 mld zł [...]” (*ibidem*). Podwyższenie kwoty wolnej mogłoby więc zakłócić wypełnienie podstawowej funkcji podatku dochodowego, tj. funkcji fiskalnej, która determinuje należyte wykonywanie zadań państwa, również w obszarze pomocy społecznej. W tym kontekście należy wskazać, że zgodnie ze stałym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego równowaga budżetowa stanowi „samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania – między innymi przez zapobieganie nadmiernemu zadłużaniu się państwa – wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym” (wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12; zob. też wyroki TK z: 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09; 4 maja 2004 r., sygn. akt K 40/02). Trybunał Konstytucyjny uznaje, że różnego rodzaju – nierzadko kolidujące ze sobą – wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym wszakże zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga

budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. akt K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12). Także więc ustawodawca podatkowy powinien kierować się konstytucyjną dyrektywą zachowania równowagi budżetowej przy normatywnym kształtowaniu elementów konstrukcji podatku dochodowego oraz przy wyborze instrumentów podatkowych służących realizacji celów pozafiskalnych, w tym celów polityki społecznej. W ocenie Sejmu, system precyzyjnie adresowanych ulg i zwolnień podatkowych pozwala realizować te cele skuteczniej niż kwota wolna od podatku, nie stwarzając przy tym zagrożenia dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa.

4. Zdaniem Sejmu, z powołanych przez Rzecznika wzorców konstytucyjnych nie wynika również nakaz ustanawiania rocznej kwoty wolnej od podatku na poziomie odpowiadającym maksymalnej wielkości dochodu rocznego, który uprawnia do ubiegania się o świadczenia pomocy społecznej. Nie należy utożsamiać systemu podatkowego z systemem pomocy społecznej, będącym częścią polityki społecznej państwa, a w konsekwencji szukać analogii pomiędzy ustalaniem kryterium dochodu będącego podstawą do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej i wysokością dochodu niepowodującego obowiązku zapłaty podatku. Regulacje zawarte w u.p.s. – z jednej strony, a przepisy podatkowe – z drugiej, służą realizacji różnych celów i zadań państwa. W przypadku przepisów podatkowych na pierwszy plan wysuwa się funkcja fiskalna, a więc zapewnienie państwu odpowiednich dochodów budżetowych, które mogą zostać wykorzystane m.in. na realizację zadań z zakresu polityki społecznej. Z kolei podstawowym celem pomocy społecznej jest umożliwienie osobom i rodzinom życia w warunkach odpowiadających godności człowieka. „Oznacza to, że pomoc społeczna ukierunkowana jest na człowieka i człowiek – ze wszystkimi swoimi zaletami i ułomnościami – jest celem jej działania” (S. Nitecki, *Prawo do pomocy społecznej w polskim systemie prawnym*, Warszawa 2008, rozdział 2, pkt 2.1.1, s. 64). Cel ten, jako zamierzony stan rzeczy, może być osiągnięty za pomocą celów uzupełniających, do których można zaliczyć:

1) wspieranie osób i rodzin w wysiłkach zmierzających do zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych;

2) umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężenia trudnych sytuacji życiowych;

3) doprowadzenie do życiowego usamodzielnienia osób i rodzin oraz ich integracji ze środowiskiem;

4) zapobieganie sytuacjom powodującym niemożność przezwyciężenia trudnej sytuacji życiowej;

5) przyznawanie świadczeń w taki sposób, by następowało umacnianie rodziny (*ibidem*).

Odmienność celów i instrumentów, jakimi posługuje się ustawodawca w obszarze prawa podatkowego (czy szerzej – prawa daninowego) i prawa pomocy społecznej, przesądza, zdaniem Sejmu, o tym, że kwota wolna od podatku dochodowego może zostać określona na innym poziomie i przy zastosowaniu innych kryteriów niż „próg ubóstwa” ustalany na potrzeby przepisów o pomocy społecznej. W przeciwnym razie, tj. gdyby założyć, że z art. 84 Konstytucji wynika dla ustawodawcy bezwzględny nakaz uwzględnienia na gruncie prawa daninowego, przy określaniu zdolności płatniczej jego adresatów, pojęć i kryteriów występujących w regulacjach z zakresu pomocy społecznej, należałoby konsekwentnie przyjąć, iż również w przypadku innych danin publicznych (np. opłat czy składek na ubezpieczenie społeczne) obowiązek ich uiszczenia aktualizowałby się dopiero po przekroczeniu dochodu kwalifikowanego jako „próg ubóstwa” w świetle u.p.s. W ocenie Sejmu, byłoby to jednak twierdzenie w oczywisty sposób nieuprawnione. Co więcej, argumentacja RPO okazuje się całkowicie nietrafiona w sytuacjach, w których osoba osiągająca dochody opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych osiąga również inne dochody niepodlegające zliczeniu i łącznemu opodatkowaniu – albo w ogóle (np. dochody z działalności rolniczej), albo według progresywnej skali podatkowej (np. prowadzi równocześnie działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem liniowym).

5. Oprócz art. 84 Konstytucji, jako drugi wzorzec konstytucyjnej kontroli, Rzecznik powołał art. 2 Konstytucji. Należy podkreślić, że zgodnie z poglądami Trybunału Konstytucyjnego zasada sprawiedliwości społecznej wyrażona przez ten przepis nie może samodzielnie wyznaczać kierunku i treści rozwiązań normatywnych, a co za tym idzie, przesądzać o przyjęciu określonego modelu

stosunków społeczno-gospodarczych, ponieważ nie zawiera on dostatecznie precyzyjnych przesłanek do formułowania takich ocen (por. wyroki TK z: 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01; 14 listopada 2000 r., sygn. akt K 7/00 oraz orzeczenie z 25 lutego 1997 r., sygn. akt K 21/95). Szczególnie trudno uzyskać społeczną zgodę co do tego, jaki model opodatkowania należy uznać za sprawiedliwy. W ocenach odnoszących się do opodatkowania ogniskują się bowiem poglądy na temat funkcji państwa oraz stosunku państwa do obywatela. Stan ten uzasadnia dodatkowo fakt, że nie można w sposób jednoznaczny wyznaczyć standardów polityki podatkowej, określających również w sposób jednoznaczny kształt konstrukcji prawnopodatkowych. Jest ona bowiem podporządkowana szerszemu zjawisku, jakim jest polityka społeczno-ekonomiczna państwa, dostosowująca się do zmiennych warunków życia: gospodarczych, społecznych i politycznych. Również sąd konstytucyjny dostrzegł, że obowiązek daninowy z trudem poddaje się ocenie konstytucyjności z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej (por. orzeczenie TK z 4 października 1995 r., sygn. akt K 8/95) i trudno – biorąc pod uwagę fakt, że system podatkowy stanowi skomplikowaną kombinację obciążeń, ulg i przywilejów, podporządkowanych zarówno celom fiskalnym, jak i pozafiskalnym – rozważać poszczególne konstrukcje podatkowe na tle ogólnej podstawy konstytucyjnej, jaką jest zasada sprawiedliwości społecznej. Stąd też klauzula sprawiedliwości społecznej może być zastosowana jako argument dodatkowo uzasadniający fakt naruszenia określonej, bardziej konkretnej normy czy zasady konstytucyjnej (por. wyroki TK z: 3 listopada 1998 r., sygn. akt K 12/98; 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01).

Zdaniem Sejmu, w przedmiotowej sprawie zasada sprawiedliwości społecznej konkretyzowana jest przez zasadę sprawiedliwości podatkowej wynikającą z art. 84 Konstytucji. Wniosek Rzecznika zawiera jednolite uzasadnienie zarzutu naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. przepisów art. 2 i art. 84 Konstytucji. Z tego względu zaprezentowana wyżej argumentacja za zgodnością zaskarżonego przepisu z zasadą sprawiedliwości podatkowej pozostaje także aktualna w odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej przewidzianej w art. 2 Konstytucji.

6. W podsumowaniu powyższej analizy Sejm stwierdza, że ustawodawca, regulując w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. wysokość kwoty zmniejszającej podatek w pierwszym podziale skali podatkowej, działał w ramach przysługującej mu swobody regulacyjnej w zakresie władztwa daninowego, z której wynika możliwość wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, rozmaicie realizującymi politykę gospodarczą i społeczną państwa. W związku z regulacją kwoty wolnej od podatku wynikającej z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie można zasadnie twierdzić, że ustawodawca „w sposób oczywisty dopuścił się przekroczenia granic tego władztwa wyznaczonych przez zasady i wartości konstytucyjne” (por. m.in.: wyroki TK z: 3 listopada 1998 r., sygn. akt K 12/98; 9 października 2001 r., sygn. akt SK 8/00).

W rezultacie Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. – w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr – **jest zgodny** z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Radosław Sikorski