

152/9/A/2015

WYROK

z dnia 28 października 2015 r.

Sygn. akt K 21/14*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący

Mirosław Granat – sprawozdawca

Stanisław Rymar

Piotr Tuleja

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki, Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Rady Ministrów, na rozprawie w dniu 20 października 2015 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

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 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

I

Art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, 362, 440, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 21, 888, 985, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717, z 2014 r. poz. 223, 312, 567, 598, 773, 915, 1328, 1563, 1644, 1662 i 1863 oraz z 2015 r. poz. 73, 211, 693, 860, 1322 i 1333) **w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

II

Przepis wymieniony w części I, w zakresie tam wskazanym, traci moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2016 r.

Ponadto p o s t a n a w i a:

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 listopada 2015 r. w Dz. U. poz. 1784.

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym** (Dz. U. poz. 1064) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

UZASADNIENIE

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO albo Rzecznik) w piśmie z 3 października 2014 r. wniósł o stwierdzenie, że 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.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa 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 niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

1.1. Rzecznik wskazał, że zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29-30e u.p.d.o.f. pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali: 1) przy podstawie obliczenia podatku w wysokości do 85 528 zł, podatek wynosi 18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr; 2) przy podstawie obliczenia podatku ponad 85 528 zł, podatek wynosi 14 839 zł 02 gr plus 32% od nadwyżki ponad 85 528 zł.

1.2. W przeszłości kwota wolna od podatku była waloryzowana. Ustawodawca przyjmował, że przedziały dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem określone wg skali podatkowej oraz kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, obliczone wg pierwszego szczebla skali, podlegają w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego. Minister Finansów w terminie do 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy ustalał w drodze rozporządzenia skalę podatku dochodowego na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem powyższej zasady, na podstawie komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego o wysokości przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy i jego wzrostu w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego.

Ustawa 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.) przyjęła, że kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wzrost cen był określany przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w komunikacie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku poprzedniego.

Ustalanie ustawowego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku zostało zaniechane na mocy ustawy 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.; dalej: ustawa zmieniająca z 2003 r.). Art. 1 pkt 21 lit. b tej ustawy uchylił stały,

ustawowy mechanizm waloryzacji kwoty, o którą zmniejsza się podatek. W rezultacie ustawodawca od tego czasu tylko raz, ustawą 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.), zwiększył kwotę, o którą zmniejsza się podatek, podnosząc ją z 530 zł 08 gr do 556 zł 02 gr. Od 2009 r. kwota dochodu wolnego od podatku wynosi 3091 zł.

1.3. W ocenie RPO, zaniechanie stosowania stałego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku budzi wątpliwości konstytucyjne. Weryfikacji wymaga również przyjęte przez ustawodawcę założenie, że przekroczenie przez podatnika kwoty wolnej od podatku (3091 zł w ciągu roku podatkowego) świadczy o tym, iż jest on w stanie w granicach tak ustalonego dochodu zaspokoić swoje elementarne potrzeby życiowe i posiada rzeczywistą zdolność ponoszenia ciężarów publicznych w postaci uiszczania podatku.

Zdaniem Rzecznika, w celu oceny tego założenia należy odwołać się do innych decyzji prawodawczych odnoszących się do zaspokojenia niezbędnych potrzeb człowieka, zwłaszcza do przepisów regulujących udzielanie pomocy społecznej.

1.4. Rzecznik przypomniał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2013 r. poz. 182, ze zm.; dalej: u.p.s.) pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa. Jej celem jest umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężenie trudnych sytuacji życiowych, których nie są one w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości. Pomoc społeczna wspiera osoby i rodziny w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb i umożliwia im życie w warunkach odpowiadających godności człowieka (art. 3 ust. 1 u.p.s.).

1.4.1. U.p.s. nie zawiera zamkniętego katalogu określającego trudne sytuacje życiowe. Art. 7 u.p.s. wymienia jedynie najczęstsze powody powstawania trudnych sytuacji życiowych. Pierwszym i podstawowym powodem trudnej sytuacji życiowej w rozumieniu u.p.s. jest ubóstwo. Wyznacznikiem ubóstwa może być dochód, który jest jednym z kryteriów przyznawania świadczeń z pomocy społecznej. W ujęciu normatywnym granice skrajnego ubóstwa, określanego także jako minimum egzystencji, wyznacza próg interwencji socjalnej, ustalany na podstawie koszyka dóbr i usług.

1.4.2. RPO wskazał, że określone w u.p.s. kryteria dochodowe podlegają weryfikacji co 3 lata, z uwzględnieniem wyniku badania prognozy interwencji socjalnej dokonywanego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych. Zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Polityki Społecznej z dnia 7 października 2005 r. w sprawie prognozy interwencji socjalnej (Dz. U. Nr 211, poz. 1762) zakres potrzeb niezbędnych do egzystencji uwzględnianych podczas ustalania prognozy interwencji socjalnej obejmuje wydatki na: 1) żywność; 2) mieszkanie; 3) odzież i obuwie; 4) edukację; 5) ochronę zdrowia i higienę; 6) transport i łączność; 7) kulturę, sport i wypoczynek. Minimalny zakres tych wydatków powinien zapewnić zaspokojenie potrzeb niezbędnych do egzystencji osoby lub rodziny (§ 3 ust. 4 rozporządzenia).

Zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.s. za dochód służący ustaleniu normatywnej granicy ubóstwa uważa się sumę miesięcznych przychodów z miesiąca poprzedzającego złożenie wniosku lub w wypadku utraty dochodu z miesiąca, w którym wniosek został złożony, bez względu na tytuł i źródło ich uzyskania, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, pomniejszoną o: 1) miesięczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych; 2) składki na ubezpieczenie zdrowotne określone w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ubezpieczenia społeczne określone w odrębnych przepisach; 3) kwotę alimentów świadczonych na rzecz innych osób.

Do dochodu nie wlicza się składników wskazanych w art. 8 ust. 4 u.p.s.

1.4.3. Aktualne 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: rozporządzenie z 2012 r.). Kryteria te zostały ustalone dla osoby samotnie gospodarującej – w wysokości 542 zł, dla osoby w rodzinie – w wysokości 456 zł (§ 1 pkt 1 tego rozporządzenia).

Rzecznik wskazał, że na przykład 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 4 u.p.s. nie przekracza kwoty 6504 zł. Jest to kwota ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. RPO podkreślił, 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.

Rzecznik stwierdził, że rozważenia wymaga to, czy osoba, która w znaczeniu nadanym przez prawodawcę jest uważana za osobę żyjącą w ubóstwie (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.

1.5. Rzecznik przywołał art. 84 Konstytucji, tj., że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zdaniem RPO, powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych 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 wypadku podatku od osób fizycznych do transferu środków pieniężnych z majątku osoby fizycznej do zasobów Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Osoba fizyczna musi być obiektywnie zdolna do dokonania takiego transferu. Z art. 84 Konstytucji wynika obowiązek władzy ustawodawczej stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność podatkową jednostki.

1.5.1. Zdaniem Rzecznika, zasada sprawiedliwości wynikająca z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji są adekwatnymi wzorcami kontroli art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. W kontekście tych wzorców należy dokonać oceny sytuacji, w jakiej ustawodawca ustala kwotę dochodu wolną od podatku w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie kryteriów ubóstwa.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem progresywnym, w konsekwencji beneficjentami kwoty wolnej od podatku są wszyscy podatnicy. Okoliczność ta z perspektywy osoby uzyskującej dochód, który nie przekracza kwoty lokującej ją w znaczeniu normatywnym wśród osób niemogących zaspokoić we własnym zakresie niezbędnych potrzeb życiowych, nie ma jednak istotnego znaczenia. Ustawodawca ma daleko idącą swobodę kształtowania zakresu i wysokości podatków. Nie znaczy to jednak, że ustawodawca ma niczym nieograniczoną swobodę konstruowania prawa podatkowego.

1.5.2. RPO przyznał, że do kompetencji Trybunału nie należy ustalanie kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazał jednak, że Trybunał może ocenić, czy korzystając ze względnej swobody regulacyjnej w tym zakresie, ustawodawca nie przekroczył granic tej swobody, w szczególności przez rozerwanie więzi wynikającej z art. 84 Konstytucji, polegającej na łączeniu obowiązku podatkowego ze zdolnością do jego realizacji. Ponosić ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki, może bowiem tylko ten, kto jest do tego zdolny.

1.5.3. Rzecznik stwierdził, na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, że jedną z przesłanek poszanowania godności człowieka jest istnienie pewnego minimum socjalnego, zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenia każdemu człowiekowi szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym. Takie minimum w zakresie dochodów zostało określone przez prawodawcę i w znaczeniu normatywnym wyznacza ono granicę ubóstwa.

1.5.4. Zdaniem RPO, nie realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych podzielić się tym dochodem z resztą społeczeństwa. W tym wypadku nakładany ciężar podatkowy nie uwzględnia zdolności jego poniesienia przez podatnika.

1.5.5. Ustawodawca, pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, nie powinien tworzyć przepisów prawa, które nakładają obowiązki podatkowe na osoby, które 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.

2. W piśmie z 14 października 2014 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.).

2.1. 15 grudnia 2014 r. z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, informację przedstawił Minister Finansów. Wskazał, że u.p.d.o.f. i u.p.s. regulują odrębne dziedziny prawa. Z tego względu ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych od początku jej obowiązywania, tj. od 1992 r., nie zakładała korelacji pomiędzy kwotą niepowodującą obowiązku zapłaty podatku będącą wynikiem przyjętej kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej a dochodem przyjętym dla potrzeb u.p.s.

2.2. Minister Finansów wyjaśnił, że podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek wpłynęłoby na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych (tj. budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego) z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Na przykład w wypadku podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek do kwoty odpowiadającej iloczynowi stawki podatku określonej w pierwszym 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 wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego – 6,3 mld zł (przyjmując udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 49,52%).

2.3. Zakładając, że kwota zmniejszająca podatek zostałaby podwyższona w stopniu odpowiadającym prognozowanej na 2014 r. średniorocznej dynamice cen towarów i usług konsumpcyjnych w wysokości 101,2%, tj. do wysokości 562,69 zł, szacowane zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych wyniosłoby 0,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa – 0,08 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego – 0,07 mld zł.

Jeśliby waloryzacja kwoty zmniejszającej podatek, z wykorzystaniem wskazanego wyżej wskaźnika, miała dotyczyć sześciu lat, poczynając od 2010 r., co oznaczałoby

podwyższenie tej kwoty do wysokości 653,37 zł, wprowadzenie tego rozwiązania spowodowałoby zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych o 2,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa o 1,09 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego o 1,06 mld zł.

2.4. Wskazane skutki finansowe zostały oszacowane na podstawie dochodów podatników wykazanych w zeznaniach podatkowych za 2012 r. i nie obejmują ewentualnego obniżenia dochodów NFZ z tytułu składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Wskazany wyżej skutek podwyższenia, począwszy od 2010 r., kwoty zmniejszającej podatek z wykorzystaniem wskaźnika średniorocznej dynamiki cen towarów i usług konsumpcyjnych dotyczy jednorazowego podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek obejmujący waloryzację tego wskaźnika za okres sześciu lat.

2.5. Minister Finansów stwierdził, że jeśli Trybunał uznał art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. za niezgodny z Konstytucją począwszy od 1 stycznia 2010 r., skutkowałoby to faktycznym brakiem skali podatkowej w latach 2010-2015. W tej sytuacji niezbędne byłoby zatem określenie skal podatkowych za te lata z uwzględnieniem podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek odrębnie dla każdego roku z tego okresu o wyżej wskazany wskaźnik. Skutek finansowy tego rozwiązania w porównaniu z 2009 r. wyniósłby łącznie 8,45 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 4,28 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 4,17 mld zł (przyjmując udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 49,52%), z tego dla:

- 1) 2010 r. – 0,43 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,22 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,21 mld zł,
- 2) 2011 r. – 0,75 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,38 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,37 mld zł,
- 3) 2012 r. – 1,30 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,66 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,64 mld zł,
- 4) 2013 r. – 1,84 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,93 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,91 mld zł,
- 5) 2014 r. – 1,98 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 1,0 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,98 mld zł,
- 6) 2015 r. – 2,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 1,09 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 1,06 mld zł.

Wyliczeń dokonano na podstawie dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynikających z rozliczenia za 2012 r.

2.6. Minister podkreślił, że należy się liczyć z tym, iż w wypadku ewentualnego uznania art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. za niekonstytucyjny z mocą od 1 stycznia 2010 r., powyższy skutek będzie znacznie wyższy z uwagi na dodatkowe koszty związane m.in.: 1) z obsługą korekt zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w urzędach skarbowych (złożenie korekt przez ok. 24 mln podatników za okres 5 lat – art. 74 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.); 2) ze zwrotem podatnikom nadpłat wraz z oprocentowaniem w wypadku składania wniosków w trybie art. 74 o.p. oraz wniosków o wznowienie postępowań w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p.

2.7. W razie stwierdzenia niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu, każde zeznanie podatkowe i każda decyzja określająca zobowiązanie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych byłyby wadliwe.

2.8. Minister Finansów uznał, że wobec spodziewanych znacznych nakładów finansowych, jakie może wywołać orzeczenie Trybunału, uzasadnione z punktu widzenia interesów zachowania równowagi finansów publicznych jest zminimalizowanie oddziaływania ewentualnego orzeczenia o niezgodności z Konstytucją na ukształtowane już stosunki prawne. Jeśliby TK uznał wskazany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za niezgodny z Konstytucją, zasadne byłoby odroczenie utraty mocy obowiązującej tego przepisu na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 29 kwietnia 2015 r. zajął stanowisko, 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.

3.1. Marszałek scharakteryzował progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych. Wyjaśnił, że progresja podatkowa, przewidziana w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., ma charakter progresji szczeblowej. To znaczy, 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%, a 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.

3.2. W ocenie Marszałka, z kwoty zmniejszającej podatek wynika, że dopiero powyżej kwoty 3 091,49 zł dochodu podatek będzie większy od zera. Kwota wolna od podatku wynosi 3 091,00 zł i nie jest wprost określona w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Marszałek przypomniał, że 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 zmieniającą z 2003 r. mechanizm ustawowej waloryzacji został zniesiony.

3.3. Marszałek stwierdził, że 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 u.p.s.

Marszałek zaznaczył, że progresywne opodatkowanie występujące w zakresie podatków dochodowych stanowić ma realizację zasady opodatkowania według zdolności podatkowej. Zasada zdolności podatkowej oznacza opodatkowanie według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, ocenianych z uwzględnieniem wszystkich elementów, zarówno osobowych, jak i ekonomiczno-finansowych. Chodzi o to, by ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie przede wszystkim od siły ekonomicznej. Zasada zdolności podatkowej oznacza również uzależnienie wysokości świadczenia podatkowego od potrzeb osobistych, które jednostka jest w stanie zaspokoić z uzyskanego dochodu. Konkretyzowanie zasady zdolności świadczenia przyjmuje zatem 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.).

3.4. Marszałek podkreślił, że ważne jest, aby szacowanie zdolności świadczenia opierało się na pewnych zobiektywizowanych miarach ekonomicznych, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym wypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia. Respektowanie zasady zdolności świadczenia w konstrukcjach normatywnych opodatkowania dochodu osób fizycznych powoduje, że opodatkowanie znajduje swoją skalę pomiarową w zindywidualizowanej sytuacji finansowej podatnika, nie zaś w zapotrzebowaniu finansowym państwa, co zapewnia równomierność i umiarkowanie ciężarów podatkowych.

3.5. Podstawowym argumentem 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 podatkowej najpełniej realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej oraz sprawiedliwości dystrybucyjnej, 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 zakresie podatków pośrednich.

3.6. 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 osiąganych 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.

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 za pomocą rozsądnej redystrybucji 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.

3.7. 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 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.

Kwota wolna od podatku stanowi element konstrukcji większości progresywnych systemów opodatkowania, obowiązujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej (por. M. Korolewska, *Informacje na temat kwoty wolnej obowiązującej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, pismo BAS adresowane do posła J. Gowina z 26 września 2014 r., nr BAS-WASGiPU-1994/14). Jedynie w wypadku dwóch państw członkowskich UE z progresywnym systemem podatku dochodowego, tj. Węgier i Bułgarii, nie stwierdzono występowania kwoty wolnej. Z wyżej wskazanego pisma BAS wynika, że wielość form, w jakich obowiązuje kwota wolna od opodatkowania, utrudnia bardziej szczegółowe podsumowania. Można jednak 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 wypadku 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, np. 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.

3.8. Kwota wolna od podatku przewidziana w prawie polskim (w przeliczeniu ok. 750 euro) jest niewątpliwie na niskim poziomie w porównaniu z analogicznymi kwotami przewidzianymi w innych systemach prawa podatkowego. Jak wynika z badań przeprowadzanych przez międzynarodowe firmy doradcze KPMG i PwC w odniesieniu do kwot dochodu wolnego od podatku, Polska jest na końcu rankingu, w którym przodują Cypr (19,5 tys. euro), Finlandia (16,1 tys. euro), Wielka Brytania (13,5 tys. euro), Luksemburg (11,5 tys. euro) i Austria (11 tys. euro).

W ocenie Sejmu, do tego typu zestawień należy jednak podchodzić z ostrożnością, ponieważ nie uwzględniają one różnic w przeciętnych zarobkach i kosztach życia między poszczególnymi krajami ani innych elementów konstrukcji systemu podatkowego, które również wpływają na stopień efektywnego obciążenia podatkowego.

3.9. Marszałek zaznaczył, że w zakresie kognicji Trybunału leży ocena zaskarżonej regulacji prawa daninowego wyłącznie z punktu widzenia zgodności ze standardami konstytucyjnymi, a nie z punktu widzenia celowości przyjętych rozwiązań podatkowych. Rolą Trybunału i funkcją postępowania przed tym organem nie jest forsowanie postulatów określonych zmian prawa, mających w gruncie rzeczy charakter optymalizacyjny. Ani z powołanych we wniosku Rzecznika przepisów Konstytucji, ani z żadnej innej normy konstytucyjnej nie wynika dla ustawodawcy nakaz wprowadzenia

kwoty wolnej od podatku jako obligatoryjnego elementu konstrukcji progresywnego podatku dochodowego. W dziedzinie prawa daninowego ustawodawcy przysługuje znaczny zakres swobody wyboru między różnymi konstrukcjami podatków, realizującymi w rozmaity sposób politykę gospodarczą i społeczną państwa. Dlatego też, w ocenie Sejmu, możliwa do obrony jest teza, że nawet całkowita rezygnacja przez ustawodawcę z jakiegokolwiek kwoty wolnej od podatku, a więc ze specyficznej, zerowej stawki podatkowej, nie skutkowałaby naruszeniem konstytucyjnych standardów w zakresie prawa podatkowego (daninowego), pod warunkiem że uwzględniałoby się i konkretyzowało zasadę zdolności podatkowej podatników w inny sposób – w formie 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.).

3.10. Zdaniem Marszałka, ustawodawca może wykorzystywać również inne niż kwota wolna od podatku instrumenty z zakresu polityki fiskalnej, służące realizacji funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego, z jednoczesnym zabezpieczeniem 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, Sejm podkreślił, 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). To znaczy, że efektywna stawka opodatkowania dochodów z pierwszego przedziału skali jest blisko trzykrotnie niższa od stawki nominalnej, a dla dochodów z drugiego przedziału skali – dwukrotnie. Polska ma jeden z najniższych wśród państw OECD wskaźników efektywnego opodatkowania rodzin (dla rodziny z dwojgiem 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.

3.11. Katalog 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.

3.12. W ocenie Sejmu, wskazane rozwiązania podatkowe, precyzyjnie adresowane do grup podatników zasługujących na wsparcie ze względu na niższą zdolność podatkową, a zarazem związane z konkretnymi celami polityki społecznej, w sposób bardziej efektywny realizują konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (a w konsekwencji sprawiedliwości społecznej) niż kwota wolna od podatku, która redukuje wysokość podatku wszystkich podatników, w tym także tych, którzy, ze względu na swoją dobrą sytuację majątkową, nie wymagają wsparcia fiskalnego państwa.

Marszałek Sejmu stwierdził, że 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. 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. 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.

3.13. Marszałek przypomniał stanowisko TK, zgodnie z którym różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12).

Ustawodawca podatkowy powinien więc 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 wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa.

Zdaniem Marszałka 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. W wypadku 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.

Odmienność celów i instrumentów, jakimi posługuje się ustawodawca w obszarze prawa podatkowego (prawa daninowego) i prawa pomocy społecznej, przesądza, zdaniem Sejmu, o tym, że kwota wolna od podatku dochodowego może zostać określona na innym poziomie i z zastosowaniem innych kryteriów niż próg ubóstwa ustalany na potrzeby przepisów o pomocy społecznej.

3.14. 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). Wniosek Rzecznika zawiera jednolite uzasadnienie zarzutu naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. 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.

W ocenie Marszałka Sejmu, 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.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 17 kwietnia 2015 r. zajął stanowisko, 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.

4.1. Kwestionowany przepis został 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 z przysługującej mu swobody kształtowania przepisów podatkowych. W ocenie Prokuratora Generalnego, z Konstytucji nie wynika 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. To znaczy, że ustawodawca nie może w sposób nieograniczony zwiększać deficytu budżetowego, aby pokryć wydatki z budżetu państwa.

4.2. W wypadku zwiększenia kwoty zmniejszającej podatek dochodowy, ustawodawca musiałby ograniczyć wydatki budżetowe. Z pisma Ministra Finansów wynika, że w wypadku podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek do kwoty odpowiadającej iloczynowi stawki podatku określonej w pierwszym 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 podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym z dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a

dochodów jednostek samorządu terytorialnego 6,3 mld zł.

4.3. Z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. – Ustawa budżetowa na rok 2015 (Dz. U. poz. 153; dalej: ustawa budżetowa na rok 2015) wynika, że dochody budżetu państwa w 2015 r. 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 około 4,27% dochodów budżetu państwa w 2015 r., około 3,69% wydatków oraz niecałe 27,56% maksymalnie ustalonego deficytu.

4.4. Zdaniem Prokuratora, podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek obniży dochody jednostek samorządu terytorialnego, co spowoduje ograniczenie ich wydatków lub zwiększenie ich deficytów budżetowych. Zgodnie z załącznikiem nr 2 do ustawy budżetowej na rok 2015, na pomoc społeczną w 2015 r. 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 15 grudnia 2014 r., 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.

4.5. Prokurator stwierdził, że nie można porównywać kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych z kwotą stanowiącą próg interwencji socjalnej, która jest określona w § 1 rozporządzenia z 2012 r., w celu ustalenia, czy nie prowadzi to do nadmiernego obciążenia podatkowego osób najuboższych.

4.6. U.p.d.o.f. i u.p.s. regulują odrębne dziedziny prawa. Wskazane regulacje mają również inne cele. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i inne ustawy podatkowe, mają na celu zapewnienie dochodów państwu. 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. Ustawy podatkowe mają także na celu zapewnienie środków m. in. na świadczenie przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego pomocy najuboższym. Przepisy u.p.s. oraz aktów prawnych niższego rzędu określają natomiast kiedy, komu i w jakiej wysokości pomoc ma zostać udzielona. Tymi regulacjami państwo wywiązuje się z obowiązku pomocy najuboższym. Przepisy u.p.s. przewidują wydatkowanie środków budżetowych na świadczenia pieniężne dla najuboższych.

4.7. W ocenie Prokuratora Generalnego, art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w zakresie wskazanym w *petitum* wniosku Rzecznika, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji, gdyż ustrojodawca w Konstytucji przyznał ustawodawcy prawo względnej swobody kształtowania obciążeń podatkowych, a kwestionowana norma nie przekracza granic tej swobody. Ustawodawca, określając wysokość podatków, w tym kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, musi mieć na uwadze 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 podatkowej. Można nawet uznać, że określona w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. kwota zmniejszająca ten podatek stanowi kompromis pomiędzy zasadą równowagi budżetowej i finansów państwa a zasadą zdolności podatkowej. 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 podatkową najuboższych podatników. Zamiast zwiększyć wszystkim podatnikom kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych, można rozważyć wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej dla

osób, których dochód nie przekracza określonej wysokości. Decyzja taka należy jednak wyłącznie do ustawodawcy.

5. W piśmie z 2 czerwca 2015 r. RPO rozszerzył wniosek i wniósł o zbadanie zgodności 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, z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rzecznik stwierdził, że obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych wyznacza zakres prawa ochrony własności i innych praw majątkowych. Podatki mogą ograniczać korzystanie z tych praw.

RPO jest świadomy, że samo ograniczenie własności przez podatki jest wpisane w istotę zobowiązania podatkowego i nie stanowi naruszenia Konstytucji. Zarzut naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych z tego powodu, że zostały one obciążone podatkami nabiera znaczenia wówczas, gdy ciężary te przekraczają granicę dopuszczalnej ingerencji w prawo własności i inne prawa majątkowe.

Zdaniem Rzecznika, w tym wypadku aktualizuje się kompetencja TK w zakresie oceny, czy gwarancja ingerencji w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji nie została przekroczona.

Stanowiąc ustawy podatkowe, ustawodawca musi mieć na uwadze, że art. 217 Konstytucji funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. Otoczenie to stanowią fundamentalne prawa jednostki. Prawa te mają swój aspekt ekonomiczny, który wyraża się w zapewnieniu biologicznego bytu człowieka, jego potrzeb mieszkaniowych, dostępu do dóbr kultury i nauki.

Obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty innych wartości konstytucyjnych objętych ochroną.

Aby ocenić art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. z perspektywy art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji trzeba stwierdzić, czy ograniczenie praw ma charakter proporcjonalny. Rzecznik uznał, że regulacja zawarta w tym przepisie jest w stanie doprowadzić do zamierzonego skutku (zapłaty podatku). Korzyści uzyskiwane z tytułu daniny publicznej nie pozostają jednak w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na jednostki, które uzyskują dochody nieprzekraczające granic ubóstwa. Kwestionowana regulacja kwoty wolnej od podatku nie zapewnia tym jednostkom możliwości samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie.

Rzecznik odniósł się do stanowisk uczestników postępowania i stwierdził, że żaden z tych podmiotów nie wskazał kryteriów, którymi kierował się ustawodawca, określając wysokość kwoty dochodu wolnego od podatku i ją utrzymując przez wiele lat na tym samym poziomie. Powołane stanowiska wskazują na to, że kwota ta została uchwalona dowolnie, a przynajmniej bez wskazania określonych wskaźników dochodowych.

W ocenie Rzecznika, jeśli nie można wskazać czytelnych kryteriów, którymi kierował się ustawodawca, określając kwotę wolną od podatku, nie można też przyjąć, że decyzja prawodawcza w tym zakresie jest racjonalna. Nie ma dowodów na to, że ustawodawca, kształtując kwestionowany przepis, uwzględnił konstytucyjne wartości.

6. W piśmie z 23 czerwca 2015 r. Prokurator Generalny ustosunkował się do dodatkowego wniosku RPO i zajął stanowisko, że kwestionowana regulacja, w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, nie jest niezgodna z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania.

Prokurator stwierdził, że art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest w sprawie adekwatnym wzorcem kontroli. Z kolei w odniesieniu do art. 64 ust. 2 Konstytucji wnioskodawca nie podał żadnych argumentów, dlatego art. 27 ust. 1

u.p.d.o.f. narusza zasadę równej ochrony własności i innych praw majątkowych.

7. W piśmie z 9 lipca 2015 r. Marszałek Sejmu zajął stanowisko wobec dodatkowego wniosku RPO. Stwierdził, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie Sejmu, powołane przez Rzecznika przepisy Konstytucji są nieadekwatnymi wzorcami kontroli. Obciążenia podatkowe nie podlegają kontroli w kategoriach ograniczeń prawa.

Marszałek Sejmu przypomniał, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności oraz praw, lecz oceniana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi a ochroną konstytucyjnych wolności i praw, których granice (treść) są kształtowane przez te obowiązki.

8. Na podstawie art. 135 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064) Rada Ministrów (dalej: Rada albo RM) zgłosiła swój udział w sprawie i zajęła stanowisko, że: 1) art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji; 2) art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rada wniosła o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

8.1. RM przedstawiła kontekst historyczny i społeczny uchwalenia art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Wskazała na znaczenie instytucji kwoty zmniejszającej podatek.

W ocenie Rady zarzut niekonstytucyjności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie wskazanym przez RPO nie jest zasadny. Władza ustawodawcza posiada daleko posuniętą swobodę regulacyjną w tworzeniu prawa podatkowego. Swoboda ta nie oznacza jednak dowolności oderwanej od poszanowania zasad prawidłowej legislacji i konstytucyjnie chronionych wartości.

W ocenie RM ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzać do systemu prawa podatkowego instytucji kwoty zmniejszającej podatek. Decydując się o uregulowaniu tego zagadnienia ustawodawca skorzystał ze swobody regulacyjnej.

Rada stwierdziła, że korzystając z władztwa daninowego ustawodawca mógłby zrezygnować z kwoty zmniejszającej podatek. Nie jest ona bowiem obligatoryjnym, wynikającym z Konstytucji elementem systemu podatkowego. To powoduje, że zgodne z Konstytucją jest wprowadzenie i utrzymanie tej kwoty na poziomie niższym niż minimum egzystencji.

Ustalając wysokość kwoty zmniejszającej podatek na poziomie 556,02 zł, ustawodawca nie przekroczył zakresu swobody regulacyjnej w obszarze kształtowania przepisów prawa podatkowego.

RM uznała, że nie należy absolutyzować zasady zdolności płatniczej przez jej rozpatrywanie w oderwaniu od innych zasad konstytucyjnych, a zwłaszcza zasady równowagi budżetowej i równowagi finansów publicznych. Ustawodawca stanowiąc przepisy prawa podatkowego kieruje się przede wszystkim interesem fiskalnym państwa. Dopiero w dalszej kolejności w zakresie, w jakim pozwala na to stan finansów publicznych, prawodawca może uwzględnić inne cele, kreując instrumenty polityki podatkowej.

8.2. Rada podkreśliła, że system podatku dochodowego od osób fizycznych jest złożoną strukturą. Ocena zachowania przez ustawodawcę zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej nie może odbywać się w stosunku do pojedynczych elementów tego systemu.

Ustawodawca przewiduje szereg rozwiązań, które zmniejszają ekonomiczny ciężar podatku. Na wysokość obciążeń podatkowych wpływają zarówno stawki podatku, progi dochodu oraz kwota zmniejszająca podatek, jak i preferencje podatkowe, w tym dotyczące sposobu opodatkowania dochodów małżonków, osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi odliczane od dochodu lub podatku oraz katalog dochodów zwolnionych od podatku, które zwiększają realny dochód podatnika, a nie są opodatkowane.

8.3. RM przedstawiła zestawienie instrumentów podatkowych, które obok funkcji fiskalnej realizują także funkcje społeczne i socjalne. W ocenie Rady, wysokość kwoty zmniejszającej podatek nie jest wyznacznikiem faktycznych obciążeń dochodu podatnikiem dochodowym od osób fizycznych. Z przedstawionych przez RM danych wynika, że korzystanie przez podatników z przewidzianych w u.p.d.o.f. preferencji pozwala na znaczne obniżenie ich obciążenia podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

8.4. Rada podkreśliła, że zmiany w systemie podatkowym, w tym zmiany dotyczące kwoty zmniejszającej podatek i jej waloryzacji są uwarunkowane aktualnym stanem finansów publicznych. Potrzeby finansowe państwa oraz wysoki poziom zadłużenia powodują, że wysokość kwoty zmniejszającej podatek ustalona została na poziomie umożliwiającym zachowanie równowagi budżetowej. Jest to przejaw kompromisu między zasadą zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej a zasadą równowagi finansów publicznych.

Ze względu na istnienie w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych różnych instrumentów podatkowych, realizujących także funkcje społeczne i społeczne, ocena kwoty zmniejszającej podatek w ujęciu sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od tych rozwiązań jest działaniem nieprawidłowym.

8.5. Rada uznała, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie powoduje bezpośredniego ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych. Wolności i prawa konstytucyjne mogą być bowiem adekwatnym wzorcem kontroli dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności i praw jednostki.

Z tego względu art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

II

Rzecznik podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie. Podkreślił, że kwota zmniejszająca podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje wszystkich podatników. Dzięki niej można ustalić wysokość dochodu pozostawionego do swobodnej dyspozycji podatnika.

Ustawodawca określił również kryterium ubóstwa. Wysokość dochodu decydującego o ubóstwie jest określona wyżej niż kwota dochodu wolnego od podatku. To powoduje, że rozwiązania prawne są niesprawiedliwe. RPO podniósł także, że samo kryterium ubóstwa nie zawsze uzasadnia przyznanie pomocy społecznej. Należy spełnić dodatkowe warunki, określone w u.p.s. Ponadto niektóre świadczenia z pomocy społecznej mogą być opodatkowane. Określenie ciężarów publicznych musi uwzględniać zdolność podatkową danej osoby.

Przedstawiciel Sejmu powtórzył argumenty wyrażone w stanowisku pisemnym. Wskazał, że należy rozróżnić system podatkowy i system pomocy społecznej. System podatkowy zabezpiecza funkcjonowanie państwa. Musi uwzględniać równowagę budżetową i równy rozdział podatków. Te wartości powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu prawa podatkowego.

Prokurator Generalny podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie. Podkreślił, że z przepisu dotyczącego powszechności opodatkowania nie można wywodzić nakazu ustanawiania określonej wysokości podatku. W tym zakresie należy brać pod uwagę zasadę równowagi budżetowej.

Przedstawiciel Rady Ministrów podtrzymał stanowisko przedstawione na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot zaskarżenia.

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO albo Rzecznik) zakwestionował konstytucyjność 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.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa 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. Jako wzorce kontroli wnioskodawca przywołał art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej) i art. 84 (obowiązek ponoszenia danin i ciężarów publicznych) Konstytucji.

W piśmie z 2 czerwca 2015 r. RPO rozszerzył wniosek i wniósł o zbadanie przepisu u.p.d.o.f. również z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji (ochrona własności i innych praw majątkowych w związku z zasadą proporcjonalności).

Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w brzmieniu zakwestionowanym przez RPO, stanowił, że:

Podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29-art. 30e, 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

1.1. Istotą kwestionowanej regulacji jest wysokość kwoty zmniejszającej podatek określona w pierwszym przedziale skali podatkowej (556,02 zł) odpowiadającej kwocie niepowodującej obowiązku zapłaty podatku dochodowego w wysokości 3091 zł (jest to kwota wynikająca z podzielenia kwoty zmniejszającej podatek przez 18%).

Kwota wolna od podatku jest progiem, do którego wynagrodzenie nie podlega podatkowi od osób fizycznych.

1.2. W ocenie RPO, wysokość dochodu wolnego od podatku wynikająca z obliczeń o których mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., została ustalona w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie kryteriów ubóstwa. Argumentacja Rzecznika co do wysokości kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej opiera się na odniesieniu tej kwoty do kryterium dochodu przewidzianego w

przepisach ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 163, ze zm.; dalej: u.p.s.), na podstawie których można się ubiegać o przewidziane w nich świadczenia. Rzecznik wiąże zarzut niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji z przekroczeniem swobody ustawodawcy tworzenia prawa podatkowego.

2. Problem konstytucyjny.

Z argumentacji przedstawionej przez Rzecznika wynika, że podstawowym problemem konstytucyjnym w sprawie jest brak mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, a w konsekwencji brak urealnienia kwoty wolnej od podatku. Sama waloryzacja kwoty zmniejszającej, jak pokazała rozprawa, nie zawsze stanowiłaby rozwiązanie odpowiadające stanowisku wnioskodawcy. Rzecznikowi chodzi o uwzględnienie przez ustawodawcę w rozkładaniu ciężaru podatków, zdolności podatkowej ludzi przy uwzględnieniu minimum egzystencji. Zdaniem wnioskodawcy wywołuje to stan, w którym ciężar publiczny w postaci obowiązku płacenia podatku przekracza pewną dopuszczalną na gruncie Konstytucji granicę. Należy zatem stwierdzić, że podstawowym problemem niniejszej sprawy jest przekroczenie konstytucyjnie dopuszczalnych granic swobody ustawodawcy w zakresie kształtowania zobowiązania podatkowego.

Zdaniem wnioskodawcy, ustawodawca podatkowy funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. Jeśli z art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ponoszenia danin i ciężarów publicznych, to obowiązek ten musi uwzględniać zdolność podatkową (zdolność płacenia podatków) przez zobowiązanego. Zasada zdolności podatkowej oznacza opodatkowanie według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, ocenianych z uwzględnieniem wszystkich elementów, zarówno osobowych, jak i ekonomiczno-finansowych. Brak takiej zindywidualizowanej zdolności powoduje, że ponoszenie danin i ciężarów publicznych jest niemożliwe. Jeśli podmiot zobowiązany nie jest w stanie wypełnić obowiązku publicznego, maleją korzyści (zarówno w sferze finansów publicznych, jak i w sferze społecznej) wynikające z realizacji tego obowiązku. Istotna w tej sprawie jest zatem ocena relacji między ukształtowaniem kwoty zmniejszającej podatek a wynikającym z Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów i danin publicznych stosownie do wskazanej wyżej zdolności podatkowej jednostki. Zarazem problemem konstytucyjnym w sprawie jest także to, czy sposób ukształtowania kwoty zmniejszającej podatek realizuje zasadę sprawiedliwości społecznej i chroni minimum egzystencji osoby płacącej podatki.

Innymi słowy Trybunał musiał ocenić, czy określając w sposób sztywny i oderwany od wskaźników ekonomiczno-społecznych jeden z elementów wpływających na kształt podatku dochodowego od osób fizycznych, a mianowicie – kwotę zmniejszającą podatek – prawodawca uczynił to zgodnie w wymogami wynikającymi z Konstytucji.

Należy jednocześnie wyraźnie stwierdzić, że Rzecznik nie neguje ani w inny sposób nie podważa samej zasadności instytucji kwoty zmniejszającej podatek. Z argumentacji wynikającej z uzasadnienia wniosku Rzecznika można wywieść, że akceptuje on rozwiązanie, wedle którego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych występuje kwota zmniejszająca podatek. Rzecznikowi chodzi o uwzględnianie przez ustawodawcę w rozkładaniu ciężaru podatków zdolności podatkowej.

3. Charakterystyka podatku dochodowego od osób fizycznych a problem kwoty zmniejszającej podatek.

3.1. Podatek jest kategorią ekonomiczną, a jednocześnie instytucją prawa finansowego. W doktrynie pojęcie to definiuje się jako świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego (państwa, samorządu), jednostronnie przez ten podmiot

ustalanego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym (*Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, Warszawa 2015, s. 6-7). Jest to zatem pobranie dokonane w drodze przymusu przez władzę publiczną, celem pokrycia obciążeń publicznych i ich rozdzielenia według zdolności podatkowej obywateli.

Podatek jest ustalany jednostronnie, z możliwością stosowania państwowych środków przymusu. Zasadniczym jego celem jest zasilenie Skarbu Państwa. Winien służyć pokryciu obciążeń publicznych, a także realizować inne cele, w tym gospodarcze i społeczne.

Środki uzyskane z poboru podatku są przeznaczane na realizację określonych celów. Z tego względu podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji gdy podatek jest oderwany od warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła. Regulacja, będąca przedmiotem kontroli, w oczywisty sposób narusza tę podstawową przesłankę racjonalnego kształtowania podatków i szerzej – danin publicznych.

Zdolność podatkową obywateli uznaje się za nie mniej istotną miarę pobrań podatkowych. Rozkładanie przez ustawodawcę obciążeń podatkowych powinno być dokonywane stosownie do ich zdolności podatkowej. Uwzględnienie rzeczywistej możliwości poniesienia ciężaru publicznego przez podatnika powoduje, że podatek realizuje cele, dla których jest ustanowiony.

Ustalając zdolność podatkową należy odpowiedzieć na pytanie, kto jest podatnikiem, co jest przedmiotem opodatkowania oraz w jaki sposób oblicza się podatek. Miarą pobrania podatkowego jest zatem zdolność podatkowa, nie są nią zaś korzyści uzyskiwane przez państwo. Dzięki określeniu zdolności podatkowej, można rzetelnie określić kryteria rozłożenia ciężaru podatkowego oraz uwzględnić cele gospodarcze i społeczne (por. P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 407).

Poszczególne podatki można grupować w kategorie, posługując się różnymi kryteriami. Najczęściej stosowane klasyfikacje podatków oparte są na kryteriach przedmiotowych. Można więc wyodrębnić podatki majątkowe, przychodowe, dochodowe oraz konsumpcyjne. Podatek, do którego odnosi się art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jest podatkiem dochodowym.

3.2. Podatki dochodowe charakteryzują się tym, że opodatkowaniu podlega przychód pomniejszony o wydatki kwalifikowane jako koszty jego uzyskania. Podatki te mają złożone konstrukcje prawne, w szczególności w odniesieniu do katalogu wydatków kwalifikowanych jako koszty uzyskania przychodów i wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów.

Po 1989 r. ustawodawca, zdając sobie sprawę ze znaczenia podatków, wprowadził konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych. Konstrukcję tę oparł na progresywnej skali podatkowej, z rosnącymi stawkami, w zależności od rozpiętości dochodów podatników (*Prawo podatkowe, op. cit.*, s. 359).

Podatek dochodowy od osób fizycznych wprowadzono w Polsce 1 stycznia 1992 r. ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych. Akt ten ujedynolicił zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych. Prawodawca zrezygnował z podziału tych zasad w zależności od tego, czy dochody osiągnęto w sektorze uspołecznionym, czy nieuspołecznionym. Jako podmioty podatku określono osoby fizyczne osiągające

przychody wymienione w ustawie podatkowej.

Obowiązujące przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych sankcjonują zasadę przedmiotowej powszechności opodatkowania, zgodnie z którą dochody ze źródeł bezpośrednio w przepisach niewymienionych podlegają temu podatkowi (zob. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 327).

3.3. Podatek dochodowy zasadniczo stanowi dochód budżetu państwa, jednakże jednostki samorządu terytorialnego mają udziały we wpływach z tego podatku.

Skarżony art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczy określenia elementów skali podatkowej, a w szczególności stawki podatkowej. Od stawki podatkowej bezpośrednio zależy wysokość należnego podatku. Co do zasady, należny podatek jest tu iloczynem stawki podatkowej i podstawy opodatkowania.

Podstawowa zasada opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych polega na obciążeniu podatkiem dochodów uzyskiwanych przez indywidualne osoby. Jednocześnie ustawodawca przewidział, że stawka podatku zależy od wysokości podstawy opodatkowania, jaką jest „czysty” dochód. Obowiązujący model opodatkowania dochodów osobistych opiera się na tzw. progresji szczeblowej. Polega ona na tym, że podstawa opodatkowania dzielona jest na części o określonej wysokości. Od tych zaś części obliczany jest podatek według odrębnej, wzrastającej stawki podatkowej. Suma podatku z poszczególnych części daje wysokość podatku należnego. Jeśli zatem podatnik osiąga dochody przekraczające próg ustalony w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., to od nadwyżki przekraczającej dany próg oblicza się podatek według skali wyższej. W pozostałym natomiast zakresie (tj. do wysokości pierwszego progu), podatek płacony jest według skali podstawowej. Progresja nie dotyczy w związku z tym podatników, którzy osiągają dochody nieprzewyższające kwoty przewidzianej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. dla pierwszego progu podatkowego.

W pierwotnym tekście ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca zdecydował o określeniu sposobu waloryzowania elementów skali podatkowej, tj. wyznaczaniu granic poszczególnych przedziałów skali oraz o wysokości kwoty zmniejszającej podatek. Jednak już w latach 2002 i 2003 granice przedziałów skali podatkowej zostały zamrożone. Zatem w latach 2002 i 2003 prawodawca nie dokonał waloryzacji granic skali podatkowej, których przekroczenie powodować mogło konieczność zapłaty podatku według wyższej stawki.

Od 1 stycznia 2004 r., na podstawie ustawy 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.), prawodawca odstąpił od stworzenia mechanizmu corocznego waloryzowania przedziałów skali podatkowej. Przepisy dotyczące tej kwestii zostały usunięte z ustawy. Od tamtego czasu granice kwotowe przedziałów skali podatkowej waloryzowane są *ad hoc*, bez wyraźnego schematu działania prawodawcy.

Od 1 stycznia 2005 r., ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619, ze zm.), ustawodawca wprowadził dodatkowy, czwarty przedział skali podatkowej, w którym stawka podatku wynosiła 50%. Przepisy wprowadzające 50-procentową stawkę podatkową zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw noszącym datę 13 grudnia 2004 r. Wejście w życie nowej stawki podatkowej nastąpiło zatem po 30 listopada 2004 r. W wyroku z 15 lutego 2005 r. (sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15) Trybunał Konstytucyjny uznał, że wprowadzenie dodatkowej stawki podatkowej w wysokości 50% jest niezgodne z Konstytucją, gdyż przepisy dotyczące tej instytucji były zbyt późno promulgowane, przez co nie zachowano odpowiedniej *vacatio legis*.

1 stycznia 2007 r. weszła w życie 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.; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.), w której ustawodawca dokonał zmiany skali podatkowej w taki sposób, że zamiast dotychczasowych stawek podatku 19%, 30% i 40%, wprowadził stawki 18% i 32%.

Art. 10 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. stanowił, że w latach 2007 i 2008 utrzymana będzie dotychczasowa trójszczeblowa skala podatkowa (19%, 30% i 40%), ale zmienione zostały granice poszczególnych przedziałów skali. To znaczy, że w latach 2007 i 2008 wyłączono stosowanie art. 27 ust. 1 u.p.o.f.

Granice przedziałów skali podatkowej określone zostały w przepisach przejściowych zawartych w ustawie nowelizującej z 16 listopada 2006 r. Zgodnie z art. 10 ust. 2 tej ustawy w 2007 r. podatek dochodowy pobierało się od podstawy jego obliczenia według następującej skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	43 405	19% minus kwota zmniejszająca podatek 572 zł 54 gr
43 405	85 528	7674 zł 41 gr + 30% nadwyżki ponad 43 405 zł
85 528		20 311 zł 31 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Natomiast, na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2006 r., w 2008 r. podatek dochodowy pobierało się od podstawy jego obliczenia według skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	44 490	19% minus kwota zmniejszająca podatek 586 zł 85 gr
44 490	85 528	7866 zł 25 gr + 30% nadwyżki ponad 44 490 zł
85 528		20 177 zł 65 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Od 2009 r. skalę podatkową wyznaczają dwa przedziały dochodowe. Dolną granicą skali podatkowej nie jest dochód zerowy, ale jest to dochód wolny od podatku (będący ilorazem stawki 18-procentowej i kwoty zmniejszającej podatek). Do części dochodu podatnika, który mieści się w pierwszym przedziale skali podatkowej, zastosowanie znajduje stawka podatku w wysokości 18%. Tak obliczony podatek jest pomniejszany o kwotę wolną od podatku. Jeśli wysokość podatku przed pomniejszeniem wynosić będzie mniej niż kwota wolna, to należny podatek wyniesie zero, nie może on być bowiem wartością ujemną.

Jeśli podatnik uzyskuje dochody, które są równe lub wyższe od kwoty stanowiącej dolną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, część dochodu mieszcząca się w tym przedziale skali podatkowej będzie opodatkowana według stawki 32-procentowej. Jest to najwyższa stawka podatkowa funkcjonująca w systemie podatku dochodowego. Drugi przedział skali jest zatem zamknięty tylko „od dołu”, nie ma natomiast górnej granicy tej skali podatkowej.

Od 2009 r. skala podatkowa uregulowana jest w przepisach u.p.d.o.f., a nie w

przepisach przejściowych ustawy zmieniającej z 2006 r. Jest ona następująca:

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

3.4. Kwota zmniejszająca podatek pozwala na wyłączenie z opodatkowania dochodów niezbędnych do zaspokojenia podstawowych potrzeb jednostek. Podwyższenie tej kwoty jest zatem równoznaczne ze zwiększeniem minimum mającego zabezpieczyć podstawowe potrzeby jednostki, które nie podlegają opodatkowaniu.

Istotą kwoty zmniejszającej podatek jest korygowanie podstawy wymiaru podatku w taki sposób, by w dyspozycji każdego podatnika pozostawić określoną kwotę dochodu, która nie powinna być opodatkowana. Z tego względu określenie kwoty zmniejszającej podatek nie może być oderwane od normatywnych podstaw pozwalających określić minimum egzystencji, które wynika z godności człowieka, a także ma swoje podstawy w prawie do zabezpieczenia społecznego.

Kwota zmniejszająca podatek jest instytucją, która dotyczy wszystkich podatników podatku dochodowego. Jej cechą jest więc powszechność. Podatek dochodowy od osób fizycznych cechuje się bezpośredniością, tzn. że jest ściśle związany z indywidualną osobą.

Wprowadzenie przez ustawodawcę kwoty zmniejszającej podatek, jakkolwiek jest wyrazem jego swobodnej decyzji, to jednakże sprzyja zachowaniu podmiotowości człowieka, właściwemu rozłożeniu ciężarów publicznych i indywidualizacji zdolności do ponoszenia ciężaru podatku. Instytucja ta służy też urealnieniu wysokości zobowiązania podatkowego i dzięki niej w swobodnej dyspozycji jednostki uzyskującej dane dochody pozostaje kwota, od której nie płaci się podatku. Jednocześnie istnienie i odpowiednia wysokość kwoty zmniejszającej podatek pozwala na lepsze prowadzenie polityki podatkowej i skuteczniejsze egzekwowanie obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie, jeśli podatek jest określony z pominięciem zdolności podatkowej, wówczas możliwość jego egzekwowania jest słaba. Na jednostkę nakłada się ciężar, którego nie jest w stanie ponieść. Użyteczność podatku nałożonego na osobę bez zdolności podatkowej staje się wątpliwa.

3.5. Kwota zmniejszająca podatek wpływa na ustalenie kwoty wolnej od podatku. Kwotę wolną od podatku stanowi określony dochód, który – na mocy obowiązujących przepisów – nie powoduje konieczności zapłaty danego podatku. Innymi słowy jest to graniczna, maksymalna wysokość podstawy opodatkowania (wyrażona w kwocie pieniężnej), dla której – z uwzględnieniem obowiązujących stawek podatkowych oraz w wielu wypadkach obowiązujących kwot zmniejszających podatek, należność podatkowa będzie kwotą zerową i nie będzie obciążać podatnika obowiązkiem zapłaty. Kwota wolna od podatku jest związana ze zdolnością podatkową i w rezultacie decyduje o efektywności podatku.

Wysokość kwoty wolnej od podatku można określić w dwojaki sposób. Po pierwsze, kwota może być wskazana wprost w treści obowiązujących przepisów prawnych (por. opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn – art. 9 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2015 r. poz. 86, ze zm.). Po drugie, nie musi ona wynikać wprost z przepisów (zob. art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.). W tym wypadku, aby

ustalić wysokość kwoty wolnej, konieczna jest znajomość aktualnej skali podatkowej, według której obowiązuje stawka podatku właściwa dla najniższego przedziału podstawy opodatkowania (rocznego dochodu podatnika) oraz kwota zmniejszająca podatek.

W ustalaniu kwoty wolnej od podatku należy przyjąć, że podatek nie może być wartością ujemną, a zatem najniższy możliwy wymiar podatku jest równy zero. Z tego wynika, że w wypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 18% kwoty wolnej od podatku, pomniejszone o kwotę 556,02 zł, skutkować będzie zerową kwotą podatku.

Założenia takie można zobrazować równaniem:

$$0,18x - 556,02 = 0$$

(gdzie x – kwota wolna od podatku)

Przekształcając powyższe równanie, uzyskamy je w postaci:

$$0,18x = 556,02$$

$$x = 556,02 : 0,18$$

$$x = 3089 \text{ zł}$$

Opierając obliczenia na obowiązującej obecnie skali podatkowej dla podatku dochodowego od osób fizycznych, można przyjąć, że kwota wolna od podatku dla tego podatku równa jest ilorazowi kwoty zmniejszającej podatek oraz najniższej stawki podatku, a zatem wynosi 3089 zł. W źródłach (w tym także urzędowych) możemy spotkać się z kwotą wolną od podatku określoną w nieco innej wysokości – nie 3089 zł, ale w kwocie 3091 zł. Przedstawienie kwoty minimum podatkowego w kwocie nieznacznie odbiegającej od wyliczeń, poczynionych na podstawie obowiązującej skali podatkowej, jest efektem uwzględnienia art. 63 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613; dalej: o.p.). Paragraf pierwszy wskazanego przepisu stanowi bowiem, że kwota podatku oraz podstawa opodatkowania ulegają zaokrągleniu do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Dla ustalenia obowiązującej kwoty wolnej od podatku istotne znaczenie ma fragment cytowanej regulacji, wskazujący o pominięciu – z ustalania kwoty należnego podatku – końcówek kwot wynoszących poniżej 0,50 zł. Uwzględniając art. 63 o.p., wysokość kwoty wolnej od podatku będzie zatem wynosić, nie 3089 zł, a 3091 zł, ponieważ:

$$0,18 \times 3091 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 0,36 \text{ zł},$$

ale – na podstawie ww. przepisu – końcówkę kwoty (36 groszy) pomija się, więc podatek należny wynosić będzie 0 zł.

Dla wyższej – tylko o złotówkę – podstawy wymiaru podatku, czyli kwoty 3092 zł, podatek wynosić będzie:

$$0,18 \times 3092 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 0,54 \text{ zł}$$

– a zatem na podstawie wskazanej regulacji kwota ta zostanie zaokrąglona w górę – do wysokości 1 zł. W tym więc wypadku, podatek – choć niewielki – będzie należny, a podatnik będzie zobligowany do jego zapłaty.

3.6. Podsumowując, ustawodawca w kształtowaniu systemu podatkowego przewidział, że określona wysokość dochodu będzie wolna od podatku. Kwota ta to poziom dochodów, po uzyskaniu których podatnik nie jest zobowiązany do odprowadzenia na rzecz państwa podatku dochodowego. Zatem kwota wolna od podatku, a przez to określona w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. kwota zmniejszająca podatek, są instrumentami, które pozwalają zmniejszyć obciążenia podatkowe podatnika. Kwota zmniejszająca podatek powoduje, że zobowiązanie podatkowe staje się możliwe do wykonania, co ma wpływ na sytuację finansów publicznych.

4. Minimum egzystencji a opodatkowanie w orzecznictwie Federalnego Sądu

Konstytucyjnego.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że w kontekście rozpatrywanej sprawy ważne jest przedstawienie zagadnienia minimum egzystencji w szerszym kontekście, również w ujęciu prawnoporównawczym. Z tego względu TK przedstawił to zagadnienie odnosząc się do systemu niemieckiego.

Pojęcie minimum egzystencji obejmuje zespół środków, które są niezbędne do przetrwania człowieka w określonym społeczeństwie. Zasób tych środków jest relatywny i specyficzny dla danej kultury. Oczekiwanie zapewnienia minimum egzystencji jest w Niemczech prawem podstawowym, które mimo że nie zostało wprost wyrażone w ustawie zasadniczej obowiązuje i jest wywodzone z utrwalonej linii orzeczniczej Federalnego Sądu Konstytucyjnego (zob. np. postanowienia FSK z 18 lipca 1975 r., sygn. 1 BvL 4/74, nb. 44; z 29 maja 1990 r., sygn. 1 BvL 20, 26, 184 i 4/86, nb. 88).

Dopiero w odniesieniu do przyznawania świadczeń publicznych, które wykraczają poza minimum egzystencji, państwo może korzystać z przysługującej mu swobody legislacyjnej. Ta sama zasada obowiązuje w odniesieniu do prawa podatkowego. Podatki od osoby fizycznej mogą być pobierane wyłącznie od kwoty przekraczającej minimum niezbędne do godnej egzystencji (zob. uchwała FSK z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, nb. 65).

W Niemczech, obowiązek państwa zapewnienia minimum egzystencji jest wywodzony z zasady poszanowania godności ludzkiej oraz zasady państwa socjalnego. Socjalne minimum egzystencji wynika także z prawa opieki społecznej oraz orzecznictwa sądów społecznych. Obejmuje ono uzasadnione oczekiwanie, że państwo zagwarantuje jednostce podstawowy zasób środków umożliwiających zaspokojenie podstawowych potrzeb życiowych i uczestniczenia w życiu publicznym.

Federalny Sąd Konstytucyjny konsekwentnie podkreśla, że obowiązkiem państwa jest pozostawienie dochodów podatnika bez opodatkowania w takim zakresie, w jakim są one niezbędne do stworzenia minimalnych warunków godnej egzystencji. Nakaz ten ma rangę konstytucyjną, gdyż wynika z zasad godności i państwa socjalnego (zob. uchwała FSK z 13 lutego 2008 r., sygn. 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125).

W niemieckim prawie podatkowym minimum egzystencji określane jest w formie tzw. bazowej kwoty wolnej od opodatkowania (niem. *Grundfreibetrag*). Kwota ta jest corocznie aktualizowana. Dopiero dochody osób fizycznych przekraczające tę kwotę podlegają opodatkowaniu. Niemiecka ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje pięć progów podatkowych, z czego pierwszy obejmujący dochody od 0-8472 euro, obciążony jest podatkiem zerowym (zob. art. 32a *Einkommensteuergesetz*, BGBl. I s. 3366, 3862, ze zm.).

Pojęcie minimum egzystencji rozumiane jest inaczej w kontekście prawa do zabezpieczenia społecznego, a inaczej na gruncie prawa podatkowego. Tych dwóch reżimów nie można jednak interpretować rozłącznie. W niemieckim systemie prawnym podatkowe minimum egzystencji (kwota bazowa wolna od opodatkowania) współegzystuje z socjalnym minimum egzystencji. Zależność ta jest jednostronna. Wyznacznikiem dla określania wysokości dochodu wolnego od opodatkowania zawsze musi być minimum socjalne (zob. uchwała z 10 listopada 1998 r., sygn. 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, nb. 65; uchwała z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, nb. 69).

Na państwie ciąży obowiązek zagwarantowania podatkowego minimum egzystencji w wysokości odpowiadającej ogólnym stosunkom gospodarczym oraz minimalnemu zapotrzebowaniu uznanemu w danej wspólnotie prawnej. Prawodawca podatkowy musi pozostawić podatnikowi co najmniej to, co prawodawca socjalny przyznał mu z publicznych środków celem zapewnienia godnego poziomu życia (zob.

uchwała FSK z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, nb. 68).

5. Konstytucyjne zasady kształtowania prawa podatkowego a obowiązek daninowy.

Analiza zagadnienia kwoty zmniejszającej podatek musi uwzględniać konstytucyjne zasady dotyczące kształtowania prawa podatkowego. Jak bowiem zostało wyżej wskazane, kwota zmniejszająca podatek jest elementem konstrukcji obecnej skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzania tego parametru do zasad obliczania podatku, ale jeśli już to uczynił, regulacja taka musi spełniać wymogi przewidziane w Konstytucji.

5.1. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału, ustawodawca dysponuje znaczną swobodą kształtowania prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno wyboru stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, jak i zakresłaniu rozmiaru obciążeń podatkowych. Przepisy Konstytucji nie wskazują materialnych granic opodatkowania (zob. orzeczenia TK z: 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 10; 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93, OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 43 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

W orzecznictwie TK dominuje pogląd, że obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych nie jest ograniczeniem, którego dotyczy klauzula ustanawiająca granice dopuszczalnej ingerencji państwa w sferę wolności i praw jednostki (zob. wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50 i powołane tam orzecznictwo). Jednakże swoboda władzy ustawodawczej w stanowieniu prawa odpowiadającego celom politycznym i gospodarczym ma charakter względny. Wprowadzone rozwiązania legislacyjne nie mogą bowiem prowadzić do naruszenia istoty praw konstytucyjnych. Dotyczy to również prawa podatkowego (zob. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46).

5.2. Trybunał potwierdza, że ustawodawca dysponuje daleko idącą swobodą kształtowania systemu podatkowego. Ma kompetencję w zakresie stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a także swobodę wyboru konstrukcji zobowiązań podatkowych. Może swobodnie określać podmioty zwolnione od podatku i jest konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyborów obciążeń podatkowych, jeżeli przemawiają za tym cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione Konstytucją (zob. wyroki z: 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98 i 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

Uprawnienie ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważone koniecznością respektowania przez niego wymogów formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W świetle art. 217 Konstytucji ustawodawca może nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, z jednoczesnym respektowaniem zasady równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

5.3. W powyżej zakreślonym kontekście należy podkreślić, że obowiązek daninowy ma swoje konstytucyjne źródło. Zatem ocena kształtu elementów skali podatkowej, w tym kwoty zmniejszającej podatek musi uwzględniać wskazania wynikające z Konstytucji.

5.3.1. Obowiązek daninowy ma wyraźną podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ingerencja państwa w prawa majątkowe jest rozpatrywana nie w kategorii

ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale w płaszczyźnie relacji między konstytucyjnymi obowiązkami podmiotów prawa a ochroną wartości konstytucyjnych. TK ograniczenia te wyprowadzał głównie z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności ze związanej z nią zasady wyłączności ustawy w ujęciu art. 217, a także z zasad równości i sprawiedliwości społecznej. Są one podstawą konstruowania ograniczeń o charakterze formalnym (proceduralnym), jak i o charakterze materialnym.

5.3.2. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych ustawą. Przepis ten wyraża zasadę powszechności obowiązku podatkowego. Przedmiotem tego obowiązku są ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki określone w ustawie. Obowiązek ich ponoszenia wiąże się z władztwem państwa w sferze finansowej, w szczególności z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa.

Sposób regulowania przez ustawodawcę obowiązku wynikającego z art. 84 Konstytucji musi uwzględniać zasady powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej. Zasady te są traktowane komplementarnie wobec siebie. Ustawodawca tworząc normy podatkowe, musi je rozpatrywać łącznie.

5.3.3. System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej, której treścią jest powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich.

W doktrynie prawnej sprawiedliwość podatkowa jako czynnik ograniczający władztwo podatkowe traktowana jest jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych wyznaczających zakres i wysokość obowiązku daninowego. Sprawiedliwość ta rozumiana jest jako tzw. zdolność świadczenia, uwzględniająca sprawność gospodarczą podatnika, lecz nie socjalne aspekty opodatkowania (por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 55).

Ustawodawca, kierując się zasadą sprawiedliwości podatkowej, powinien konstruować system podatkowy w taki sposób, by realizował on określone funkcje państwa. Sprawiedliwość ta powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wobec wszystkich obywateli. Musi być przy tym uwzględniona zdolność dochodowa ludzi, która uzależnia wysokość obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku.

Przejawem tejże sprawiedliwości jest także równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika (zob. wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/201, poz. 83).

5.3.4. Powszechność opodatkowania polega na tym, że każdy ma obowiązek ponoszenia podatków i innych danin publicznych. Ciężar utrzymania państwa spoczywa na wszystkich obywatelach, a państwo (Rzeczpospolita Polska) jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

„Każdy” oznacza osobę fizyczną, zarówno obywateli jak i cudzoziemców, a także osoby prawne w znaczeniu precyzowanym w ustawodawstwie podatkowym. Powszechność opodatkowania jest rozumiana w ten sposób, że podatek jako świadczenie nieekwiwalentne spoczywa na wszystkich. Każdy musi przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wszystkie podmioty są opodatkowane w sposób określony w ustawie. Podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku), określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Obowiązek ten jest związany z pojęciem podstawy podatku rozumianej zwykle jako określenie przedmiotu podatku skonkretyzowane co do wielkości przedmiotu podatku. Powszechność opodatkowania polega więc na tym, że w prawidłowo konstruowanym systemie każdy

powinien być objęty obowiązkiem podatkowym, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego. Gwarantuje to odpowiednie wpływy do budżetu państwa, a także realizuje zasadę równości obywateli wobec prawa. Zasada ta określa, kto i jaki ciężar powinien ponosić w ramach swojej zdolności podatkowej.

Wyjątki od powszechności obciążeń podatkowych mogą być wprowadzane, jeśli są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, uzasadnionymi wartościami chronionymi Konstytucją (zob. wyrok z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 i cytowane tam orzecznictwo).

5.3.5. Zasada równości opodatkowania polega na tym, że wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) powinny być opodatkowane równo. Obowiązek nałożony w art. 84 Konstytucji dopuszcza uzasadnione zróżnicowanie podmiotów, jeśli wiąże się z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne.

Zasada równości jako kształtująca obowiązek daninowy oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany zgodnie ze zdolnością indywidualną, uwzględniającą czynniki ekonomiczne, finansowe i socjalne podmiotu, tak aby prowadzić do relatywnej równości opodatkowania (por. wyrok z 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10).

Obciążenie podatkiem powinno być ustanowione na poziomie umożliwiającym poniesienie tego ciężaru. Równomierność opodatkowania musi uwzględniać zdolność podatkową, a zatem możliwość poniesienia podatku. Nie może to także abstrahować od dochodu. Obok uwarunkowań ekonomicznych, równomierność opodatkowania jest związana z równością stanowienia prawa. Konieczne jest bowiem wskazanie takiego miernika, według którego ustawodawca będzie mógł dokonać równomiernego rozdzielenia ciężarów podatkowych (por. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 i z 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37).

5.4. Trybunał przypomina, że w ustalaniu obciążeń podatkowych podstawowe znaczenie ma indywidualizacja zdolności podatkowej podatnika. Zasada zdolności podatkowej polega na tym, że danina publiczna jest ceną za świadczone przez państwo usługi. Realizacja tej zasady umożliwia władzy publicznej swobodne dysponowanie dochodami uzyskanymi ze świadczeń podatkowych. Ustawodawca, realizując zasadę zdolności podatkowej, musi dokonać wyboru dobra podlegającego opodatkowaniu, przy czym winien uzasadnić stopień podatkowej obciążalności tego dobra. Dla realizacji zasady zdolności podatkowej wystarczająca jest sytuacja, w której z norm Konstytucji wynika konieczność indywidualizowania obciążenia podatkowego. Konkretyzacja zdolności podatkowej następuje w drodze ustawy i musi nawiązywać do warunków dochodowych i majątkowych podatnika (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98; 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03).

Zasada zdolności podatkowej podatnika oznacza ograniczenie kręgu podatników danego podatku oraz uwzględnianie indywidualnej zdolności podatkowej (mierzonej zazwyczaj dochodem bądź poziomem zamożności). Z tego względu wyklucza się podatki dotyczące całej społeczności o jednakowej wysokości, a jednocześnie zapewnia, że osoby o tym samym poziomie zdolności podatkowej powinny płacić takiej samej wielkości podatki. Rozstrzygnięcie tego, czy to stawka proporcjonalna, progresywna lub regresywna stanowi rozwiązanie sprawiedliwe, pozostaje kwestią indywidualną (zob. wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08 i przywołane tam orzecznictwo oraz K. Działocha, komentarz do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, red. L.

Garlicki).

5.5. Trybunał stoi konsekwentnie na stanowisku, że ustawodawca ma w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, o ile jednak dochowuje zasad poprawnej legislacji. Granice działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. wyrok z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych (zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Jeśli zasady te, oparte na budowaniu zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, w rażący sposób są przekroczone, wówczas takie naruszenie oceniane jest w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej (zob. orzeczenia: z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. 1, poz. 2; 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1).

5.6. Podsumowując, Trybunał stwierdził, że pojmowanie państwa jako dobra wspólnego wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji) wymaga odpowiedniego rozłożenia ciężarów publicznych. Istnienie państwa nie jest możliwe bez odpowiednich zasobów materialnych. Środki te są różnego pochodzenia. Konstytucja wymienia w tym względzie świadczenia publiczne oraz podatki.

Tego rodzaju obciążenia w państwie demokratycznym mogą być nakładane w drodze ustawy. Jednocześnie obowiązek określony w art. 84 Konstytucji jest rozumiany szeroko i dotyczy każdego, aczkolwiek w niejednakowym stopniu. Jest on zależny od sytuacji finansowej i rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Z dotychczasowego orzecznictwa TK wynika, że podczas kształtowania prawa podatkowego podstawowy jest wymóg dostosowania wymiaru podatku do zdolności podatkowej podatnika. Chodzi o to, by kształtując system podatkowy, wyznaczyć zobowiązania podatkowe według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego. Należy przy tym uwzględnić zarówno kwestie osobowe jak i ekonomiczno-finansowe, które oddziałują na podatnika. W innej sytuacji przepisy prawa podatkowego mogą okazać się trudne do realizacji, a ponadto nie będą w stanie wypełnić celu finansowego, dla którego są ustanowione.

6. Znaczenie godności człowieka i zapewnienia minimum egzystencji podczas kształtowania systemu podatkowego.

Ustawodawca, kształtując system podatkowy, oprócz zasady sprawiedliwości podatkowej, decydującej o kształcie obowiązku podatkowego, musi uwzględnić zasadę sprawiedliwości społecznej. Ma ona związek z godnością człowieka.

Trybunał zwracał już uwagę, że ustawodawca podczas kształtowania zasad systemu podatkowego musi uwzględniać znaczenie godności człowieka (art. 30 Konstytucji). Godność człowieka jest fundamentalną wartością, i jest także pojmowana przez TK jako prawo (zob. wyroki z: 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54; 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 108; 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15). Szacunek ustawodawcy dla godności człowieka wyraża się między innymi w zapewnieniu jednostce pewnego minimum umożliwiającego samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie oraz w stworzeniu każdemu człowiekowi szans na rozwój osobowości w otaczającym go środowisku (zob. wyrok z 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00).

Znaczenie godności człowieka w rozważaniu kwestii kwoty zmniejszającej podatek polega na tym, że ustawodawca, kształtując skalę podatkową, powinien chronić poziom życia ludzi, tak aby zapobiegać popadaniu ich w stan ubóstwa. Kwota zmniejszająca podatek ma bowiem umożliwić ustalenie podatku dochodowego od osób fizycznych w taki sposób, że jednostce zostanie pozostawiona określona wysokość dochodu do swobodnej dyspozycji. Cel ten ma wymiar społeczny i polega na pozostawieniu jednostce pewnego dochodu niezbędnego do zaspokojenia jej podstawowych potrzeb. Jednocześnie ma zapewnić wszystkim, nawet najbiedniejszym, możliwość uczestniczenia w przyczynianiu się do dobra wspólnego, za pomocą płacenia podatków i uczestniczenia w systemie podatkowym. Rolą godności człowieka jako wartości konstytucyjnej jest wyważenie działań ustawodawcy celem wyrażenia wspomnianych kierunków kształtowania prawa podatkowego, w tym indywidualizowania zdolności podatkowej. Ustawodawca, indywidualizując obowiązek podatkowy, musi brać pod uwagę zapewnienie człowiekowi minimum egzystencji. Ma to oparcie w podmiotowości człowieka wynikającej z jego godności.

7. Ocena konstytucyjności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rzecznik jako wzorce kontroli powołał art. 2 i art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał uznał, że art. 2 i art. 84 Konstytucji jako wzorce kontroli należy rozpatrywać łącznie, w związku z wymogiem realizowania sprawiedliwości podatkowej podczas określania ciężarów i danin publicznych. W tym kontekście należy ustalić, jak kształt kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, a przez to kwoty wolnej od podatku, wpisuje się w zasadę konstytucyjnego określania zobowiązań podatkowych, w szczególności w jaki sposób realizowana jest zasada sprawiedliwości społecznej w związku ze sprawiedliwością podatkową. To znaczy, że z art. 84 Konstytucji należy wywodzić standardy rzetelnej legislacji podatkowej opartej na sprawiedliwości podatkowej, a z art. 2 Konstytucji – zasadę sprawiedliwości społecznej, która odnosi do socjalnej funkcji kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych.

7.1. Trybunał wyszedł z założenia, wyrażanego w dotychczasowym orzecznictwie, że sposób określenia obowiązku w art. 84 Konstytucji został powierzony ustawodawcy zwykłemu.

Konstytucja nie zawiera przepisów o wysokości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to, że w tym zakresie przysługuje ustawodawcy całkowita swoboda. Musi bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również inne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Należy jednak zastrzec, że powoływanie się na zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie prowadzi do uznawania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych (zob. szerzej wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09).

7.2. Trybunał, oceniając konstytucyjność kwestionowanej przez RPO regulacji ujętej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., rozważył, czy utrzymywanie przez wiele lat stałej, nieweryfikowanej kwoty pomniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych mieści się w granicach zasady sprawiedliwości podatkowej oraz czy taki stan jest zgodny z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Trybunał uznał, że kwota zmniejszająca podatek jest dopuszczalnym instrumentem kształtowania wynikającego z art. 84 Konstytucji obowiązku ponoszenia przez jednostkę danin publicznych. Jednakże samo uznanie legalności instytucji nie przesądza jednak jeszcze o tym, że jest ona ukształtowana zgodnie z wymogami konstytucyjnymi. Istotna jest bowiem odpowiedź na pytania, w jakim stopniu kształt kwoty zmniejszającej podatek wynika z zasady sprawiedliwości podatkowej i na ile realizuje ona sprawiedliwość społeczną.

7.3. Zdaniem Trybunału, w sferze prawa podatkowego ustawodawca powinien stworzyć takie regulacje prawne, w których określony podatek umożliwi realizowanie różnych celów państwa. Chodzi nie tylko o cele fiskalne, ale także o cele gospodarcze i społeczne, w tym o zapewnienie bezpieczeństwa socjalnego obywateli. Jeżeli ustrój państwa opiera się na społecznej gospodarce rynkowej (art. 20 Konstytucji), to podczas tworzenia prawa podatkowego musi być uwzględniony zarówno komponent ekonomiczno-rynkowy, jak i społeczny. To znaczy, że podatki nie powinny być większym ciężarem niż jest to absolutnie konieczne. Muszą one uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników. Obowiązek płacenia podatków nie może bowiem prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników).

W ocenie Trybunału, brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych, a zatem wieloletnie utrzymywanie kwoty wolnej od podatku na stałym poziomie i uniezależnienie jej od sytuacji społeczno-gospodarczej państwa, jest wadliwością prawa podatkowego niedopuszczalną w demokratycznym państwie prawnym.

Wadliwość tę należy przedstawić w dwóch wymiarach.

Po pierwsze, utrzymywanie przez wiele lat stałej kwoty zmniejszającej podatek i oderwanie jej wysokości od czynników, dzięki którym można określić zdolność podatkową podatnika, narusza art. 84 Konstytucji i wynikającą z niego zasadę sprawiedliwości podatkowej. Ustawodawca utrzymuje instytucję, która wprawdzie pozwala określić dochód pozostawiony do swobodnej decyzji podatnika, ale jego wysokość oderwana od sytuacji społeczno-gospodarczej podważa sens instytucji, jaką jest kwota zmniejszająca podatek.

Po drugie, kwestionowana norma w skarżonym zakresie jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości społecznej oraz zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Brak jest powiązania zdolności podatkowej z przepisami odnoszącymi się do minimum egzystencji lub innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi. Brak tego związku powoduje, że choć przepisy są poprawne pod względem formalnym, stają się niesprawiedliwe.

Rzecznik trafnie wskazuje, że skarżona regulacja, w stosunku do osób, które uzyskują dochody nieprzekraczające granicy ubóstwa, jest nieracjonalna. Prowadzi do poszerzenia granic ubóstwa i do dalszego uzależniania tych osób od systemu pomocy społecznej. Ustawodawca, jak to już podkreślał Trybunał, zgodnie z art. 84 Konstytucji, może dość swobodnie kształtować system podatkowy, nakładając obowiązki podatkowe, ale nie może rozerwać więzi między treścią tego obowiązku a zdolnością do jego ponoszenia przez obywateli. Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi przykład regulacji ustawowej, w której takie rozerwanie treści obowiązku i zdolności do jego ponoszenia nastąpiło. Nie jest uzasadnione, w świetle zasad i wartości konstytucyjnych, takie rozwiązanie, wedle którego kwota wolna jest dwukrotnie mniejsza aniżeli kwota świadcząca o życiu w ubóstwie.

7.4. Brak korygowania kwoty zmniejszającej podatek przez prawodawcę, w sytuacji gdy pozostaje niezmienną od szeregu lat, przy ubytku także wartości pieniądza, oznacza jej pomniejszanie lub w istocie odbieranie jej znaczenia w systemie podatkowym.

W konsekwencji, następuje przesuwanie ludzi o niskiej zdolności podatkowej w kierunku uzależniania ich od korzystania z form pomocy społecznej.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że mechanizm korygowania kwoty zmniejszającej podatek należy odnosić do zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta oznacza taką relację między państwem a obywatelem, w której prawodawca nie powinien pozostawiać obywateli, zwłaszcza ubogich, o niskiej zdolności podatkowej, samym sobie lub kierować ich do systemu pomocy społecznej. Istnienie kwoty zmniejszającej podatek nie stanowi przywileju danego przez władzę obywatelom – przywileju nie może bowiem stanowić instytucja służąca powszechnie wszystkim podatnikom na jednakowych zasadach, w jednakowej wysokości, ale jest wyrazem podtrzymywania przez państwo wolności ekonomicznej. Pozostawienie podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych pewnej wysokości dochodu do swobodnej dyspozycji (bez obowiązku uiszczania za niego podatku) jest w szczególności ważne dla osób o niskiej zdolności podatkowej. W ocenie Trybunału, punktem odniesienia waloryzacji jest zawsze kierowanie się przez prawodawcę zapewnieniem pewnego minimum życiowego (por. orzeczenia z: 19 października 1993 r., sygn. K 14/92, OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 35; 20 listopada 1995 r., sygn. K 23/95, OTK w 1995 r., cz. 2, poz. 33; 17 lipca 1996 r., sygn. K 8/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 32; 15 października 1997 r., sygn. K 11/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 39; wyroki z: 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165; 22 października 2001 r., sygn. SK 16/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 214; 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136).

Jednym z wymiarów zasady zaufania obywatela do państwa jest także przewidywalność działania prawodawcy. Kwota zmniejszająca podatek jest od 1992 r. integralnym elementem systemu podatku dochodowego i do początku lat dwutysięcznych podlegała systematycznemu podwyższaniu. Brak mechanizmu korygującego wysokość kwoty zmniejszającej podatek sprzyja traktowaniu jej jako instytucji pozornej. Trybunał zaznaczał, że nawet konieczność zachowania równowagi budżetowej i planowego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego instytucji i rozwiązań pozornych. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz kreowania tego typu regulacji (por. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12). Brak urealnienia przez prawodawcę kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych (a tym samym kwoty wolnej od podatku) powoduje, że dana instytucja prawa podatkowego nie spełnia założonego przez ustawodawcę celu.

7.5. Regulacja z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., odrywając wysokość kwoty zmniejszającej podatek od obiektywnych kryteriów ekonomiczno-gospodarczych i społecznych, nie spełnia podstawowego standardu państwa prawnego. Nie jest ona racjonalna ani sprawiedliwa. Wysokość kwoty zmniejszającej podatek niesynchronizowana ze zdolnością do jego płacenia powoduje, że nawet najubożsi partycypują w daninach do budżetu państwa, z którego później finansowane są transfery socjalne, takie jak pomoc społeczna dla osób ubogich.

Trybunał podkreśla, że nie jest racjonalna regulacja prawa podatkowego, która zakłada stałą kwotę zmniejszającą podatek, przez co kwotę wolną od podatku ustala się na poziomie 3091 zł, podczas gdy u.p.s. określa, że osobą żyjącą w ubóstwie jest ta, której dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. nie przekracza 7608 zł, w wypadku osoby samotnie gospodarującej i 6168 zł, w wypadku osoby w rodzinie (zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, Dz. U. poz. 1058).

7.6. Trybunał zdaje sobie sprawę, że wprowadzenie mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek nie jest jedynym, wyłącznym rozwiązaniem problemu konstytucyjnego w niniejszej sprawie.

Dostosowaniu podatku do zdolności podatkowej podatnika, a także zmniejszeniu wymiaru podatku mogą służyć takie instrumenty jak ulgi podatkowe, stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych, preferencyjne zasady wymiaru podatku. Kwestia wyboru optymalnego systemu podatkowego zależy jednak od prowadzonej polityki fiskalnej państwa i leży poza kognicją Trybunału.

Przypuszczalnie, możliwe są inne działania ustawodawcy w zakresie kształtowania systemu podatkowego, które mogą uwzględniać właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych, w tym wymóg indywidualizowania zdolności podatkowej. TK, orzekając wszakże w granicach zaskarżenia, tj. że przedmiotem kontroli jest art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., stwierdził że brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek uchybia wymogom konstytucyjnym.

Zdaniem Trybunału, do kwestii kwoty pomniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych należy odnosić argument związany z problemem waloryzacji niektórych świadczeń budżetowych. W wyroku z 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12 Trybunał stwierdził w odniesieniu do świadczeń emerytalno-rentowych, że prawodawca musi dostosowywać kwoty tych świadczeń do poziomu wartości pieniądza i kosztów utrzymania. Kwestia korygowania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, podobnie, winna uwzględnić wymienione wyżej parametry, jak inne czynniki, które wpływają na wysokość tej kwoty, tak aby miała ona znaczenie z punktu widzenia zdolności podatkowej obywateli.

Pod rządem art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymóg ponoszenia ciężarów publicznych przez osoby uznane w u.p.s. za żyjące w ubóstwie narusza zasady sprawiedliwości społecznej, a także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przepis ten nie uwzględnia zdolności podatnika. Ma rację RPO, że nie są jasne kryteria, na podstawie których przesądzono, że aktualna wysokość kwoty zmniejszającej podatek jest właściwa z punktu widzenia finansów publicznych.

Nieuwzględnienie zdolności podmiotu do ponoszenia zobowiązań podatkowych (indywidualnej zdolności podatkowej) podczas kształtowania prawa podatkowego narusza zasadę sprawiedliwości społecznej, a także zasadę sprawiedliwości podatkowej. Z tego względu utrzymywanie w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. stałej wysokości kwoty zmniejszającej podatek dochodowy, bez odniesienia jej do warunków społeczno-gospodarczych państwa, jest niekonstytucyjne.

7.7. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 2 czerwca 2015 r. rozszerzył wniosek, wskazując dodatkowe wzorce kontroli. Argumentacja wnioskodawcy zmierzała w tym kierunku, by uznać obowiązującą wysokość kwoty zmniejszającej podatek za ingerującą w sposób nieproporcjonalny we własność i inne prawa majątkowe.

TK stwierdził niekonstytucyjność art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., we wskazanym w sentencji zakresie, z art. 2 i art. 84 Konstytucji i z tego względu zbędne jest wypowiedzanie się o pozostałych wskazanych przez Rzecznika wzorcach kontroli. Cel postępowania został zrealizowany, dlatego też w odniesieniu do kontroli przedmiotowego zarzutu z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Trybunał umorzył postępowanie.

8. Wnioski.

8.1. Trybunał nie jest władny określać mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych ani wskazywać sposobów kształtowania prawa podatkowego zgodnie z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Ustawodawca

musi mieć jednak na uwadze, że obecna wysokość kwoty zmniejszającej podatek jest nieadekwatna do jakichkolwiek parametrów gospodarczych. Zasady sprawiedliwości podatkowej i sprawiedliwości społecznej, a także inne zasady Konstytucji nakazują wprowadzenie mechanizmu korygowania, który zagwarantuje adekwatność tej kwoty do celu, w jakim została ustanowiona. W szczególności ustawodawca powinien określić wskaźniki o charakterze ekonomicznym i społecznym, dzięki którym będzie można określić zobowiązanie podatkowe w taki sposób, by korespondowało to ze zdolnością podatnika do jego wypełnienia.

8.2. Trybunał stoi na stanowisku, że prawodawca, ustalając kwotę zmniejszającą podatek, musi brać pod uwagę stan finansów państwa. Nie oznacza to jednak konstytucyjnego przyzwolenia dla prawodawcy na kształtowanie systemu podatkowego i jego elementów w sposób arbitralny i niesprawiedliwy. Jego działalność w tym zakresie musi uwzględniać zasady i wartości konstytucyjne, w tym właściwe rozkładnie ciężarów publicznych i indywidualną zdolność do ponoszenia podatków.

Niniejszy wyrok stwierdza zakresową niekonstytucyjność art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Dotyczy on mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek i ma znaczenie na przyszłość. Nie rodzi roszczenia o weryfikowanie zapłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych. Jakiegokolwiek wznawianie tego typu postępowań jest na gruncie niniejszego wyroku wykluczone.

W istniejącym otoczeniu normatywnym stwierdzenie zakresowej niekonstytucyjności kontrolowanego przepisu oznacza, że przewidziana w nim kwota zmniejszająca podatek narusza Konstytucję. *Prima facie* powinna więc zostać wyeliminowana. Jednak, dla przywrócenia stanu zgodnego z Konstytucją nie wystarczy częściowa derogacja art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. i wyeliminowanie kwoty zmniejszającej podatek. Taka derogacja bez równoczesnej interwencji ustawodawcy prowadziłaby do stanu niekonstytucyjności. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej kontrolowanego przepisu, dając tym samym czas ustawodawcy na przywrócenie stanu zgodnego z Konstytucją.

Ustawodawca, dokonując zmiany prawa powinien brać pod uwagę, że:

- Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność z Konstytucją kontrolowanego przepisu ze względu na rozerwanie zależności między nałożonym obowiązkiem podatkowym a zdolnością ponoszenia ciężarów podatkowych i wydajnością (efektywnością) podatku. Orzekł więc niekonstytucyjność ze względu na sytuację zwłaszcza części adresatów zaskarżonego przepisu;

- samo wyeliminowanie przepisu określającego kwotę zmniejszającą podatek nie prowadzi do przywrócenia wskazanej wyżej zdolności podatkowej;

- ustawodawca ma różne możliwości zrealizowania wskazanego celu, o czym była mowa wyżej. W przypadku realizowania tego celu przez utrzymanie w systemie prawa kwoty zmniejszającej podatek konieczne jest wprowadzenie odpowiedniego mechanizmu korygującego.

Wskazane racje uzasadniające odroczenie utraty mocy obowiązującej kontrolowanych przepisów wykluczają równocześnie możliwość wznowienia postępowania w oparciu o art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Po pierwsze, odmowa zastosowania art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie pozwalałaby na określenie wysokości obowiązku podatkowego przez organ podatkowy w sposób respektujący konstytucyjnie wyznaczoną zdolność podatkową osoby.

Po drugie, decyzja o sposobie przywrócenia stanu zgodnego z Konstytucją przez wybór odpowiedniego sposobu określenia obciążeń podatkowych (utrzymanie kwoty zmniejszającej podatek w innej wysokości lub rezygnacja z niej w zamian za inne instrumenty prawne) leży poza zakresem właściwości organów administracji publicznej

oraz sądów. Decyzja taka jest zastrzeżona dla ustawodawcy.

Po trzecie, przewidziany w art. 190 ust. 4 Konstytucji mechanizm nie jest adekwatny dla zmiany sytuacji prawnej osób będących adresatami art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Mechanizm ten opiera się na założeniu, w myśl którego, po wznowieniu postępowania organ rozstrzyga sprawę jeszcze raz z pominięciem niekonstytucyjnego przepisu. Takie rozstrzygnięcie jest możliwe, o ile obowiązują inne przepisy mogące stanowić podstawę rozstrzygnięcia. W niniejszej sprawie zakresowa niekonstytucyjność nie pozwala przyjąć, że po wyroku TK istniałaby taka podstawa.

8.3. Trybunał Konstytucyjny postanowił, że norma ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w niekonstytucyjnym zakresie utraci moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2016 r. Celem tego zabiegu jest pozostawienie ustawodawcy wystarczającego czasu na ukształtowanie przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, a jednocześnie dopełnienie wymogu poprawnej legislacji, zgodnie z którym zmian w prawie podatkowym można dokonywać najpóźniej na miesiąc przed końcem roku podatkowego.

Ze względu na wyżej wskazane okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego TK Stanisława Rymara
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14

1. Na podstawie art. 99 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: nowa ustawa o TK) składam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 2015 r. w sprawie o sygn. K 21/14.

Nie zgadzam się z sentencją oraz uzasadnieniem wyroku. Postępowanie w niniejszej sprawie powinno zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Bezsporne jest, że ustawodawca jest konstytucyjnie ograniczony w sferze podatków i innych danin publicznych (szerzej zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, rozdział III i IV). Przepisy konstytucyjne formułują bowiem adresowane do ustawodawcy wymogi odnoszące się zarówno do procesu stanowienia ustawy podatkowej, jak i treści takiej ustawy (m.in. art. 2, art. 30, art. 32, art. 217 Konstytucji). Ustawodawca jest związany w szczególności zasadami: poprawnej legislacji, ochrony praw nabytych, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony godności, równości oraz ochrony własności. Przepisy konstytucyjne można przy tym podzielić na takie, które zawierają wymogi o charakterze formalnym (np. art. 217 Konstytucji), takie, które zawierają wymogi o charakterze materialnym (np. art. 30 i art. 64 ust. 1 Konstytucji) oraz wymogi obu rodzajów odnoszące się zarówno do czynności stanowienia ustawy podatkowej, jak i do rezultatu tej czynności tj. ustawy podatkowej (np. art. 2 Konstytucji).

Każda danina publiczna stanowi formę ingerencji w sferę własności lub innych praw majątkowych i łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe jednostki (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 30 stycznia 2001 r., sygn.

K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Należało zarazem uwzględnić, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie stanowi samo w sobie ograniczenia konstytucyjnych praw podmiotowych, o którym mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Nakaz zapłaty podatku ustanowionego przez ustawodawcę wynika bowiem bezpośrednio z przepisu konstytucyjnego, z którego obok normy adresowanej do prawodawcy można wyprowadzić normę adresowaną do podatnika. Na poziomie konstytucyjnym przesądono, że jedną z granic konstytucyjnego prawa własności jest obowiązek podatkowy w rozumieniu art. 84 Konstytucji (wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136)). Nie wyłącza to jednak stosowania konstytucyjnych kryteriów dozwolonej ingerencji w prawa podmiotowe do oceny ustawy podatkowej. W orzecznictwie konstytucyjnym odróżnia się zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany (por. odpowiednio m.in. wyroki TK o sygn. SK 18/09 oraz P 41/10). Trafnie zatem Trybunał przyjął, że ustawa podatkowa nie może naruszać istoty konstytucyjnych praw i wolności a zasady, reguły i okoliczności, w których obowiązek podatkowy jest realizowany nie mogą ani naruszać zasad pochodnych względem zasady demokratycznego państwa prawnego ani stanowić nieproporcjonalnej ingerencji w konstytucyjne prawa podmiotowe (por. niżej pkt 5).

Podzielając zrekonstruowane powyżej na podstawie dotychczasowego orzecznictwa konstytucyjnego ustalenia wyrażam pogląd, że ustalenia te nie wystarczały do orzeczenia o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu w niniejszej sprawie.

Art. 2 i art. 84 Konstytucji nie gwarantują bowiem, ani prawa podmiotowego do zakresowego lub całkowitego zwolnienia od podatku, ani prawa podmiotowego do niepłacenia ustanowionego zgodnie z prawem podatku z uwagi na subiektywnie definiowaną zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego. Wskazane w sentencji wyroku jako wzorce przepisy konstytucyjne nie nakazują też prawodawcy wprowadzenia określonej kwoty zmniejszającej podatek jako bezwzględnie wymaganej treści systemu prawa. Konstytucja pozostawia w tym kontekście ustawodawcy możliwość wyboru między różnymi instytucjami prawnymi realizującymi różne wartości konstytucyjne. Wprowadzając zaś kwotę zmniejszającą podatek ustawodawca zachowuje możliwość wyboru między jej stałym (np. liczbowym), a zmiennym (np. algorytmicznym) określeniem. Co więcej, w wypadku zmiennego określenia kwoty zmniejszającej podatek, przepisy konstytucyjne pozostawiają też prawodawcy wybór między jej kwotową a procentową waloryzacją lub inną formą korygowania jej wartości w czasie. W konsekwencji, uważam, że z art. 2 i art. 84 Konstytucji nie wynika konstytucyjne prawo jednostki do ustawowego mechanizmu korygowania (waloryzowania) kwoty zmniejszającej podatek, skoro wskazane w sentencji przepisy konstytucyjne nie gwarantują nawet prawa do kwoty zmniejszającej podatek (por. jednak niżej pkt 4).

W tym kontekście należało zaś zauważyć, że uzasadnienie wyroku opiera się na dwóch kontrastujących ze sobą założeniach. Z jednej bowiem strony, Trybunał przyjął, że przepisy konstytucyjne nie nakazują wprowadzenia kwoty zmniejszającej podatek, a ustawodawca zachowuje swobodę regulacyjną w zakresie zdefiniowania zasad obliczania podatku dochodowego. Z drugiej zaś strony, Trybunał stwierdził, że przepisy konstytucyjne nakazują ustanowienie mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, a brak takiego mechanizmu rozstrzyga o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu.

3. Odnosząc się do podniesionych przez Trybunał argumentów na rzecz niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu, należało zauważyć, co następuje:

Po pierwsze, Trybunał przyjął, że sztywne określenie kwoty wolnej od podatku odrywa ją od sytuacji społeczno-gospodarczej i podważa sens instytucji prawa

podatkowego. W mojej ocenie, argument ten nie odnosi się ani do zakresu normowania ustawowego ani do zakresu normowania konstytucyjnego, a jedynie wskazuje na skutki jakie zaskarżona regulacja wywołuje w majątku określonej kategorii osób fizycznych. Wskazanie tego rodzaju nie przesądza jeszcze o hierarchicznej niezgodności norm, gdyż przyjęte jako wzorce kontroli art. 2 i art. 84 Konstytucji nie wyznaczają ani wysokości podatków ani nie określają bezpośrednio zasad ich obliczania. W uzasadnieniu nie przywołano natomiast żadnego dowodu, że realizacja zaskarżonej normy niweczy częściowo lub całkowicie skutek zrealizowania art. 2 i art. 84 Konstytucji (tj. dowodu na hierarchiczną niezgodność prakseologiczną norm). Formułowanie natomiast celowościowej oceny zaskarżonej regulacji pozostaje poza kognicją Trybunału jako sądu prawa.

Po drugie, Trybunał przyjął, że o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji świadczyć ma brak „powiązania zdolności podatkowej z przepisami odnoszącymi się do minimum egzystencji lub innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi”. Wyrażam pogląd, że również i ten argument Trybunału nie dowodzi hierarchicznej niezgodności norm, a jedynie opisuje ewentualną niespójność między normami o tej samej mocy prawnej. Pozioma niezgodność norm w ramach jednego systemu prawnego, choć niepożądana konstytucyjnie, nie przesądza o pionowej niezgodności tych norm. Pierwsza lokuje się bowiem w sferze interpretacji prawa i powinna skłaniać do jego wykładni z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych. Brak powiązania przepisów prawa podatkowego z przepisami z zakresu zabezpieczenia społecznego, nie oznacza, że pierwsze z nich naruszają art. 2 lub art. 84 Konstytucji. Sytuacja taka mogłaby nastąpić m.in. w wypadku poziomej niespójności, która skutkuje niejednoznacznością aktu normatywnego naruszając wymóg poprawnej legislacji. W niniejszej sprawie nie podniesiono jednak takiego zarzutu.

Po trzecie, Trybunał podzielił pogląd wnioskodawcy, że „skarżona regulacja, w stosunku do osób, które uzyskują dochody nieprzekraczające granicy ubóstwa, jest nieracjonalna. Prowadzi do poszerzenia granic ubóstwa i do dalszego uzależniania tych osób od systemu pomocy społecznej”. Abstrahując od konieczności przeprowadzenia pogłębionej analizy społeczno-ekonomicznej oraz badań empirycznych niezbędnych do sformułowania tego rodzaju tezy, należy zauważyć, że ewentualne stwierdzenie jakoby liczbowo określona kwota zmniejszająca podatek skutkowałą naruszeniem minimum egzystencjalnego nie mieści się w zakresie kontroli zaskarżonego przepisu z art. 2 i art. 84 Konstytucji (por. niżej pkt 4).

4. Wyrażam pogląd, że problem konstytucyjny związany z zaskarżonym przepisem sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy stałe i liczbowe określenie w ustawie kwoty zmniejszającej podatek stanowiło nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjne prawo do minimum życiowego.

Prawo to wywodzone jest w orzecznictwie konstytucyjnym z art. 30 Konstytucji. Odróżnia się wszakże dwa aspekty godności człowieka, mianowicie „godności jako wartości przyrodzonej i niezbywalnej oraz godności rozumianej jako «prawo osobistości», «obejmujące wartości życia psychicznego każdego człowieka oraz te wszystkie wartości, które określają podmiotową pozycję jednostki w społeczeństwie i które składają się, według powszechnej opinii, na szacunek należny każdej osobie». Godność w tym pierwszym znaczeniu człowiek zachowuje w każdych warunkach, natomiast godność rozumiana jako «prawo osobistości» może być w praktyce przedmiotem naruszenia – «może być «dotknięta» przez zachowania innych osób oraz regulacje prawne» (...) tak rozumiana godność jest utożsamiana z istnieniem «pewnego minimum materialnego, zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenie każdemu człowiekowi szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym

go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym»” (wyrok z 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24 i powołane tam orzecznictwo).

Wnioskodawca jednakże wzorcami kontroli uczynił art. 84 i art. 2 Konstytucji. Pierwszy nie nakłada na ustawodawcę żadnego wymogu materialnego odnośnie do treści ustawy podatkowej. Art. 2 Konstytucji, w zakresie w jakim wyraża zasadę sprawiedliwości społecznej, sam w sobie nie może stanowić wystarczającego wzorca kontroli w sprawie takiej jak niniejsza. Należy bowiem przypomnieć, że konstytucyjna formuła sprawiedliwości jest bardzo obszerna i obejmuje zarówno sprawiedliwość wyrównawczą, jak i dystrybutywną. Pojęcie sprawiedliwości jest ponadto konkretyzowane przez dalsze przepisy konstytucyjne, a sama zasada sprawiedliwości może być podstawą orzeczenia o niekonstytucyjności przepisu jedynie wyjątkowo, gdy prawodawca w sposób rażący naruszył wartości konstytucyjne. Przyjęcie przeciwnego rozumowania oznaczałoby przeniesienie na Trybunał Konstytucyjny ciężaru realizacji konstytucyjnych pozytywnych obowiązków prawodawczych.

Należało ponadto zauważyć, że ewentualne orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji z uwagi na naruszenie minimum życiowego wymagałoby przeprowadzenia trójelementowego testu dozwolonych konstytucyjnie ograniczeń praw podmiotowych oraz udzielenia kolejno odpowiedzi na pytania o: przydatność, niezbędność oraz proporcjonalność *sensu stricto* zaskarżonej regulacji (por. wyrok o sygn. SK 20/12). Wnioskodawca nie przeprowadził jednak takiego dowodu, a w szczególności nie wykazał, że liczbowe i stałe określenie w ustawie kwoty zmniejszającej podatek nie jest niezbędne do ochrony konstytucyjnie określonych wartości, w tym nie jest niezbędne dla ochrony równowagi budżetowej, oraz stanowi najbardziej dolegliwe ograniczenie.

Trybunał nie może wyręczać wnioskodawcy w doborze argumentacji właściwej do podnoszonych wątpliwości lub – wychodząc poza granice określone we wniosku – całkowicie modyfikować wzorców kontroli. Art. 32 ust. 1 ustawy o TK znajdował już zastosowanie do wniosków Rzecznika Praw Obywatelskich. Niedochowanie wymogów formalnych wniosku przez RPO powinno stanowić przyczynę umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK (zob. np. postanowienia TK z 21 stycznia 2015 r., sygn. K 13/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 8 oraz z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4).

5. W moim przekonaniu, TK niezasadnie odstąpił od zasady powściągliwości sędziowskiej oraz domniemania konstytucyjności aktów normatywnych, po to by rozstrzygnąć sprawę, która lokuje się na granicy polityki podatkowej ustawodawcy. Zasady te, jak również reguła działania na wniosek i w granicach tegoż wniosku stoją na przeszkodzie w wyręczeniu przez Trybunał Konstytucyjny wnioskodawcy w doborze wzorców kontroli oraz ich uzasadnieniu.

Z tych względów złożyłem zdanie odrębne.