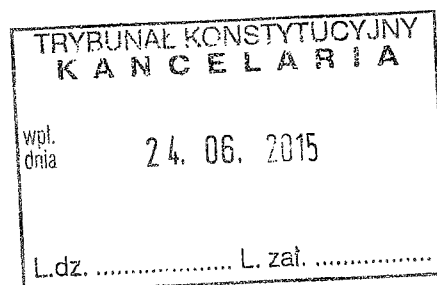




PG VIII TK 88/14

K 21/14



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z dodatkowym 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. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 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 dodatkowe stanowisko:

- 1) **art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j.: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**
- 2) **na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)**

postępowanie w pozostałym zakresie podlega umorzeniu z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej również: Wnioskodawca lub Rzecznik), wnioskiem z dnia 3 października 2014 roku, zwrócił się 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.

Prokurator Generalny zajął stanowisko co do tego wniosku w piśmie z dnia 17 kwietnia 2015 roku, sygn. PG VIII TK 88/14, wnosząc o uznanie, że 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 zł 02 gr, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Rzecznik Praw Obywatelskich skierował do Trybunału Konstytucyjnego dodatkowy wniosek o stwierdzenie niezgodności 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, również z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej.

Wnioskodawca wskazał, iż „obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych, w tym podatków, niewątpliwie wyznacza zakres przysługującego

jednostce konstytucyjnego prawa ochrony własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP). Podatki mogą więc ograniczać korzystanie z własności i innych praw majątkowych, jak również mogą ograniczać czerpanie z tego tytułu pożytków”¹.

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

Według Rzecznika Praw Obywatelskich, ustawodawca, „stanowiąc ustawy podatkowe [...] musi mieć na uwadze nie tylko treść art. 217 Konstytucji RP [...], ale również [...] zarówno tak fundamentalne prawa jednostki, jak prawna ochrona życia (art. 38 Konstytucji RP) czy też prawo do ochrony zdrowia (art. 68 ust. 1 Konstytucji RP), ale też przykładowo wolność korzystania z dóbr kultury (art. 73 Konstytucji RP), prawo do nauki (art. 70 ust. 1 Konstytucji RP) czy też zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP). Prawa te i wolności, których intensywność ochrony na poziomie konstytucyjnym jest zróżnicowana, mają jednak także swój aspekt ekonomiczny. Wyraża się on w tym, że zapewnienie biologicznego bytu człowieka (ochrona życia i zdrowia) oraz

¹ Uzasadnienie dodatkowego wniosku, s. 2.

² *Op. cit.*, s. 3.

jego potrzeb mieszkaniowych, dostępu do dóbr kultury i nauki wymaga również tego, aby jednostka dysponowała minimalnym dochodem umożliwiającym realizację tych potrzeb bytowych”³.

Konkludując, Rzecznik stwierdził, że „władza ustawodawcza powinna powstrzymać się od nakładania podatków, w przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód, którego wysokość nie pozwala zaspokoić elementarnych potrzeb życiowych jednostki, dodatkowo mających [...] silne konstytucyjne umocowanie”⁴.

Badając dopuszczalność ograniczenia praw wynikających z art. 64 ust. 1 i 2 ustawy zasadniczej przez zaskarżoną regulację, Rzecznik Praw Obywatelskich wziął pod uwagę zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie Wnioskodawcy, „korzyści uzyskiwane z tego tytułu [podatku dochodowego od osób fizycznych – przyp. wł.] nie pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na jednostki, które uzyskują dochody nieprzekraczające granic ubóstwa. Kwestionowane rozwiązanie w stosunku do tej kategorii podmiotów poszerza jedynie granice tego ubóstwa i prowadzi do dalszego uzależnienia tych osób od publicznego systemu pomocy społecznej. Regulacja dotycząca kwoty wolnej od podatku nie zapewnia więc jednostce możliwości samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie. Tym samym władza publiczna nie tworzy warunków, które umożliwiałyby samodzielne zaspokajanie potrzeb ludzkich o charakterze materialnym [...], ale także potrzeb wyższego rzędu”⁵.

Rzecznik stwierdził, że „kwota wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych została ustalona arbitralnie, w oderwaniu od realiów życia społecznego i ekonomicznego, jak również bez starannego wyważania dóbr chronionych konstytucyjnie.

³ *Op. cit.*, s. 4-5.

⁴ *Ibidem*, s. 5.

⁵ Tamże, s. 7.

Jeśli zaś nie można wskazać czytelnych kryteriów, którymi kierował się ustawodawca ustalając kwotę wolną od podatku, to nie sposób również przyjąć, że decyzja prawodawcza podjęta w tym zakresie nosi cechy racjonalności. W konsekwencji nie sposób też przyjąć, że podejmując taką decyzję ustawodawca wziął pod uwagę inne chronione konstytucyjnie wartości”⁶.

Podsumowując, Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, iż uzasadniony jest zarzut, że „w tym przypadku wkroczenie w zaskarżonym zakresie w sferę praw określonych w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP nie ma charakteru proporcjonalnego”, gdyż „osiągane korzyści w postaci wpływów podatkowych nie pozostają w odpowiedniej proporcji do nakładanych ciężarów”, co „nie sprzyja samodzielnemu zaspokajaniu potrzeb człowieka funkcjonującego we współczesnym społeczeństwie”⁷.

Rzecznik Praw Obywatelskich – w dodatkowym wniosku – jako wzorce kontroli wskazał art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Art. 64 ust. 1 i 2 ustawy zasadniczej mają następujące brzmienie: „Art. 64. 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.”.

Z kolei art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowi, że „[o]graniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

⁶ Uzasadnienie dodatkowego wniosku, s. 8-9.

⁷ *Ibidem*, s. 9.

Art. 64 Konstytucji „wyraża [...] prawo podmiotowe jednostki”⁸ oraz „ujmuje [...] zasadnicze zagadnienia: sformułowanie gwarancji prawa własności (i innych praw majątkowych) - ust. 1, ustanowienie zasady <równej dla wszystkich> ochrony tych praw (ust. 2)”⁹.

Na wstępie należy zaznaczyć, że Wnioskodawca nie podał żadnych argumentów, dlaczego – w Jego ocenie - art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w zaskarżonym zakresie, narusza konstytucyjną zasadę równej dla wszystkich ochrony własności i innych praw majątkowych.

Art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) [dalej: ustawa o Trybunale Konstytucyjnym] stanowi, że wniosek winien zawierać uzasadnienie postawionego zarzutu niezgodności konkretnego przepisu z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 października 2010 roku, sygn. akt P 10/10, podkreślił, iż „przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami <nadającymi się> do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny”¹⁰.

Konsekwencją braku uzasadnienia naruszenia określonego wzorca kontroli jest umorzenie postępowania w tym zakresie.

W tej sytuacji postępowanie w zakresie badania zgodności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie wskazanym w *petitum* dodatkowego wniosku Rzecznika, z art. 64 ust 2 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym - z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

⁸ L. Garlicki, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom III*, red. L. Garlicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, stan prawny na dzień 30 września 2002 roku, komentarz do art. 64, s. 5-6.

⁹ *Ibidem*, s. 6.

¹⁰ OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78.

Lektura uzasadnienia dodatkowego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich pozwala przyjąć, że – Jego zdaniem – ustawodawca, uchwalając wysokość obciążenia podatnika podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w tym zwłaszcza wysokość kwoty zmniejszającej ten podatek, nie wziął pod uwagę tego, że podatnik winien posiadać wolne od opodatkowania środki umożliwiające mu zaspokojenie podstawowych potrzeb swoich i swojej rodziny, a zatem nie wziął pod uwagę zdolności płatniczej podatnika.

Do pojęcia zdolności płatniczej odniesiono się w stanowisku Prokuratora Generalnego z dnia 17 kwietnia 2015 roku, sygn. PG VIII TK 88/14.

W tym miejscu przypomnieć wypada, że Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 7 czerwca 1999 roku, sygn. akt K. 18/98, uznał, iż przez zdolność płatniczą podatnika należy rozumieć dochód przez niego osiągnięty, który należy pomniejszyć o niezbędne wydatki przeznaczone na utrzymanie rodziny¹¹.

Podnieść należy nadto, że zasada zdolności płatniczej (zasada opodatkowania czystego dochodu w ujęciu podmiotowym¹²) uznawana jest za miernik sprawiedliwości podatkowej¹³ i nakazuje pobieranie podatku „dopiero wtedy, gdy pozostający do dyspozycji podatnika dochód pokrywa przynajmniej tzw. minimum egzystencji”¹⁴.

Zdolność płatnicza podatnika, czy, inaczej rzecz ujmując, zdolność obywateli do ponoszenia ciężarów podatkowych, składa się - wraz z innymi zasadami - na zasadę sprawiedliwości, a wężiej ujmując - na zasadę sprawiedliwości podatkowej.

W orzeczeniach, które zostały zacytowane w stanowisku Prokuratora Generalnego z dnia 17 kwietnia 2015 roku, sygn. PG VIII TK 88/14, Trybunał Konstytucyjny wywodził zasadę sprawiedliwości podatkowej z art. 2 i art. 84

¹¹ Zob. OTK ZU nr 5/1999, poz. 95.

¹² Zob. 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 Zob. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, www.trp.umk.pl, s. 21.

¹⁴ J. Małecki, *op. cit.*

ustawy zasadniczej¹⁵, a nie z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, które – jako wzorce kontroli w dodatkowym wniosku – wskazał Rzecznik Praw Obywatelskich.

Trzeba nadto podnieść, że obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, jest obowiązkiem konstytucyjnym, wynikającym z art. 84 ustawy zasadniczej, i – jak to słusznie zauważył Wnioskodawca – podatki mogą ograniczać korzystanie z własności i innych praw majątkowych.

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 18 listopada 2014 roku, sygn. akt K 23/12, podkreślił, że „realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013,

¹⁵ Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 26 października 2010 roku, sygn. akt K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80, 12 kwietnia 2011 roku, sygn. akt SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22, 15 lipca 2013 roku, sygn. akt K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76 oraz 29 lipca 2014 roku, sygn. akt P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

poz. 68). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli”¹⁶.

Z zacytowanego powyżej wyroku wynika zatem, że Wnioskodawca wskazał dodatkowo nieadekwatne wzorce kontroli kwestionowanego przepisu.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zaskarżony przez niego przepis w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, przekracza granicę dopuszczalnej ingerencji w prawo własności, przez co narusza art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Należy jednak odpowiedzieć na pytanie, czy art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim został zaskarżony przez Wnioskodawcę, w ogóle ingeruje w prawo własności.

Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, 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

Ustawodawca przewidział dwie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych - w wysokości 18% i 32%. W art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca

¹⁶ OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

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.

Nie zostały zatem zaskarżone przez Rzecznika te elementy art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., które stanowią o wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, to jest określające wysokość stawek podatkowych, a został zaskarżony jedynie ten element tego przepisu, który obciążenie podatkowe zmniejsza. Wnioskodawca nie zaskarżył więc tej części przepisu, która ingeruje w prawo własności, ale ten jego element, który ingerencję w prawo własności zmniejsza. Ustawodawca, wprowadzając kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych, nie pomniejsza majątku podatników, a wręcz przeciwnie - pozostawia im środki, które bez takiej regulacji zostałyby objęte tym podatkiem, przez co właśnie pomniejszono by ich majątek.

W tej sytuacji trzeba stwierdzić, że Rzecznik zaskarżył art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f w zakresie, w jakim nie ingeruje on w prawo własności, gdyż nie ustanawia on podatku, ale go zmniejsza.

Z uwagi na wszystkie przedstawione powyżej okoliczności należy uznać, że art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim przepis ten ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr.

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

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego