

65/6/A/2006

WYROK

z dnia 13 czerwca 2006 r.

Sygn. akt K 11/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska – przewodniczący

Teresa Dębowska-Romanowska – sprawozdawca

Ewa Łętowska

Marek Mazurkiewicz

Janusz Niemcewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 5 czerwca 2006 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 27d ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w części obejmującej zwrot: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”, z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 27d ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484 i Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 46, poz. 328) **jest zgodny z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

* Sentencja została ogłoszona dnia 28 czerwca 2006 r. w Dz. U. Nr 108, poz. 748.

UZASADNIENIE:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) pismem z 16 marca 2005 r. wniósł o zbadanie zgodności art. 27d ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.f.), w części obejmującej zwrot: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”, z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.

Zdaniem RPO art. 27 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 873 ze zm.) nie pozostawia żadnych wątpliwości, że uprawnienie do przekazania 1% podatku na rzecz wybranych organizacji pożytku publicznego przysługuje wszystkim podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych. Artykułem 27d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca ograniczył jednak zakres tego przepisu, wyłączając podatników składających zeznania podatkowe o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach określonych w art. 30c, tj. podlegających podatkowi dochodowemu wynoszącemu 19% podstawy obliczenia podatku (art. 45 ust. 1a pkt 2 u.p.d.f.). Wyłączeniu podlegają też podatnicy uiszczający podatek od dochodów osiągniętych w roku podatkowym z kapitałów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b (art. 45 ust. 1a pkt 1 u.p.d.f.). RPO wskazał, że prawa tego nie pozbawiano natomiast podatników rozliczających się na zasadach określonych w art. 14a ust. 1 i 2 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.).

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe okoliczności uzasadniają poddanie art. 27d ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części obejmującej zwrot: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”, ocenie z punktu widzenia dochowania standardów demokratycznego państwa prawnego i zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

RPO podkreślił nadto, że zmniejszenie podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego nie może być traktowane jako ulga podatkowa. W istocie jest to prawo podatnika do zmniejszenia podatku o wpłatę na rzecz organizacji pożytku publicznego i stanowi uprawnienie do podjęcia decyzji o przeznaczeniu tej kwoty podatku na realizację zadań publicznych przez organizacje pożytku publicznego (art. 3 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie). Decyzja podatnika nie powoduje więc zmniejszenia jego obciążenia podatkowego.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, stwierdził, że art. 27d ust. 1 i 2 u.p.d.f. w kwestionowanym zakresie, prowadzi do różnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie prawa do zmniejszenia podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego. Stanowi przez to odstępstwo od zasady równego traktowania i ma charakter dyskryminacyjny. Odstępstwo takie jest oczywiście dopuszczalne wówczas, gdy znajduje uzasadnioną podstawę. Musi ono zatem pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest dana norma prawna, a nadto powinno służyć realizacji tego celu i treści. Oznacza to, że zróżnicowania nie można dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium.

Zdaniem RPO art. 27d ust. 1 i 2 ustawy w obowiązującym kształcie, 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. Zróżnicowanie w tym zakresie zostało natomiast wprowadzone według dowolnie ustalonego kryterium sposobu obliczenia podatku i związanego z tym rodzaju składanego zeznania podatkowego.

2. W stanowisku z 12 października 2005 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie zgodności art. 27d ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części obejmującej zwrot: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”, z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Prokurator Generalny stwierdził, że pogląd RPO, odnośnie do niezgodności zaskarżonego przepisu z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej nie jest zasadny.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do zarzutu arbitralnego zróżnicowania sytuacji podatników przez normodawcę, zwrócił uwagę, że powszechny obowiązek płacenia podatków jest standardem państwa prawnego. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego podkreślił, iż art. 84 Konstytucji wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Art. 84 Konstytucji niewątpliwie stanowi także jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych.

Zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, będące następstwem obowiązywania kwestionowanej przez RPO regulacji, należy zatem rozpatrywać z uwzględnieniem swobody ustawodawcy w kształtowaniu podatków.

Zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego od osób fizycznych jedynie w zakresie prawa do wyrażenia preferencji podatnika co do wykorzystania maksymalnie 1% podatku należnego nie stanowi zmiany żadnego z istotnych elementów stosunku daninowego, wpływających na konkretyzację zobowiązania podatkowego danego podatnika. W istocie bowiem podatnik nie zyskuje możliwości faktycznego odliczenia jakiegokolwiek kwoty od podatku należnego i przeznaczenia jej na dowolnie wybrany przez siebie cel, a przy tym nie zmienia się przedmiot opodatkowania ani wysokość podstawy podatku czy skala podatkowa.

Kolejnym elementem, podlegającym ocenie, jest kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego, wynikające z art. 27 u.p.d.f. Z brzmienia tego przepisu nie można wywieść bezwzględnego prawa każdego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych do przekazania, określonej w cytowanym przepisie, części owego podatku na wskazany w tymże przepisie cel. Ustawodawca użył bowiem, formuły: „na zasadach i w trybie określonym w przepisach odrębnych”. Odesłanie natomiast do zasad owego przekazania należy uznać za dopuszczenie do wprowadzenia pewnych ograniczeń w możliwości skorzystania z tego prawa. Jeżeli przy tym ustawodawca – w późniejszym akcie tej samej rangi – wprowadza unormowanie, którego konsekwencją jest wyłączenie wspomnianego prawa w stosunku do pewnej kategorii dochodów, opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, to takiego unormowania nie można traktować jako pozostającego w sprzeczności z przepisem ogólnym, jakim jest art. 27 u.p.d.f.

W świetle powyższego należy uznać wprowadzone zróżnicowanie za dopuszczalne i zgodne z konstytucyjnymi zasadami równości i sprawiedliwości społecznej.

Zróżnicowanie to, choć dokonane zostało formalnie na podstawie kryterium rodzaju zeznania podatkowego, faktycznie dotyczy możliwości przekazania części podatku należnego – w zależności od tego, z jakich źródeł pochodzą dochody, opodatkowane

podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przyjęcie takiego kryterium, mającego charakter społeczno-ekonomiczny, mieści się w granicach swobody ustawodawcy, o której mowa była wyżej.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 18 kwietnia 2006 r. wniósł o stwierdzenie zgodności art. 27d ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części obejmującej zwrot: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”, z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. Wbrew twierdzeniu RPO, wskazał, że zakres uprawnienia z art. 27 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie nie został ukształtowany w sposób ostateczny. Jest to bowiem przepis o charakterze bardzo ogólnym, który odsyła do innych przepisów w zakresie zasad i trybu przekazywania 1% podatku oraz w zakresie zasad obliczania podatku, którego 1% ma być przekazany na cele organizacji pożytku publicznego. Ustawodawca przyznał tym samym prymat ustawie podatkowej jako właściwej w kwestii uregulowania wszelkich spraw związanych z przyznanym uprawnieniem. Jest to wyraz realizowanej przez ustawodawcę polityki polegającej na umieszczaniu wszelkich spraw związanych z podatkami w ustawach podatkowych. Wynika stąd uprawnienie ustawodawcy do określenia w ustawie podatkowej reguł przekazywania podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego.

Marszałek Sejmu podkreślił także, że przyjęty przez ustrojodawcę system źródeł prawa pociąga za sobą równorzędność wszystkich ustaw, nie ma w nim bowiem ustaw organicznych, wyższych rangą.

Ustawodawca, określając zasady i tryb przekazywania 1% podatku, wybrał konstrukcję ulgi podatkowej. Przyznawane są one przez ustawodawcę i służą realizacji określonej polityki. Ta zaś sfera nie podlega, zgodnie z orzecznictwem TK, ocenie Trybunału Konstytucyjnego.

Odnosząc się do naruszenia zasady równości (art. 32 Konstytucji), Marszałek wskazał, że cechą relewantną, na podstawie której niektórym kategoriom podatników przyznano uprawnienie do przekazania 1% podatku, jest wybrany przez podatnika sposób rozliczania podatku (forma opodatkowania): albo zasady ogólne albo stawki zryczałtowane. Zasady zaś przyjęte przez ustawodawcę w oparciu o to kryterium uzasadnione są celem któremu służy gromadzenie dochodów podatkowych, czyli zapewnieniu funkcjonowania państwa.

II

Na rozprawie 5 czerwca 2006 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte uprzednio na piśmie stanowiska.

Przedstawiciel Sejmu RP poinformował nadto, że w toku prac sejmowych rozważane jest również ustawowe rozszerzenie zakresu podmiotowego osób, które mogłyby w przyszłości korzystać z prawa pomniejszenia podatku o darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego do wysokości 1% tego podatku.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W pierwszym rzędzie Trybunał musiał ustalić zakres zaskarżenia. Formalnie bowiem zakres zaskarżenia, jak stwierdza RPO w *petitum* wniosku, obejmuje te fragmenty art. 27d ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.f.), które brzmią: „o którym mowa w art. 45 ust. 1”.

Natomiast całość przepisów w chwili zaskarżenia, jak i obecnie brzmi: „1. 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, zwanej dalej «wpłatą», na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego, zwanej dalej «organizacją pożytku publicznego». 2. Zmniejszenie, o którym mowa w ust. 1, 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”.

Intencją wnioskodawcy było zatem doprowadzenie poprzez skreślenie zwrotu „o którym mowa w art. 45 ust. 1” do możliwie najszerszego zastosowania instytucji przewidzianej w tych przepisach. Po skreśleniu zaskarżonego zwrotu przepisy te odnosiłyby się do ogromnej większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tzn. wszystkich tych, którzy obowiązani są składać urzędom skarbowym zeznania roczne o wysokości osiągniętego dochodu ze źródeł przychodów; w tym także i tych którzy składają zeznania odrębne.

Należy zatem zauważyć, że żądanie wniosku jest w istocie bardzo daleko idące – mimo to że wydawałoby się, iż dotyczy tylko skreślenia krótkiego zwrotu językowego. Mocą bowiem ewentualnego rozstrzygnięcia o niekonstytucyjności zaskarżonego zwrotu językowego nastąpiłaby radykalna zmiana o charakterze w gruncie rzeczy pozytywnoprawnym i systemowym. Rozszerzyłby się w sposób nieograniczony krąg podatników uprawnionych do zmniejszenia podatku o kwotę dokonanej wpłaty na rzecz określonej instytucji pożytku publicznego. Zmieniłyby się zakres przedmiotowy i wysokość podatku.

Dla lepszego zrozumienia żądania wniosku RPO należy przypomnieć historię wprowadzenia badanych przepisów.

Zaskarżony art. 27d dodany został przez art. 7 pkt 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874 ze zm.) z dniem 1 stycznia 2004 r. Wówczas to przewidziano po raz pierwszy możliwość zmniejszenia wysokości podatku obliczonego i wykazanego w zeznaniu o dokonaną wpłatę nieprzekraczającą 1% podatku należnego na rzecz organizacji pożytku publicznego. Równocześnie z tym przepisem wszedł w życie art. 27 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 873 ze zm.) Przepis ten stanowi, że 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.

Jednocześnie od tego samego dnia, tj. od 1 stycznia 2004 r., wprowadzono dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej prawo wyboru sposobu opodatkowania: albo na zasadach określonych w art. 27 (*sui generis* zasadach ogólnych), albo w sposób określony w art. 30c u.p.d.f. tj. w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku (art. 30c ust. 1).

Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mają jednak do wyboru jeszcze i inne konstrukcje prawne, których podstawowym celem nie jest zmniejszenie ciężaru podatkowego, lecz zapewnienie większej stabilności i przewidywalności wysokości podatku do zapłaty oraz zmniejszenie obowiązków formalnych ciążących na podatniku, a mających na celu ujawnienie wszystkich elementów opodatkowania. Są to zryczałtowane formy opodatkowania; ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa.

Zgodnie z art. 14a ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym ryczałt od przychodów ewidencjonowanych obliczony i wykazany w zeznaniu zmniejsza się, jeżeli podatnik dokonał darowizny pieniężnej na rzecz organizacji pożytku publicznego w

wysokości dokonanej wpłaty, nie więcej jednak niż 1% kwoty ryczałtu za rok podatkowy.

Drobni podatnicy opłacający podatek w formie karty podatkowej podlegają opodatkowaniu w oparciu o konstrukcję tzw. ryczałtu tabelarycznego, czyli połączonego z określeniem wysokości stawek w sposób kwotowy, z góry znany podatnikom, nie mogą korzystać z jednoprocentowego odliczenia.

Należy zaznaczyć, że ryczałtowe formy opodatkowania nie są dostępne dla wszystkich podmiotów prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, lecz z reguły dla tych którzy prowadzą ją w mniejszym zakresie.

Można zatem stwierdzić, że ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie przewidywała istnienie badanej instytucji, choć nie przesądzała o jej ostatecznym zakresie podmiotowym i kształcie. Te kwestie miały być uregulowane w odrębnych ustawach.

W badanym przypadku chodzi o ustawy podatkowe. W nich bowiem należy szukać określenia zasad i trybu pomniejszenia kwoty podatku należnego wpłacanego do budżetu państwa.

Realizacja żądania wniosku oznaczałaby zatem nie tylko usunięcie niezgodnych z Konstytucją przepisów, lecz nawet stworzenie nowego systemu opodatkowania dochodów od osób fizycznych. Oznacza to wkraczanie w sferę decyzji politycznej ustawodawcy co do zakresu i wysokości dochodów budżetowych gromadzonych na podstawie ustaw podatkowych (art. 219 w związku z art. 84 Konstytucji).

W świetle art. 217 Konstytucji tego rodzaju rozstrzygnięcia, rzutujące na wysokość zapłaty i sposób rozliczenia podatku należą wyłącznie do ustawodawcy pozytywnego.

Mimo to TK uznał, że istnieją podstawy do merytorycznego zbadania wniosku w tym tylko zakresie, w jakim nastąpiło wyłączenie podatników osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanych na zasadach odrębnych z uprawnienia do swobodnego przeznaczania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego. Inaczej mówiąc, Trybunał nie badał tego, czy wszyscy podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych powinni mieć tego rodzaju prawo. Zajął się natomiast tym, czy pozbawienie badanej kategorii podmiotów tego prawa jest pogorszeniem ich sytuacji oraz w następstwie tego – czy pogorszenie to jest zgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie zasady sprawiedliwości społecznej.

2. Następnie TK zajął się analizą konstrukcji uprawnienia do pomniejszenia kwoty podatku o kwotę darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego.

Jak wynika z analizy przepisów, istota preferencji, której pozbawieni są podatnicy podlegający odrębnym zasadom opodatkowania polega na tym, że pozwala się podatnikowi – w granicach ustawowych – przejawiać własną wolę polityczną. Wola ta dotyczy sposobu przeznaczenia tej części środków pochodzących od niego, które zgodnie z zasadami ogólnymi stanowią winny dochód budżetowy państwa – a więc taki, który podlega decyzji politycznej konstytucyjnych władz państwa, w tym przede wszystkim parlamentu. Przeznaczenie na cele społeczne, aprobowane przez ustawodawcę w granicach określonych przez ustawę, powoduje, że środki wydane na ten cel traktowane są na równi z zapłaconą (w tej części oczywiście) kwotą podatku. W tym znaczeniu stają się *sui generis* środkami publicznymi lub co najmniej z nimi zrównanymi.

Konstrukcja ta nie jest zatem ulgą podatkową, czyli zmniejszeniem wysokości ciężaru podatkowego jednej kategorii podatników względem pozostałych. Kwota uszczuplenia majątku podatnika przeznaczona ustawowo na cele publiczne pozostaje niezmienną.

Ta preferencja polityczna jest jednak związana nierozłącznie z konstrukcją podatku. Realizuje się bowiem poprzez zmniejszenie kwoty podatku ustawowo należnego o ów 1%

– w rezultacie dając ostatecznie kwotę do zapłaty. Stąd też nie można jej badać w całkowitym oderwaniu od wysokości podatku przewidzianego generalnie w ustawie.

Badana preferencja daje zatem znaczącą swobodę polityczną uprawnionym podatnikom, pod warunkiem oczywiście, że osiągają oni dochód podlegający opodatkowaniu. Swoboda ta uzyskana jest jednak kosztem uszczuplenia dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych, a co za tym idzie sfery swobody decyzyjnej i politycznej centralnych i samorządowych organów władzy publicznej. Następuje bowiem uszczuplenie dochodów publicznych podlegających ich zarządzaniu, a nadto preferencje poszczególnych podatników nie muszą być w pełni zgodne z preferencjami politycznymi władz.

Właśnie ta istota pozwala na ocenę, czy zachodzi pogorszenie sytuacji badanej kategorii podatników względem pozostałych oraz czy owo pogorszenie jest, czy też nie jest, uzasadnione. Dwa czynniki wyznaczają kryteria tej oceny. Po pierwsze, oczywiście należy porównać wysokość ich podatku należnego w porównaniu z wszystkimi pozostałymi kategoriami podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, a zwłaszcza osób prowadzących także pozarolniczą działalność gospodarczą.

Jeśli bowiem okaże się, że płacą oni niższy podatek dochodowy w porównaniu z innymi kategoriami podatników, to samo pogorszenie ich sytuacji staje się problematyczne. Wyłączenie z tego uprawnienia – w przypadku osób płacących najniższą stawkę podatku od wysokich dochodów – skonfrontowane być musi z faktem uszczuplenia dochodów państwa. Państwo, dając możliwość bardzo niskiego opodatkowania takich wysokich zysków, i tak rezygnuje ze znaczącej części dochodów budżetowych. Dodatkowe pozbawienie się państwa możliwości zgromadzenia 1% tego najniższego podatku i dysponowania nim przedstawia się wówczas w innym świetle. Staje się dodatkowym instrumentem zmniejszenia wpływów budżetowych z tytułu i tak najniższego opodatkowania. Można powiedzieć, że ustawodawca dokonuje w takiej sytuacji jak gdyby podwójnego samoograniczenia, jeśli chodzi o pobór podatku i zarządzanie dochodami budżetowymi. O ile jednak decydowanie o wysokości i granicach opodatkowania należy w świetle art. 217 Konstytucji do suwerennej decyzji ustawodawcy i jest jej wypełnieniem, o tyle decyzja o wolności przeznaczania części środków podatnika na cele wskazane przez ustawodawcę nie jest już realizacją ustrojowych zasad konstytucyjnych, lecz wyjątkiem od tych zasad konstytucyjnych.

Badana preferencja służy realizacji uprawnienia do bezpośredniego, indywidualnego decydowania o przeznaczaniu środków na cele publiczne. Tego rodzaju swoboda decyzyjna zawsze musi być traktowana jako wyjątek od zasad ogólnego przeznaczenia danin (art. 84 w związku z art. 219 Konstytucji) oraz zarządzania środkami publicznymi w sposób pośredni przez uprawnione władze publiczne.

Institucja ta ma oczywiście bardzo duże znaczenie. Podkreślając wyjątkowość tego rodzaju konstrukcji Trybunał Konstytucyjny w żadnej mierze nie podważa jej pozytywnego znaczenia dla rozwoju demokracji i społeczeństwa obywatelskiego. Przeciwnie, zauważyć należy, że służy ona istotnym wartościom. Prowadzi bowiem do wzmocnienia poczucia współodpowiedzialności za kierunki wydatkowania publicznego, a także daje poczucie współuczestnictwa w polityce finansowej państwa, jako realizacji dobra wspólnego i solidaryzmu społecznego. Wzmacnia także społeczną legitymizację stanowienia i poboru podatków. Jest jednak rzeczą oczywistą, że tego rodzaju preferencja nie może się w świetle polskiej Konstytucji przekształcić w zasadniczą formę zarządzania dochodami z podatków.

Trzeba zatem powiedzieć, że owa „wolność przeznaczania” jest *sui generis* przywilejem. To zaś rzutuje na ocenę, czy i jak dalece tego rodzaju preferencja winna mieć charakter powszechny. Inaczej mówiąc, na ile jej upowszechnienie – jako rozwiązania

wyjątkowego – jest usprawiedliwione wartościami konstytucyjnymi. Preferencja ta bowiem sama z siebie nie może być traktowana jako wyraz obowiązku ustawodawcy do jej wprowadzania. W ten sposób przechodzimy do drugiego kryterium oceny zaskarżonego przepisu, czyli do kwestii, czy wyłączenie pewnej kategorii podatników z tego przywileju mieści się w systemie zasad i wartości konstytucyjnych.

Zastosowanie tego drugiego kryterium widoczne jest między innymi wtedy, gdy porównamy sytuację osób prowadzących taką samą pozarolniczą działalność gospodarczą i osiągających zbliżone dochody, spośród których jedni są wyposażeni w prawo dysponowania 1% podatku, a inni pozbawieni są tego uprawnienia.

3. Na tle powyższych ustaleń TK najpierw odniósł się do pierwszego kryterium, tzn. do kwestii, czy w ogóle można mówić o pogorszeniu sytuacji tych podatników, którzy pozbawieni są prawa do przeznaczania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego. W tym celu zbadał, na ile sytuacja tych podatników jest gorsza od wszystkich pozostałych kategorii podatników wymienionych w ustawie.

Jeśli chodzi o samą wysokość opodatkowania, to w grę wchodzi podwójna korzyść dla badanej kategorii podatników: zastosowanie proporcjonalnej, a zarazem najniższej stawki spośród określonych w art. 27 u.p.d.f. oraz uniknięcie skutków progresji podatkowej od skumulowanych dochodów, jaka z zastosowaniem zasad ogólnych zawsze się wiąże. Nadto trzeba pamiętać, że także zobowiązania zaliczkowe są niskie, stałe, a przez to w pełni przewidywalne – co zmniejsza trudności i koszty obliczenia zobowiązań podatkowych i pozwala lepiej planować kierunki rozwoju działalności gospodarczej. Jeśli chodzi o zastosowanie tego opodatkowania, nie występują też żadne limity wysokości osiągniętego dochodu. Tak więc mogą zeń korzystać również tacy podatnicy, którzy osiągają najwyższe dochody. Natomiast koszty uzyskania przychodu są potrącane od podstawy opodatkowania na zasadach takich samych, jak przy ogólnym opodatkowaniu. Z tego więc tytułu Skarb Państwa i samorządy doznają znacznego uszczerbku we wpływach budżetowych, podczas gdy korzyści majątkowe osiągają zwłaszcza ci podatnicy, których dochody są stosunkowo wysokie.

To potraktowanie odrębne nie miało jednak wyłącznie na celu stworzenia korzystniejszej sytuacji podatkowej dla tych, którzy tę konstrukcję podatku wybrali. Ustawodawca użył w art. 9a ust. 2 zdanie pierwsze u.p.d.f. zwrotu: „podatnicy (...) mogą wybrać sposób opodatkowania”, a w zdaniu drugim zwrotu: „(...) są obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego (...) pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania”.

Skoro zaś w przepisach o „wyborze” mowa, to oznacza, że ten „sposób” opodatkowania nie ma na celu tylko wprowadzenia korzyści w porównaniu z zasadami ogólnymi.

Należy podkreślić, że ustawodawca podatkowy traktuje podatników podlegających skali 19-procentowej pod innymi względami, niż globalna wysokość opodatkowania mniej korzystnie. W szczególności podatnicy ci nie mogą, w zakresie opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej, podlegać korzystnemu podatkowo łącznemu opodatkowaniu z małżonkiem (art. 6 ust. 8 u.p.d.f.). Podatnicy ci nie mogą także w myśl art. 26 ust. 1 u.p.d.f. odliczyć od podstawy opodatkowania wydatków na cele rehabilitacyjne. Nie mogą również potrącać od podstawy obliczenia (dochodu) darowizn przekazywanych na działalność pożytku publicznego czy kult religijny. Podatnik decydując się na takie odrębne opodatkowanie, sam ocenia potencjalne „korzyści” i „straty”. Ustawodawca pragnął zatem wytyczyć granice korzystniejszego traktowania tej kategorii podatników.

Dominujące znaczenie mają jednak rozwiązania wyróżniające korzystnie pod

względem podatkowym tę kategorię podatników. Ich sytuacja jest korzystniejsza z punktu widzenia zarówno materialnoprawnego, z powodu zmniejszenia wysokości podatku, a przez to i zobowiązań zaliczkowych, jak i formalnego. Mają oni bowiem możliwość dokonania wyboru reżimu prawnego, jakiemu chcą podlegać. Sami decydują, czy będą to zasady ogólne, czy odrębne opodatkowania.

Należy także podkreślić, że pozbawienie tej kategorii podatników możliwości pomniejszenia podatku o nakłady poniesione faktycznie na rzecz organizacji pożytku publicznego nie prowadzi w żadnej mierze do zwiększenia ich obciążenia podatkowego. Nie pozwala im jedynie przeznaczyć części tego podatku według własnego wyboru, choć na cele aprobowane społecznie.

Należy ponadto wskazać, że ograniczenia w dostępie do tej „wolności przeznaczania” są z góry znane podatnikowi, tak że może on spokojnie rozważyć zalety i wady wybranego rozwiązania.

Sumując, trzeba stwierdzić, że jeśli chodzi o samą konstrukcję opodatkowania, jego wysokość, sposób i tryb zapłaty podatku, podatnicy podatku dochodowego płacący go w myśl zasad określonych w art. 30c u.p.d.f. są niewątpliwie w bardzo korzystnej sytuacji w porównaniu z wszystkimi tymi podatnikami, którzy płacą go na zasadach ogólnych. Ustawodawca, kierując się względami polityki gospodarczej, postanowił tej grupie podatników zapewnić lepsze warunki. Jest to suwerenna decyzja ustawodawcy. Jej znaczenia jednak nie można pomijać przy badaniu faktu pozbawienia tej grupy podatników prawa pomniejszenia podatku o kwoty przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego.

Państwo podjęło decyzję o samoograniczeniu dochodów budżetowych w taki sposób, że na tej decyzji ustawodawcy najbardziej skorzystali ci podatnicy, którzy osiągają najwyższe dochody.

Skoro możliwość swobodnego decydowania – w granicach ustawowych – o sposobie przeznaczania 1% podatku należy traktować jako wyjątek od zasad konstytucyjnych, to trudno mówić o obowiązku ustawodawcy, by wszystkim podatnikom dawał tego rodzaju przywilej. Powyżej wykazano, że obowiązku takiego nie ma tym bardziej, im bardziej korzystnie pod względem ciężaru podatkowego ustawodawca traktuje daną kategorię podatników w porównaniu z innymi. Skoro bowiem dokonał już aktu samoograniczenia, rezygnując z części wpływów budżetowych, to trudno mówić o „obowiązku” dalszych rezygnacji i samoograniczeń, zwłaszcza w sferze będącej wyjątkiem od konstytucyjnej zasady scentralizowanego zarządzania środkami publicznymi.

Mimo to jednak, nawet w takich warunkach swoboda ustawodawcy nie jest całkowita. Nadawanie lub pozbawienie owego prawa nie może być bowiem całkowicie arbitralne i niezrozumiałe dla podatników. Za tego rodzaju instytucją – choć wyjątkową z konstytucyjnego punktu widzenia – stoją również ważne wartości konstytucyjne. Możliwość choćby symbolicznego współdecydowania o kierunkach wydatkowania publicznego służy istotnym wartościom konstytucyjnym. Należą do nich wyrażone w preambule Konstytucji powinności państwa wspierania obywateli w realizacji ich obowiązku solidarności z innymi oraz pomocniczości państwa, służącej umocnieniu uprawnień obywateli.

Niewątpliwie przy porównaniu sytuacji podatników osiągających wysokie dochody, a podlegających jedynie 19-procentowemu podatkowi, z sytuacją pozostałych podatników o takich samych dochodach należy stwierdzić, że choć są wyłączeni z prawa bezpośredniego przeznaczania środków na cele pożytku publicznego, to osiągają tak znaczące korzyści z wybranej przez nich samej konstrukcji opodatkowania, że usprawiedliwione byłoby oczekiwanie dobrowolnego poniesienia ofiary na te cele, kosztem ich własnego majątku.

Z tego więc punktu widzenia, zastosowanie zaskarżonych zwrotów ustawowych do osób osiągających dochody, które potencjalnie mogłyby być opodatkowane wyższym niż 19-procentowym podatkiem, trudno uznać za przejaw naruszenia zasady równości czy też tym bardziej zasady sprawiedliwości społecznej.

4. Następnie Trybunał Konstytucyjny porównał sytuację prawną podatników, którzy wybrali konstrukcję podatkową, określoną w art. 30c u.p.d.f., z sytuacją tych podatników osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, którzy wybrali inne formy opodatkowania – nie prowadzące jednak do zmniejszenia wysokości podatku. Spośród nich jedni mają prawo odliczania 1% podatku, a inni nie. Porównanie to jest o tyle istotne, że wybór jednej z pozostałych konstrukcji opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej nie łączy się już z tak oczywistymi korzyściami wynikającymi z obniżenia wysokości podatku.

Jak wskazano wyżej, podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą mają do wyboru cztery różne konstrukcje opodatkowania. Wyżej omówiono zasady ogólne opodatkowania w relacji do zasad określonych w przedmiotowym, badanym art. 30c u.p.d.f. W świetle tej relacji widoczne są znaczne korzyści majątkowe związane z wyborem zasad opodatkowania na podstawie art. 30c u.p.d.f. Dotyczy to zwłaszcza podatników osiągających wysokie dochody i prowadzących działalność gospodarczą w znacznym rozmiarze.

Podatnicy opłacający podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, zgodnie z art. 12 ust. 2 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.; dalej: u.z.p.d.) opłacają podatek bez pomniejszenia podstawy o koszty uzyskania przychodu. Wpływa to odpowiednio na obniżenie wysokości stawek. Stawki podatkowe ustalane są przez ustawodawcę w taki sposób, by uwzględniały one, że podstawa opodatkowania jest zwiększona w porównaniu z zasadami ogólnymi, czy opodatkowaniem określonym w art. 30c u.p.d.f. Mamy bowiem do czynienia z ustaleniem stawek przez organ podatkowy w granicach stawek miesięcznych, określanych w tabeli. Organ wówczas bierze pod uwagę wszystkie okoliczności mające wpływ na rozmiary tej działalności (art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.z.d.).

Choć wprowadzenie zryczałtowanych form opodatkowania nie ma na celu zmniejszenia ciężaru podatkowego jako takiego, to niewątpliwie z istnieniem tych form łączy się istotne korzyści dla podatników.

Po pierwsze, mają oni prawo wyboru takiej formy opodatkowania, która będzie dla nich najbardziej korzystna z punktu widzenia wysokości przyszłego zobowiązania podatkowego. Oczywiście ich rachuby mogą się okazać zawodne, jednak ryzyko związane z wyborem takiej a nie innej formy opodatkowania jest przez ustawodawcę minimalizowane. Stawki bowiem muszą nawiązywać do wysokości stawek, jakie byłyby adekwatne dla zakładanego dochodu przy znanej wysokości przychodu z określonego rodzaju działalności gospodarczej. Ryczałt nie może prowadzić do zwiększenia ciężaru podatkowego – w porównaniu z zasadami ogólnymi.

Po drugie, mają możliwość planowania podatkowego, czyli dostosowywania rozmiarów działalności, rodzajów nakładów na tę działalność do przyszłej, znanej z góry potencjalnej wysokości opodatkowania.

Po trzecie, formy zryczałtowane powodują zmniejszenie kosztów, które wiążą się z prowadzeniem dokumentacji podatkowej.

W świetle powyższych ustaleń należy stwierdzić, że także ryczałtowe formy opodatkowania prowadzą do rozwiązań korzystnych dla podatników. Korzyści te mogą też przybierać postać korzyści majątkowej – niższego opodatkowania w stosunku do zasad

ogólnych czy zmniejszenia kosztów prowadzenia urzędzeń rachunkowo-podatkowych. Korzystne majątkowo są również „wpisane” w instytucję ryczału możliwości planowania podatkowego.

Porównanie zasad opodatkowania wynikających z art. 30c u.p.d.f. z zasadami opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych przy takich samych dochodach prowadzi do wniosku, że ustawodawca dodał tym drugim owo uprawnienie, wychodząc z założenia, że są to osoby prowadzące działalność gospodarczą w mniejszym zakresie, niż ci, którzy wybrali opodatkowanie na zasadach z art. 30c u.p.d.f.

Ze względu na to, oraz przede wszystkim ze względu na to, iż podatnicy przewidujący, że osiągną w roku podatkowym określone, takie same dochody podatkowe, mają do wyboru różne konstrukcje opodatkowania, z którymi łączą się zróżnicowane korzyści materialne oraz formalne – Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawodawca nie przekroczył granic swobody politycznej, wyłączając jedną kategorię spośród nich prawa do pomniejszenia podatku o darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego, a drugą kategorię wyposażając w to prawo. Tym, którzy korzystają (lub zakładają, że skorzystają najwięcej) na zmniejszeniu wysokości podatku w wyniku wyboru odpowiedniej dla nich konstrukcji podatkowej, ustawodawca nie pozostawił prawa do okazywania solidarności społecznej kosztem dodatkowego uszczerbku w dochodach budżetowych.

Tak więc pozbawienie podatników opłacających podatek dochodowy na podstawie art. 30c u.p.d.f. prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwoty przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego do wysokości nieprzekraczającej 1% tego podatku nie prowadzi do naruszenia zasady równości (art. 32 Konstytucji), oraz zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), zarówno wówczas gdy porównujemy ich sytuację z sytuacją podatników podlegających ogólnym zasadom opodatkowania, jak i wtedy, gdy porównujemy ich sytuację z sytuacją podatników opłacających ryczał od przychodów ewidencjonowanych. Relevantne kryterium związane z realizacją zasady równości w przedmiotowej sprawie nie odnosi się bowiem do nadania lub pozbawienia uprawnienia w związku z samym zróżnicowaniem wysokości opodatkowania, lecz do stopnia samoograniczenia, czyli rezygnacji przez państwo z gromadzenia dochodów publicznych na poziomie scentralizowanym.

Jeśli ustawodawca podejmuje decyzję polityczną, że państwo rezygnuje z części dochodów budżetowych od pewnej kategorii podatników, obniżając im stawki, mimo że mają oni dochody nie mniejsze niż pozostali i dając im jeszcze prawo wyboru najkorzystniejszej dla nich konstrukcji opodatkowania, to tym mniej jest „obowiązany” do zapewnienia im dodatkowych preferencji. Wolność przeznaczania środków na cele zrównane z publicznymi staje się bowiem dodatkowym samoograniczeniem państwa – dodatkową rezygnacją. W takich razach państwo w sposób uprawniony może oczekiwać zwiększonej ofiarności na cele publiczne od tych, którzy i tak osiągają korzyści podatkowe w porównaniu z innymi podatnikami.

Pamiętając, że prawo indywidualnego przeznaczania środków na cele społeczne, aprobowane przez ustawodawcę jest wyjątkiem od konstytucyjnych zasad ustrojowych określonych w rozdziale X Konstytucji, a zwłaszcza art. 219 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny jednocześnie podkreśla wagę i rangę społeczną instytucji dającej podatnikom taką swobodę polityczną. Stają bowiem za nią bardzo ważne, istotne wartości konstytucyjne. Jednak właśnie zasada sprawiedliwości społecznej wymaga, by z owej wolności politycznej korzystali w pierwszym rzędzie ci, których wysokość opodatkowania nie jest zmniejszana przez ustawodawcę z innych powodów (gospodarczych, społecznych).

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny uznał jak w sentencji

wyroku.