



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, dnia 27 stycznia 2005 r.

36740

RPO-495925-VI/05/ST

Pan Mirosław Gronicki
Minister Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

Zgodnie z art. 27 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 873 ze zm.) podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może, na zasadach i w trybie określonym w przepisach odrębnych, przekazać 1% podatku obliczonego zgodnie z odrębnymi przepisami na rzecz wybranych przez siebie organizacji pożytku publicznego. Treść wspomnianego art. 27 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie nie pozostawia żadnych wątpliwości, iż uprawnienie przewidziane tym przepisem przysługuje wszystkim bez wyjątku podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast zasady i tryb przekazywania podatku na rzecz wybranej przez podatnika organizacji pożytku publicznego określają odrębne przepisy.

W obowiązującym aktualnie porządku prawnym przepisami, do których w zakresie zasad i trybu przekazywania podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego odsyła art. 27 wskazanej na wstępie ustawy są przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) oraz przepisy ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

Zgodnie z art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia 31 grudnia

2004 r. podatek dochodowy wynikający z zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 (a więc z zeznania składanego na ogólnych zasadach) zmniejsza się na zasadach określonych w ust. 2 - 4, jeżeli podatnik w terminie od dnia 1 stycznia roku podatkowego, w którym składane jest zeznanie, do dnia złożenia tego zeznania, nie później jednak niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia tego zeznania, dokonał wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego. Zmniejszenie powyższe nie może przekroczyć kwoty dokonanej wpłaty, jednak nie więcej niż kwoty stanowiącej 1% podatku należnego, wykazanego w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 (art. 27d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Analogiczne w istocie rozwiązanie przewidują również przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązujące w tym zakresie od dnia 1 stycznia 2005 r. Zgodnie bowiem z nowym brzmieniem art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nadanym 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) podatek dochodowy wynikający z zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1, zmniejsza się na zasadach określonych w ust. 2-4, jeżeli podatnik w okresie, o którym mowa w ust. 2a, dokonał darowizny pieniężnej na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego. Z dodanego wspomnianą ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. do art. 27d ustępu 2a wynika zaś, iż omawiane zmniejszenie obejmuje wpłaty dokonane od dnia 1 maja do dnia 31 grudnia roku podatkowego oraz od dnia 1 stycznia do dnia złożenia zeznania za rok podatkowy, nie później jednak niż do upływu terminu określonego dla złożenia tego zeznania.

W świetle powołanych przepisów art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ulega wątpliwości, że zmniejszeniu o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego podlega jedynie podatek dochodowy wynikający z zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 tej ustawy. Zmniejszeniu nie podlega zatem podatek wynikający z zeznania podatkowego o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach określonych w art. 30c tj. podatek dochodowy wynoszący 19% podstawy obliczenia podatku (art. 45 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W związku z powyższym nie ulega wątpliwości, iż część podatników, którym art. 27 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie przyznał prawo do przekazania 1% podatku na rzecz wybranych przez nich organizacji pożytku publicznego została, w wyniku konstrukcji zastosowanej w art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pozbawiona tego prawa. Stało się tak, pomimo że wspomniany art. 27 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie przyznaje omawiane uprawnienie wszystkim podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych,

a ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z woli ustawodawcy wyrażonej w treści wskazanego art. 27 miała wyłącznie uregulować zasady i tryb przekazywania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego. Tymczasem treść art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych reglamentuje pod względem podmiotowym omawiane uprawnienie, wyłączając z niego podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, dla których podstawa obliczenia podatku wynosi 19%.

Nie bez znaczenia dla oceny sytuacji prawnej tej kategorii podatników jest również i to, że podatnicy rozliczający się na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne posiadają prawo do dokonania zmniejszenia wpłaty z tytułu przekazania środków na rzecz organizacji pożytku publicznego. Zgodnie z art. 14a ust. 1 i 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne w brzmieniu obowiązującym w 2004 r. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, obliczony i wykazany w zeznaniu zmniejsza się, jeżeli podatnik w terminie od dnia 1 stycznia roku podatkowego, w którym składane jest zeznanie, do dnia złożenia tego zeznania, nie później jednak niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia zeznania, dokonał wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego, o której mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego. Wymienione zmniejszenie nie może przekroczyć kwoty dokonanej wpłaty, jednak nie więcej niż kwoty stanowiącej 1% ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok podatkowy, wykazanego w zeznaniu.

Natomiast stosownie do art. 14a ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. i ustalonym powoływaną powyżej ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, obliczony i wykazany w zeznaniu zmniejsza się, jeżeli podatnik w okresie, o którym mowa w ust. 2a, dokonał darowizny pieniężnej na rzecz organizacji pożytku publicznego. Niezmiennie wskazane zmniejszenie nie może przekraczać kwoty dokonanej wpłaty, jednak nie więcej niż kwoty stanowiącej 1% ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok podatkowy, wykazanego w zeznaniu. Zgodnie zaś z dodanym ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. ust. 2a do art. 14a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne omawiane zmniejszenie obejmuje wpłaty dokonane od dnia 1 lutego do dnia 31 grudnia roku podatkowego oraz od dnia 1 stycznia do dnia złożenia zeznania za rok podatkowy, nie później jednak niż do upływu terminu określonego dla złożenia tego zeznania.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe okoliczności uzasadniają poddanie art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ocenie z punktu widzenia tego, czy zostały zachowane standardy właściwe dla demokratycznego

państwa prawnego. Jednym z podstawowych standardów w państwie prawa jest zaś zasada równości wobec prawa, którą w polskim porządku prawnym wyraża art. 32 Konstytucji RP.

Przed przystąpieniem do oceny konstrukcji prawnej zawartej w art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z punktu widzenia zasady równości wobec prawa zwrócić należy jednak uwagę, że zmniejszenie podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego nie może być traktowane jako ulga podatkowa. Treść art. 27d ust. 2a ustawy o podatku od osób fizycznych wskazuje, że jest to uprawnienie do zmniejszenia podatku, które nie jest powiązane z danym rokiem podatkowym, lecz z terminem złożenia zeznania podatkowego (zmniejszenie może być dokonane od dnia 1 maja do dnia 31 grudnia roku podatkowego oraz od dnia 1 stycznia do dnia złożenia zeznania za rok podatkowy). W istocie więc prawo podatnika do zmniejszenia podatku o wpłatę na rzecz organizacji pożytku publicznego stanowi uprawnienie podatnika do podjęcia decyzji, iż część kwoty podatku należnego nie przekraczająca kwoty 1% tego podatku zostanie przeznaczona na realizację zadań publicznych przez organizacje pożytku publicznego (por. art. 3 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie), a nie przez organy władzy publicznej. Decyzja podatnika w rzeczywistości nie powoduje więc zmniejszenia jego obciążenia podatkowego, lecz przesądza wyłącznie o sposobie redystrybucji części środków pochodzących z płaconego przez niego podatku. Decyzja ta jest wyrazem preferencji podatnika dotyczących sfery realizacji zadań publicznych.

Biorąc po uwagę powyższe okoliczności stwierdzić należy, że art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób nie budzący wątpliwości różnicuje sytuację prawną podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie prawa do zmniejszenia podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego. Mianowicie pozbawia tego prawa tych podatników, którzy prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą i dla których podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich wyłącznie wskazanej powyżej kategorii podatników z możliwości zmniejszenia podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego ma charakter dyskryminacyjny. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego (m. in. wyrok z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt K. 37/97, OTK z 1998 r., Nr 3, poz. 33; z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K. 10/00, OTK z 2000 r., Nr 8, poz. 298; z dnia 21 maja 2002 r., sygn. akt K. 30/01, OTK z 2002 r., Nr 3/A, poz. 32) konstytucyjna zasada równości wobec prawa wyrażona w art. 32 Konstytucji RP polega na tym, że wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. Oznacza to traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i

faworyzujących. Równość wobec prawa, to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium różnicowania podmiotów prawa.

W tym kontekście oceniając treść art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy przede wszystkim ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę cel tej regulacji prawnej. Otóż - jak już wskazano - celem rozwiązania prawnego polegającego na wyposażeniu podatnika w prawo zmniejszenia podatku o wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego jest umożliwienie podatnikowi decydowania o sposobie redystrybucji środków finansowych służących realizacji celów publicznych i pochodzących z płaconych przez niego podatków. Cechami relewantnymi są zatem: status podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wykazanie w zeznaniu podatkowym podatku należnego. Cechami tymi charakteryzują się także osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, dla których podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku. Dlatego też art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych różnicuje klasę podmiotów wyróżnioną w oparciu o wymienione cechy istotne przyjmując jako kryterium różnicowania rodzaj składanego zeznania podatkowego.

Niewątpliwie więc w omawianym zakresie nastąpiło odstępstwo od zasady równego traktowania. Odstępstwo od tej zasady nie zawsze jest tożsame z dyskryminacją. Odstępstwo takie jest dopuszczalne wówczas, gdy znajduje uzasadnioną podstawę. Przede wszystkim różnicowanie musi mieć charakter relewantny, a więc pozostawać musi w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest dana norma prawna oraz musi służyć realizacji tego celu i treści. W związku z tym różnicowania nie można dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w obowiązującym kształcie art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza prawo omawianej kategorii podatników do zmniejszenia podatku o wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego, nie służy realizacji celu polegającego na decydowaniu przez samych podatników o sposobie redystrybucji części płaconego przez nich podatku. Różnicowanie w tym zakresie zostało natomiast wprowadzone według dowolnie ustalonego kryterium sposobu obliczenia podatku i związanego z tym rodzaju składanego zeznania podatkowego.

W konsekwencji należy uznać, iż w wymienionym zakresie art. 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest niezgodny z art. 32 Konstytucji RP.

Uwagi powyższe przekazuję Panu Ministrowi stosownie do art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. nr 14, poz. 147), a także - jeśli Pan Minister podzieli zawarte w niniejszym wystąpieniu poglądy - z prośbą o podjęcie działań w celu dostosowania krytykowanego rozwiązania do standardów konstytucyjnych.

Będę wdzięczny za poinformowanie Rzecznika Praw Obywatelskich o stanowisku
zajętym w niniejszej sprawie przez Pana Ministra.

Z wyrazami szacunku
Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich
/-/ Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich