



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Janusz KOCHANOWSKI

RPO-596082-I/08/AK

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, dnia *13/02/2009*

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) oraz art. 16 ust 2 pkt 2 ustawy z 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 z późn. zm.)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) w zakresie, w jakim przy podstawie obliczenia podatku powyżej kwoty 85 528 zł ustanawia dodatkową stawkę podatkową w wysokości 32% nadwyżki powyżej kwotę 85 528 zł, z art. 2, art. 32 ust. 2, art. 84, art. 24 w zw. z art. 32 ust. 1 oraz z art. 65 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Zgodnie z utrwalonym poglądem orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca ma znaczną swobodę w ustalaniu kształtu prawa podatkowego, w tym wysokości obciążeń podatkowych nakładanych na obywateli. Parlament ma w tym względzie kompetencję do stanowienia prawa, które odpowiada jego założonym celom politycznym, gospodarczym i społecznym. W ramach obowiązujących przepisów prawa podatkowego ma on również - tym razem w większym stopniu konstytucyjnie ograniczoną - swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Konsekwencją tego poglądu jest to, że Trybunał Konstytucyjny może władczo ingerować w dziedzinę zastrzeżoną dla ustawodawcy tylko wtedy, gdy przyjmowane regulacje prawne godzą w normy, zasady i wartości konstytucyjne. Przekroczenie przez prawodawcę tej granicy będzie zatem podstawą do dokonania kontroli konstytucyjności prawa przez Trybunał. W niniejszej sprawie, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, podstawa do takiej kontroli konstytucyjności ze strony Trybunału Konstytucyjnego wskazanego przepisu ustawy istnieje, gdyż narusza on szereg zasad i wartości konstytucyjnych, takich jak: równość, sprawiedliwość społeczna, sprawiedliwość podatkowa, równa ochrona pracy oraz nakaz stwarzania warunków pełnego i produktywnego zatrudnienia. Wartości powyższe zostały bowiem naruszone poprzez arbitralne zróżnicowanie przez ustawodawcę jednolitej grupy podatników.

1. Podatek dochodowy od osób fizycznych.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest uregulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.). Ustawa ta odzwierciedla jeden z podstawowych typów podatków dochodowych, jakim jest podatek globalny (syntetyczny). Założeniem tego modelu jest objęcie opodatkowaniem,

co do zasady, całego dochodu jednostki, bez względu na źródło jego pochodzenia. Jednakże, jak wynika ze szczegółowej analizy rozwiązań konstrukcji normatywnej polskiego podatku od dochodów indywidualnych, w szczególności rzeczywistego jego funkcjonowania w obrocie prawnym, zmiany wprowadzone w ostatnich latach powodują, że praktycznie dla każdego źródła dochodu ustanowiono odrębne zasady opodatkowania, w tym odrębne stawki podatkowe.

Przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych jest osiągnięcie dochodu, którego definicja została zawarta w art. 9 u.p.d.o.f. Dochodem ze źródła przychodów jest natomiast nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Polski system podatkowy jest skonstruowany w ten sposób, że w momencie, gdy podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów. Formalnie rzecz ujmując, taka kumulacja przedmiotowa jest istotnym elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego i powoduje, że przychody uzyskiwane ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, działalności wykonywanej osobiście itd. (zob. art. 10 u.p.d.o.f.) są sumowane, co może w konsekwencji prowadzić do podwyższenia obciążenia podatkowego.

Warto jednak zaznaczyć, że wiele dochodów (przychodów) nie podlega kumulacji z innymi dochodami - stosuje się wobec nich opodatkowanie proporcjonalne. Na gruncie obowiązującej ustawy są to: dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik wybrał opodatkowanie stawką 19% (art. 30c w zw. z art. 9a ust. 2), przychody z kapitałów pieniężnych - dochody (przychody) z odsetek od pożyczek, z odsetek i dyskonta od papierów wartościowych, z odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania itd. (art. 30a u.p.d.o.f.), dochody uzyskane z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych i z realizacji praw z nich wynikających oraz z odpłatnego zbycia udziałów

w spółkach mających osobowość prawną itd. (art. 30b u.p.d.o.f.), dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 30e), dochody z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych (zrt. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.) czy dochody z nieujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.).

Powyższy stan normatywny, z licznymi wyjątkami w zakresie niekumulowania szeregu dochodów (przychodów) z dochodami uzyskiwanymi głównie ze stosunku pracy, doprowadził do sytuacji, w której wynagrodzenia ze stosunku: pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej, a także zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacone przez zakłady pracy stanowią w skali całego państwa ok. 60 % w ogólnej kwocie opodatkowanego dochodu (zob. Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2007*, Warszawa, sierpień 2008). Następne 30% ogólnej kwoty dochodu stanowią emerytury, renty oraz inne krajowe świadczenia, o których mowa w art. 34 ust. 7 u.p.d.o.f. Udział pozostałych źródeł w ogólnej kwocie dochodu jest znikomy i wynosi 3,7% w przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej; 0,05% w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej; 3,82% w przypadku działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 u.p.d.o.f; 0,32% jeżeli chodzi o najem lub dzierżawę; 0,43% prawa autorskie i inne prawa, o których mowa w art. 18 u.p.d.o.f. oraz 1,4% to dochody z innych źródeł.

Niniejsze dane prowadzą zatem do wniosku, że podstawą opodatkowania, do której stosuje się skalę progresywną określoną w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jest w zdecydowanej większości wypadków dochód osiągnięty z wynagrodzenia ze stosunku: pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej (ok. 60%), a także świadczenia otrzymywane po jego ustaniu - emerytura lub renta (ok. 30 %). Okazuje się zatem, że *de facto* progresywne opodatkowanie (według stawki podatkowej 18% i 32%) w polskim modelu podatku dochodowego od osób fizycznych jest stosowane przede wszystkim do wynagrodzenia ze

stosunku pracy (zob. analogiczne w tym względzie stanowisko doktryny: R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przestanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 175 i 176) . Sytuacja ta, polegająca na tym, że prawie całość dochodów indywidualnych - osiąganych z innych źródeł niż stosunek pracy - nie jest łączona z dochodami ze stosunku pracy w jedną podstawę i opodatkowywana z sposób zryczałtowany czy przy zastosowaniu opodatkowania liniowego, nakazuje przy dokonywaniu analizy konstytucyjności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. brać pod uwagę, że wymienione w tym przepisie dwie stawki podatkowe dotyczą w zasadzie jednolitej grupy osób -jednostek będących pracownikami w rozumieniu przepisu art. 2 Kodeksu pracy.

Wszystko to powoduje, że oprócz niezwykle istotnych na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych ogólnych zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji) przy ocenie konstytucyjności wskazanego w *petitum* niniejszego wniosku przepisu zachodzi konieczność uwzględniania konstytucyjnego postulatu równej ochrony pracy, który wynika z art. 24 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

2. Równość

2.1. Cecha relewantna

Konstytucyjna zasada równości jest jedną z podstawowych zasad systemu ochrony praw człowieka i obywatela w Rzeczypospolitej Polskiej. Obejmując swoim zakresem szeroki krąg adresatów, sprowadza się ona do stwierdzenia, że wszyscy są wobec prawa równi oraz że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Ogólne, niezwykle istotne odniesienie do zasady równości znajduje się także w preambule do Konstytucji RP. Ustrojodawca wskazuje tam, że obywatele Rzeczypospolitej są „równi w prawach i powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski”.

Przy próbie bliższej charakterystyki pojęcia i zakresu zasady równości niezbędne jest sięgnięcie do tak zwanej cechy relewantnej (istotnej). Oznacza ona, iż dla stwierdzenia, że pomiędzy dwoma lub większą ilością podmiotów dochodzi do zachowania zasady równości konieczne jest przesądzenie, czy przynależą one do jednej i tej samej klasy, która wyróżniona jest ze względu na cechę istotną. Na tym stanowisku stoi również Trybunał Konstytucyjny, który wielokrotnie wskazywał, że zasada równości sprowadza się do formuły: „równych należy traktować równo, a podobnych - podobnie” (por. wyrok TK z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 3; podobnie wyroki z: 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41; 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70; 12 maja 1998 r., sygn. U 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 34; 23 czerwca 1999 r., sygn. K 30/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 101; 8 maja 2001 r., sygn. P. 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 83). Z formuły tej wynika, że zachowanie równego traktowania jest konieczne w obrębie danej klasy (kategorii) podmiotów, charakteryzujących się daną cechą istotną (relewantną). Podmioty mieszczące się w obrębie danej klasy łączy wspólna istotna cecha (relewantna). Nic nie stoi natomiast na przeszkodzie, by odmiennie traktować podmioty nieposiadające wspólnej cechy istotnej. W konsekwencji naruszenie zasady równości występuje jedynie wówczas, gdy norma prawna odmiennie traktuje adresatów, którzy odznaczają się tą samą cechą wspólną.

Jak zatem należy podkreślić - co potwierdza również doktryna prawa konstytucyjnego (zob. L. Garlicki, *Komentarz do art. 32, [w:] Konstytucja RP. Komentarz*, L. Garlicki (red.), t. II, Warszawa 2002, s. 6) - zakwalifikowanie określonej grupy podmiotów do tej samej klasy zależy w zasadzie od zastosowanego kryterium. Ustawodawca nie jest jednak - w świetle Konstytucji - w zakresie doboru tego kryterium niczym nieskrępowany. Cecha istotna może być bowiem nakazana lub sugerowana przez przepisy rangi konstytucyjnej, gdyż odzwierciedlenie systemu wartości leżącego u podstaw polskiej ustawy zasadniczej i uwzględnianie wynikających z niego cech relewantnych jest wówczas powinnością ustawodawcy.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, przy doborze ewentualnego kryterium różnicującego podatników należy wziąć pod uwagę konstytucyjną wartość w postaci ochrony stosunku pracy. W konsekwencji należy stwierdzić, iż uwzględnienie treści art. 24 Konstytucji nie pozwala na uczynienie z wysokości uzyskiwanego dochodu cechy relewantnej różnicującej dwie lub więcej grupy pracowników. Postulat równej ochrony stosunku pracy pozwala na uczynienie ewentualnym kryterium różnicującym fakt osiągania dochodu ze stosunku pracy, co oznaczałoby, iż odmiennie można traktować osoby osiągające dochody z innych źródeł. Zgodny z Konstytucją dobór cechy relewantnej przy opodatkowaniu dochodów ze stosunku pracy powinien jednak polegać na prawdziwym założeniu, że wszystkie osoby pracujące i osiągające z tego tytułu jakieś dochody należą do tej samej klasy (kategorii), a więc powinny - zgodnie z zamysłem polskiego ustrojodawcy - być równe „w powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski”.

2.2. Sprawiedliwość kryterium różnicującego oraz niezgodność z art. 32 ust.1 Konstytucji

Powyższą konkluzję, polegającą na stwierdzeniu, że przy ustalaniu zasad opodatkowania podatkiem od dochodów osobistych niezwykle istotny okazuje się dobór właściwej cechy relewantnej, sugeruje również dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał, w orzeczeniu z dnia 13 lipca 1993 r., sygn. P 7/92, OTK ZU 1986 - 1995, tom 4, 1993, cz. 2, poz. 27, stwierdził: „aby ustalić, czy zróżnicowanie jest zgodne z konstytucją należy poddać analizie kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania. Trzeba stwierdzić, czy wprowadzone kryterium zróżnicowania jest merytorycznie usprawiedliwione, ostateczne - czy jest sprawiedliwe”. Idąc tym tokiem rozumowania powstaje pytanie: jakie kryterium leży u podstaw zróżnicowania, o którym mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.? Na podstawie jakiego sprawiedliwego (bo tylko takie w świetle postanowień Konstytucji RP jest dopuszczalne) kryterium dokonano podziału jednolitej klasy osób osiągających dochód ze stosunku pracy na tych, którzy przekazują

państwu 18% swoich dochodów oraz tych, którzy przekazują nieproporcjonalnie więcej, bo aż 32% dochodów od nadwyżki przekraczającej kwotę 85 528 zł.

Jeżeli przyjąć, że wysokość dochodu uzyskiwanego przez danego podatnika jest istotną cechą pozwalającą na różnicowanie pozycji danej kategorii podatników, wówczas dochód staje się swoistym wyznacznikiem zamożności (zob. R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, s. 332). Łatwo jest wówczas zróżnicować obywateli i tworzyć odmienne zasady opodatkowania dla tych, którzy uzyskują dochód w wysokości kilku tysięcy złotych rocznie i tych którzy w tym samym okresie zarabiają kilka milionów złotych. Jednakże ustanowienie w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. dodatkowej 32% stawki podatkowej opiera się na innym traktowaniu podatników, których sytuacja faktyczna nie jest aż tak zróżnicowana. Omawiana tutaj stawka podatkowa w wysokości 32% dotyczy bowiem każdej następnej zarobionej złotówki ponad arbitralnie wyznaczony próg 85 528 zł. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich jest rzeczą oczywistą że sytuacja podatnika, który w roku podatkowym zarobił 85 528 zł nie różni się niczym od sytuacji podatnika, który w tym samym czasie zarobił 85 529 zł. Mimo tego, ustawodawca, w omawianym art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f, dokonuje prawnego zróżnicowania tych dwóch osób, bo do każdej złotówki ponad ustanowione w tym przepisie dochody każe stosować inny, wyższy próg podatkowy. W przekonaniu Rzecznika, zaprzeczono tutaj zatem zasadom ustanawiania sprawiedliwego kryterium różnicującego. Skoro bowiem ustawodawca w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. inaczej traktuje - co już budzi wątpliwości natury konstytucyjnej - jednolitą grupę osób osiągających dochód ze stosunku pracy, to wychodzi on z założenia, że inną cechą istotną charakteryzuje się podatek A zarabiający 85 528 zł oraz podatek B zarabiający 85 529 zł.

Jest to rozumowanie, które nie znajduje podstaw ani w obowiązujących normach polskiej Konstytucji, ani w faktycznym położeniu tychże osób. W przypadku analizowanego art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jak pokazują statystyki dotyczące jego stosowania, ma on w zdecydowanej większości wypadków zastosowanie do jednolitego stosunku pracy. W konsekwencji, oczywistym jest, że cechą relewantną (istotną) w przypadku wskazanych

wyżej podatnika A i podatnika B jest sam fakt osiągania dochodu ze stosunku pracy, a nie jego wysokość. „Zarobienie pierwszej złotówki ponad arbitralnie przyjęty próg nie powinno zostać uznane za cechę istotną, której posiadanie pozwala zabrać podatnikowi od tej złotówki już o 10 groszy więcej niż od ostatniej złotówki zarobionej przez innego podatnika, który zarobił o tę złotówkę mniej” (tak słusznie: R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, s. 333).

Ponadto, niezwykle ważnym warunkiem, który musi zostać spełniony, aby w kontekście art. 32 ust. 1 Konstytucji można było mówić o sprawiedliwym kryterium rozróżnienia jest to, „żeby zarówno członkowie wyróżnionej grupy, jak i wszyscy poza nią uznawali zasadność wyróżnienia” (tak: F. A. von Hayek, *Gwarancje wolności indywidualnej*, [w:] „Antologia tekstów dotyczących praw człowieka. Księga jubileuszowa Rzecznika Praw Obywatelskich”, tom III, J. Zajadło (red.), Warszawa 2008, s. 345). Wydaje się wielce wątpliwym, aby pozostająca w stosunku pracy osoba, która w roku podatkowym zarobiła np. 87 000 zł i była zobowiązana do poniesienia wyższego 32% podatku od każdej złotówki ponad kwotę 85 528 zł uznawała zasadność niniejszego wyróżnienia i akceptowała, że dochody np. w wysokości 85 000 zł osiągnięte przez innego podatnika z tego samego źródła i w tym samym czasie w całości podlegały opodatkowaniu stawką 18%. Takie rozwiązania ustawowe w żadnym przypadku nie przyczyniają się do budowania zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa.

Konkludując tę część rozważań należy stwierdzić, iż - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - cechą relewantną w przypadku osób objętych regulacją art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. jest fakt osiągania dochodu ze stosunku pracy. Zdaniem Rzecznika, osoby osiągające dochody z tego źródła powinny być traktowane w identyczny sposób. Dobór kryterium różnicującego, a co za tym idzie podział tej grupy podatników na tych, którzy osiągają dochód poniżej 85 528 zł rocznie oraz tych, którzy osiągają dochód powyżej tej kwoty jest natomiast, jak wskazano wyżej, nieuzasadniony oraz niesprawiedliwy, a przez to naruszający postanowienia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Konstrukcja każdego podatku powinna

uwzględniać zasadę, iż wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach (wykazujące się daną cechą relewantną) należy traktować w ten sam sposób.

3. Sprawiedliwość

3.1. Sprawiedliwość społeczna.

Jedno z ważniejszych postanowień polskiej ustawy zasadniczej - art. 2 - wskazuje wprost, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z przepisu tego wynika zarówno szereg potwierdzonych w orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie szczegółowych zasad ustrojowych, jak również odnajduje się w nim skierowany do wszystkich organów władzy publicznej, w tym do ustawodawcy, nakaz urzeczywistniania zasad sprawiedliwości społecznej. Sprawiedliwość społeczną powinno się zatem postrzegać jako wartość, która znajduje się u podstaw całej Konstytucji, a w konsekwencji również całego obowiązującego ustawodawstwa, w szczególności norm, które nakładają obowiązki na jednostki.

Powyższy nakaz realizacji zasad sprawiedliwości społecznej wiąże się również z pojmowaniem państwa jako dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji). Wszyscy obywatele Rzeczypospolitej są obowiązani do dbania o dobro wspólne, którym w myśl ustawy zasadniczej jest Polska. Określenie Rzeczypospolitej jako dobra wspólnego - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - ma na celu przede wszystkim uświadomienie naturalnego powiązania zobowiązań państwa względem obywateli z ich obowiązkami (min. ponoszenia kosztów jego funkcjonowania i innych obciążeń publicznych) na rzecz wszelkich podmiotów publicznoprawnych. Omawiana tutaj troska o dobro wspólne, analizowana w kontekście nakazu realizowania zasad sprawiedliwości społecznej, zakłada zatem realizację przez obywateli pewnych obowiązków na rzecz tego dobra.

Obowiązki te nie mogą być jednak ustalane arbitralnie - z art. 2 Konstytucji w sposób oczywisty wynika, aby były one nakładane w sposób sprawiedliwy

i proporcjonalny. Wskazuje na to wprost wspomniany już fragment preambuły: „równi w powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski”. Równe w powinnościach będą te osoby, które należąc do tej samej klasy (grupy) i osiągając dochody ze stosunku pracy, będą obowiązane do ponoszenia równej daniny na rzecz dobra wspólnego. Reguła sprawiedliwości w tym wypadku powinna się sprowadzać do reguły sprawiedliwości rozdzielczej, której treść określa, po pierwsze, pojęcie proporcjonalnego udziału w wypracowanych dobrach, po drugie, proporcjonalnego przyczyniania się do wypracowywania owego dobra.

Przewidziany w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. mechanizm stosowania w pewnych wypadkach 32% stawki podatkowej, zdaniem Rzecznika, opiera się na twierdzeniu, iż osoby bardziej zamożne mają większe od ludzi mniej zamożnych obowiązki w odniesieniu do dobra wspólnego. Jednakże z twierdzenia, iż zamożniejsi mają większe obowiązki, wcale nie musi wynikać, że pomiędzy ich zamożnością a obowiązkami nie musi zachodzić pewna proporcjonalność. Zgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej jest bowiem opodatkowanie polegające na tym, że płacąc podatek proporcjonalny od dochodów w tej samej proporcji co mniej zamożni od swoich, bardziej zamożni płacą więcej niż mniej zamożni i tym samym realizują zasadę większego udziału w finansowaniu dobra wspólnego.

Wymaga podkreślenia, iż wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada sprawiedliwości społecznej wskazuje na sposób sprawiedliwego podziału dóbr (materialnych i niematerialnych), jak również odnosi się do sprawiedliwego podziału obowiązków. Za sprawiedliwy, w obiektywnym odczuciu, uznaje się natomiast podział proporcjonalny i równy. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, na gruncie obowiązków jednostki względem państwa zalecenie równego podziału brzmi: od każdego tyle samo tego samego, a więc różnice między ludźmi nie mają tu znaczenia. W konsekwencji ustawodawca jest obowiązany, w stosunku do każdej osoby osiągającej dochody ze stosunku pracy, ustanowić taki sam podatek o takim samym stopniu „dolegliwości”, a więc o proporcjonalnej wysokości, bez względu na faktyczne różnice w położeniu wszystkich podatników.

Powyższe rozważania prowadzą zatem do konstatacji, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim nakłada na niektórych podatników, obowiązek ponoszenia wyższego (a więc nierównego) obciążenia podatkowego przeczy zasadzie sprawiedliwości społecznej z art. 2 Konstytucji. Ponadto, przepis art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. bierze pod uwagę różnice między podatnikami, które w rzeczywistości okazują się różnicami pozornymi, gdyż - jak wykazano wyżej - praktycznie niczym nie różni się sytuacja podatnika, którego dochód wyniósł 85 528 zł oraz podatnika o dochodzie 85 529 zł. Obciążenie części dochodów podatników zarabiających powyżej 85 528 zł wyższą stawką podatkową jest niejako nałożeniem dodatkowego podatku („domiaru podatkowego”) w wysokości 14% dochodu.

Zasada sprawiedliwości społecznej - jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny - nie stanowi jedynie ogólnej zasady ustrojowej. Na gruncie tego przepisu można bowiem wskazać szczególne prawo podlegające ochronie, jakim jest prawo do sprawiedliwego traktowania, jeśli zarazem jest ono odnoszone do sfery stosunków objętych gwarancjami konstytucyjnymi. „Jest ono sprzężone z obowiązkiem państwa stania na straży sprawiedliwości społecznej poprzez zaniechanie aktów (działań) mogących stać z nią w sprzeczności oraz eliminowanie takich aktów, które uznano za godzące w tę zasadę. Dotyczy to zarówno etapu stanowienia, jak i stosowania prawa” (tak: Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 czerwca 2002 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU 4/A/2002, poz. 40).

Sprawiedliwość społeczna mieści w sobie zatem zakaz podejmowania przez ustawodawcę arbitralnych rozstrzygnięć legislacyjnych na etapie stanowienia prawa. Jak każda wartość konstytucyjna, również sprawiedliwość społeczna nie jest jednak wartością absolutną. Logicznym następstwem tej tezy będzie twierdzenie, że sprawiedliwość społeczna dopuszcza różnicowanie poszczególnych jednostek, ale tylko w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji (tak: wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 grudnia 1997 r., sygn. K 2/97, OTK ZU 5-6/1997, poz. 72 oraz 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU 6/A/2004, poz. 56). Na podstawie szczegółowej analizy art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdza jednak, że obowiązująca przy opodatkowaniu dochodów z pracy stawka podatkowa w wysokości 32% nie pozostaje w odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji podatników nią opodatkowanych. Biorąc pod uwagę skrajne wartości (kilka tysięcy zł w stosunku do kilkunastu tysięcy) można co prawda taką różnicę próbować udowadniać, lecz im kwota rocznego dochodu podatnika z tytułu stosunku pracy jest bliższa kwocie 85 528 zł, tym bardziej widoczne jest arbitralne zróżnicowanie sytuacji prawnej (np. 18% podatku przy dochodach w wysokości 85 000 zł rocznie w stosunku do 32% od nadwyżki ponad próg 18% przy dochodach w wysokości 86 000 zł rocznie) bez odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji faktycznej podatnika. Następstwem tego twierdzenia musi być uznanie niekonstytucyjności dodatkowej stawki podatku w wysokości 32%, gdyż jak pokazano wyżej twierdzenie, iż sytuacja osób osiągających dochody powyżej 85 528 zł jest różna od sytuacji osób osiągających roczne dochody poniżej tej kwoty, jest prawdziwa jedynie w skrajnych sytuacjach. Weryfikacja tej reguły i pokazanie choć jednego przypadku, w którym sytuacja tych dwóch podatników, w stosunku do których zastosowano odmienne stawki podatkowe nie różni się (a taką sytuacją jest wskazane już 18% podatku przy dochodach w wysokości 85 000 zł rocznie w stosunku do 32% przy dochodach w wysokości 86 000 zł rocznie) nieuchronnie prowadzi do nieprawdziwości całej reguły, a to pociąga za sobą konieczność stwierdzenia, iż zastosowane kryterium rozróżnienia jest niesprawiedliwe, bo nie pozostaje w odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji podatników.

W przekonaniu Rzecznika Praw Obywatelskich, zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) na gruncie prawa daninowego, a w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych ma zbliżony zakres treściowy do zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Z punktu widzenia wszelkich obowiązków jednostki, sprawiedliwość to powinność podejmowania przez władze publiczne na etapie stanowienia i stosowania prawa działań względem innych podmiotów z punktu widzenia równości, która zakłada równowagę między wszelkimi powinnościami jednostek (zob. J. Karp, *Sprawiedliwość społeczna. Szkice ze współczesnej teorii konstytucjonalizmu i praktyki polskiego prawa ustrojowego*, Kraków 2004, s. 36-38). Podobny pogląd został wyrażony przez Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU 3/A/2001, poz. 51), gdzie Trybunał wskazuje, iż sprawiedliwość wyraża się w dążeniu do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywania się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup. Nawiązując do tej myśli można powiedzieć, że nie tylko przywileje, ale również nieusprawiedliwione, nierówne oraz niepoparte obiektywnymi wymogami i kryteriami obowiązki dla wybranych grup są niezgodne z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji, który wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej. Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. jest właśnie tym przepisem, który ową sprawiedliwą równowagę między powinnościami podatkowymi pracowników narusza. Jest bowiem niesprawiedliwym naruszeniem równowagi sytuacja, w której dwie osoby znajdujące się w podobnej, niemal identycznej, sytuacji muszą ponosić ciężary, których dolegliwość zdecydowanie się od siebie różni. Tę interpretację wzmacnia ponadto związek zachodzący pomiędzy sprawiedliwością społeczną a przyrodzoną i niezbywalną godnością człowieka (art. 30 Konstytucji). Ta ostatnia wymaga, by każdy był traktowany bezstronnie i sprawiedliwie, wedle miary jednakowej dla wszystkich (zob. wyrok TK z dnia 6 lipca 1999 r., sygn. P 2/99, OTK ZU 5/A/1999, poz. 103).

3.2. Sprawiedliwość podatkowa (art. 84 Konstytucji)

Zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) powinna być odczytywana w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej wyrażonej w art. 84 Konstytucji, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Szeroko rozumiana sprawiedliwość nakazuje bowiem kształtować rozwiązania normatywne z zakresu podatków z uwzględnieniem zasady powszechności opodatkowania i równości opodatkowania oraz traktować tak samo podmioty wykazujące takie same cechy istotne. Sprawiedliwość, która stanowi podstawę równości oznacza, że wszystkie osoby osiągające dochód ze stosunku pracy, a więc wykazujące te same cechy istotne, powinny zostać potraktowane zgodnie z zasadą

„równości ponoszenia ofiar”. Równość wszystkich obywateli osiągających dochód w przyczynianiu się do realizacji przez państwo zadań publicznych, zdaniem Rzecznika, jest najpełniejszym odzwierciedleniem wyrażonych we wskazanych przepisach ustawy zasadniczej - art. 2 art. 32 ust. 1 oraz art. 84 - wartości i zasad. Zasada sprawiedliwości społecznej w sposób bezpośredni łączy się z ideą sprawiedliwości opodatkowania, której „należy szukać przede wszystkim w konstytucji, w szczególności w przyjętych tam zasadach kształtowania stosunków pomiędzy państwem i obywatelem. Chodzi bowiem o to, żeby sprawiedliwość z płaszczyzny aksjologicznej i etyczno-socjalnej została przeniesiona na grunt normatywny - znalazła swój wyraz w systemie prawa” (tak: R. Mastalski, *Prawo podatkowe - część ogólna*, Warszawa 1998, s. 27). Nie ulega zatem wątpliwości, że sprawiedliwe i równe jest bowiem to, co proporcjonalne.

Zasada sprawiedliwości podatkowej, jak wskazano wcześniej, konkretyzowana jest przez zasadę powszechności i zasadę równości opodatkowania. Postulat powszechności opodatkowania formułuje natomiast tezę, zgodnie z którą wszystkie podmioty powinny być opodatkowane bez względu na jakiegokolwiek kryteria. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, osoby, które osiągają dochody ze stosunku pracy, a więc znajdują się w analogicznej sytuacji prawnej i faktycznej, zgodnie z zasadą równości i powszechności opodatkowania powinny ponosić taki sam (a więc proporcjonalny, bo nie „ten sam”) podatek.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, wymiar konstytucyjny powinna również uzyskać akceptacja społeczna wysokości powszechnych obciążeń publicznoprawnych. Jednym z podstawowych warunków akceptacji przez społeczeństwo ciężarów podatkowych jest przekonanie członków danego społeczeństwa, że sprawiedliwość i równość opodatkowania są rzeczywiście realizowane. Realizacja przez ustawodawcę sprawiedliwości i równości, które wyrażone są w art. 84 Konstytucji, zależy zatem również od społecznego „przyzwolenia” na konstruowanie przezeń prawnopodatkowych stanów faktycznych, w tym wysokości stanowionych danin publicznych. Trudno jednak wyobrazić

sobie, by pracownik zarabiający rocznie 86 000 zł akceptował ciężar podatkowy w wysokości 32% od każdej złotówki ponad wyznaczony arbitralnie przez ustawodawcę próg, kiedy jego kolega o dochodach 85 000 zł rocznie ponosi jedynie 18% podatek. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, akceptacja społeczna w tym wypadku wpływa na uprawomocnienie polityczne, przybierające w płaszczyźnie prawnej postać legalności opodatkowania.

Jedynym wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej i jej immanentnych składników w postaci równości i powszechności, jest -jak w wyroku z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95 (OTK ZU 3/1996, poz. 21) stwierdził Trybunał Konstytucyjny - możliwość ustalania ulg i zwolnień podatkowych. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu tym stanął na stanowisku, iż w pewnych sytuacjach od ustawodawcy wymaga się kształtowania za pomocą ulg i zwolnień podatkowych w sposób odmienny obowiązków poszczególnych grup obywateli. Rzecznik Praw Obywatelskich zgadza się z powyższym poglądem Trybunału Konstytucyjnego i w pełni akceptuje prawo ustawodawcy do odmiennego kształtowania sfery praw i obowiązków jednostek należących do różnych grup (kategorii) poprzez zastosowanie takich technik opodatkowania, jak zwolnienia i ulgi podatkowe. Instrumenty te prowadziłyby do osiągnięcia faktycznej równości przez poszczególne kategorie podmiotów. W analizowanym przypadku nie mamy jednak do czynienia ani z ulgą ani ze zwolnieniem podatkowym, które uzasadniałoby odstępnie od zasady sprawiedliwości podatkowej. Po pierwsze, art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie w jakim wprowadza stawkę podatkową w wysokości 32% ustanawia regułę odmiennego opodatkowania tej samej kategorii (grupy) podatników. Nie jest to zatem instrument służący do wyrównywania faktycznej sytuacji różnych grup, lecz instrument wprowadzający niesprawiedliwe rozróżnienie w ramach tej samej grupy, a mianowicie osób będących w stosunku pracy. Po drugie, stawka podatkowa w wysokości 32% nie może być traktowana w kategoriach, będącej jedynym wyjątkiem od zasady powszechności i równości, ulgi lub zwolnienia podatkowego, które jako jedyne mogą naruszać ujęte

w art. 84 Konstytucji wartości. Stanowi to dodatkowy argument za uznaniem niezgodności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. z art. 84 Konstytucji.

4. Równa ochrona pracy

Jedną z wartości chronionych przez Konstytucję RP jest praca. Wskazuje na to art. 24 ustawy zasadniczej, który stanowi, że praca znajduje się pod ochroną Rzeczypospolitej Polskiej. Ten - znajdujący się w odnoszącym się do ogólnych zasad ustroju rozdziale I Konstytucji - przepis nie jest jedynie niewiążącym sformułowaniem zasady polityki państwa. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, należy go bowiem traktować jako podkreślenie przez ustrojodawcę szczególnej roli stosunku pracy jako wartości konstytucyjnej, a co za tym idzie, skierowany do ustawodawcy nakaz zapewnienia prawnej ochrony pracy m.in. poprzez równe traktowanie wszystkich osób będących w stosunku pracy. Odnośnie do zakresu zastosowania art. 24 ustawy zasadniczej, należy wskazać natomiast, że obejmuje on przede wszystkim stosunek pracy w rozumieniu prawa pracy, a więc, stosunek wynikający z zawartej umowy o pracę lub z innych aktów go kreujących, takich jak powołanie, wybór, mianowanie oraz spółdzielcza umowa o pracę (tak art. 2 Kodeksu pracy).

Ponadto, art. 65 ust. 5 Konstytucji zawiera konstytucyjne określenia zadań władz publicznych, które polegają na prowadzeniu polityki zmierzającej do pełnego i produktywnego zatrudnienia. Zatrudnienie jest swoistą wartością konstytucyjną która powinna być odczytywana w kategoriach zadania dla władz publicznych, z ustawodawcą na czele (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *Skarga konstytucyjna - niektóre dylematy procesowe*, „Przegląd Sejmowy” 6/1999, s. 38-39). Niewykonywanie tych obowiązków, a zwłaszcza podejmowanie takich rozstrzygnięć legislacyjnych, które będą zniechęcać do podejmowania pracy lub nierówno traktować pewną grupę pracowników, w przekonaniu Rzecznika Praw Obywatelskich, należy traktować jako naruszenie wynikającej z omawianego przepisu normy konstytucyjnej.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, w zakresie obowiązku równego i sprawiedliwego opodatkowania dochodów ze stosunku pracy, ustawodawca nie jest nieskrępowany w zakresie doboru kryterium cechy relewantnej, na podstawie której wyróżnia pewną grupę osób. W omawianym przypadku fakt pozostawania w stosunku pracy i osiągania z tego tytułu dochodów jest cechą relewantną na podstawie której można wyróżnić pewną grupę osób. Praca jest bowiem istotną wartością konstytucyjną chronioną przez państwo z zachowaniem zasady równego traktowania, co powoduje, że ustawodawca nie może ustanawiać dodatkowych niesprawiedliwych podziałów wewnątrz tej grupy. W przekonaniu Rzecznika, oczywistym jest, iż z aksjologii konstytucyjnej, przede wszystkim skierowanego do ustawodawcy nakazu zapewnienia równej dla wszystkich ochrony pracy, osoby osiągające dochód ze stosunku pracy, a więc wyróżniające się tą samą cechą istotną powinny być tak samo traktowane, bez względu na wysokość tego dochodu.

W świetle powyższego, art. 27 ust. 1 w zakresie, w jakim ustanawia dodatkową 32% stawkę podatkową, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, narusza art. 24 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż prowadzi do zniweczenia powszechnie uznawanej zasady sprawiedliwości ekonomicznej - „równej płacy za równą pracę”. Obecny kształt systemu podatkowego od dochodów osobistych może prowadzić bowiem do sytuacji, iż dwie osoby zatrudnione u tego samego pracodawcy, wykonujące identyczną pracę i pobierający takie same wynagrodzenie brutto, będą otrzymywali inne wynagrodzenie netto. Jeden z pracowników mógł bowiem otrzymać w danym roku podatkowym dodatkowe premie i nagrody za efektywną pracę, co doprowadziło do przekroczenia przez niego kwoty dochodu 85 528 zł, a to w konsekwencji skutkuje zastosowaniem wyższej 32% stawki podatkowej. Efektywniej pracująca osoba, zarabiająca brutto w wymiarze miesięcznym tyle samo, co jego kolega, w omawianej sytuacji będzie jednak otrzymywać - w pewnym sensie „za karę” - o wiele niższe wynagrodzenie netto. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, w sposób ewidentny narusza to zasadę równej ochrony stosunku pracy (art. 24 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. jest ponadto niezgodny z art. 65 ust. 5 Konstytucji, który -jak wykazano - nie jest jedynie normą programową skierowaną pod adresem władz publicznych. Za niezgodne z nakazem stwarzania warunków do pełnego i produktywnego zatrudnienia należy bowiem uznać takie działania, które będą zniechęcać podatników do generowania coraz większych dochodów. Taki właśnie mechanizm zawiera art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w zakresie w jakim przy podstawie obliczenia podatku powyżej 85 528 zł ustanawia dodatkową stawkę podatkową wysokości 32%. Przy ustanowionym w tym przepisie sposobie opodatkowania prędzej czy później dochodzi do sytuacji, w której dodatkowy wysiłek zawodowy jest nieopłacalny. Jeżeli bowiem pod koniec roku pracownik otrzyma podwyżkę za wydajną pracę, która przeniesie jego dochody do wyższej 32% skali podatkowej, ale nie tak wysoką by zniwelować działanie progresji, to - paradoksalnie -jego wynagrodzenie netto może być niższe niż przed podwyżką (zob. R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny...*, s. 234). Taki model opodatkowania może również prowadzić do sytuacji przenoszenia przez pracowników części swoich dochodów do tzw. „szarej strefy”, w celu zachowania swoich dochodów w dotychczasowej 18% skali podatkowej. Takie nieopodatkowane dochody nie przyczyniają się tym samym do realizacji przez ogół obywateli konstytucyjnego dobra wspólnego. W konsekwencji należy stwierdzić, iż w sposób oczywisty ustawodawca przeczy w przepisie art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nakazowi stwarzania pełnego i produktywnego zatrudnienia, co należy uznać za wystarczający argument do stwierdzenia niezgodności wskazanego przepisu z art. 65 ust. 5 Konstytucji.

Z powyższych względów wnoszę, jak na wstępie.

