



Horyzonty Polityki
2016, Vol. 7, N° 20

TOMASZ LITWIN

Akademia Ignatianum w Krakowie
Wydział Pedagogiczny
Instytut Nauk o Polityce i Administracji
Katedra Współczesnych Systemów Politycznych
e-mail: tomasz.litwin@gmail.com

DOI: 10.17399/HP.2016.0720010

Konstytucyjność zmiany skali podatku PIT z 2006 roku

Streszczenie

CEL NAUKOWY: Ocena zgodności zmiany skali podatkowej z 2006 roku w końcowej wersji obowiązującej od 2009 roku z Konstytucją z 1997 roku oraz zakresu swobody ustawodawcy odnośnie do możliwości konstruowania stawek podatkowych PIT.

PROBLEM I METODY BADAWCZE: Konstytucyjność zmiany skali PIT z 2006 roku, która w praktyce była bardzo korzystna dla osób zamożnych, a w niewielkim stopniu dla pozostałych i miała charakter ewolucji w kierunku od modelu progresywnego do modelu liniowego, budzi poważne wątpliwości na tle wybranych przepisów Konstytucji. Analiza przepisów prawnych opiera się na metodzie prawno-dogmatycznej, a ich interpretacja na następujących metodach wykładni: językowo-logicznej, celowościowej, systemowej i prawno-historycznej.

PROCES WYWODU: Po opisanu podstawowych funkcji i zadań podatków w państwie demokratycznym, przedstawieniu motywów, jakie kierowały politykami wprowadzającymi zmianę skali PIT, oraz analizie ewentualnego wpływu tej zmiany na sytuację ekonomiczną państwa, autor rozważa konstytucyjność podstawowych modeli konstrukcji stawki podatkowej PIT: liniowego i progresywnego, a także zmiany skali podatku PIT z 2006 roku.

WYNIKI ANALIZY NAUKOWEJ: Wyniki analizy naukowej wskazują, że w związku z konstytucyjnymi zasadami: sprawiedliwości społecznej i równości, solidaryzmu społecznego, społecznej gospodarki rynkowej oraz dobra wspólnego, tylko model progresywny jest zgodny z przepisami Konstytucji, zaś z punktu widzenia zgodności z Konstytucją zmiana stawek PIT z 2006 roku jako ewolucja w kierunku modelu liniowego budzi poważne wątpliwości.

WNIOSKI, INNOWACJE, REKOMENDACJE: Wnioski sprowadzają się do stwierdzenia, że z punktu widzenia konstytucyjności przepisów prawnych należałoby rekomendować powrót do skali podatkowej z 2006 roku, odpowiednio dostosowanej do przeciętnej wysokości brutto zarobków w gospodarce narodowej.

SŁOWA KLUCZOWE:

PIT, Konstytucja, zasada sprawiedliwości społecznej, zasada solidaryzmu społecznego, zasada społecznej gospodarki rynkowej

THE CONSTITUTIONALITY OF THE AMENDMENT
OF INCOME TAX (PIT) SCALE FROM 2006

Abstract

RESEARCH OBJECTIVE: Evaluation of the accordance of personal income tax (PIT) amendment from 2006 with the rules of the Constitution from 1997 and estimation of legislators' range of freedom in constructing income tax rates.

THE RESEARCH PROBLEM AND METHODS: Constitutionality of the amendment which was very favorable for persons with high income and only slightly favorable for the rest and should be regarded as an evolution from progressive model to proportional model of taxing, raises serious doubts in the light of selected constitutional rules. The analysis of legal rules is based on legal-dogmatic method, and their interpretation employs language-logical, teleological, systematic and legal-historical methods.

THE PROCESS OF ARGUMENTATION: After describing basic functions and aims of taxes in a democratic state, the intentions of politicians who supported the amendment and its possible influence on the economic situation of Poland, the author discusses constitutionality of basic models of income tax rates: progressive and proportional and of the tax rate change introduced by amendment of 2006.

RESEARCH RESULTS: The results indicate that regarding such constitutional principles as principle of social justice and equality, principle of social solidarity, principle of social market economy and principle of common good, only progressive model of PIT is in the accordance with the rules of the Constitution. Therefore the PIT amendment from 2006 that should be regarded as an evolution towards proportional model of taxing, raises serious doubts concerning its constitutionality.

CONCLUSIONS, INNOVATIONS AND RECOMMENDATIONS: In terms of constitutionality, the former PIT scale, with appropriate modifications based on the average monthly gross wage and salary in the national economy, should be recommended.

KEYWORDS:

PIT, constitution, principle of social justice, principle of social solidarity, principle of social market economy

WSTĘP

Głównym celem badawczym artykułu jest ocena zgodności zmian stawek podatku PIT, do których doszło w 2006 roku w związku z uchwaleniem ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹, z przepisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku², a także ocena zakresu swobody ustawodawcy odnośnie do możliwości konstruowania stawek podatkowych PIT.

Skutkiem zmiany było wprowadzone od 2009 roku w stosunku do skali podatkowej z 2006 roku podwyższenie podstawy opodatkowania oraz likwidacja trzeciej, najwyższej stawki podatkowej, a także znaczne obniżenie stawek PIT dla osób o najwyższych dochodach, natomiast nieznaczne w przypadku podatników o niskich i średnich dochodach.

1 Dz.U. Nr 217 poz. 1588.

2 Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Konstytucja w niewielkim stopniu zajmuje się kwestią podatków, problematyce tej bezpośrednio zostało poświęconych kilka przepisów, z których najważniejszy w związku z problematyką artykułu jest art. 217 (nakaz ustanawiania podatków i określania ich podstawowych elementów wyłącznie w formie ustawy).

W świetle tego przepisu mogłoby się wydawać, że jedynym wymogiem odnośnie do zmian stawek podatkowych jest wprowadzanie ich ustawą i dochowanie zasad tzw. poprawnej legislacji. Trzeba jednak zauważyć, że w świetle literatury przedmiotu oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) ustawodawstwo podatkowe, w tym przepisy odnoszące się do stawek podatku (także PIT), powinno być zgodne również z innymi przepisami Konstytucji.

Zmiana stawek PIT z 2006 roku okazała się szczególnie korzystna dla najbogatszych podatników oraz nieznacznie korzystna dla osób średnio i mało zarabiających. Spowodowała ona również zmniejszenie dochodów budżetu z tego podatku, a przecież głównymi beneficjentami wydatków budżetowych, w szczególności wydatków o charakterze społeczno-socjalnym, są osoby mało i średnio zarabiające.

W związku z powyższym można sformułować hipotezę badawczą, że zmiana stawek PIT z 2006 roku w wersji obowiązującej od 2009 roku była niezgodna z następującymi przepisami Konstytucji: art. 1 (zasada dobra wspólnego), art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej), art. 20 (zasada społecznej gospodarki rynkowej oraz solidaryzmu społecznego) i art. 32 oraz preambuła (zasada równości oraz zakazu dyskryminacji).

Niniejszy artykuł stanowi próbę oceny zgodności z Konstytucją zmiany skali podatkowej z 2006 roku w jej wersji obowiązującej od 2009 roku oraz zakresu swobody ustawodawcy odnośnie do konstruowania stawek podatkowych PIT. Nie ma więc, co należy wyraźnie zaznaczyć, charakteru opracowania z dziedziny ekonomii. Przytaczane dane ekonomiczne mają posłużyć wyłącznie do uzasadnienia argumentacji o charakterze prawnym.

Analiza przepisów prawnych opiera się na metodzie prawnodogmatycznej, interpretacja poszczególnych przepisów będzie się opierać na następujących metodach wykładni: językowo-logicznej, celowościowej, systemowej i prawnohistorycznej.

W polskiej doktrynie prawa konstytucyjnego zmiana skali podatkowej z okresu 2006-2009 nie była przedmiotem szerszej refleksji.

Można jednak odnaleźć głosy zwolenników zarówno modelu liniowego, jak i modelu progresywnego PIT jako najlepiej realizujących normy prawne z przepisów Konstytucji. Wydaje się, że dopuszczalne jest założenie, że jeżeli dany przedstawiciel doktryny za najlepszy w świetle przepisów Konstytucji uznaje liniowy model opodatkowania dochodów osób fizycznych, to również popiera zmianę skali podatkowej obowiązującą od 2009 roku. Dlatego też rozważania merytoryczne *stricte* dotyczące konstytucyjności omawianej zmiany stawek PIT opierają się na poglądach zwolenników liniowego oraz progresywnego modelu opodatkowania.

Zmianę skali podatkowej określoną przepisami z 2006 roku można rozpatrywać jako ewolucję w kierunku liniowego modelu opodatkowania, w związku z czym hipoteza badawcza obejmuje również niezgodność z przepisami Konstytucji liniowego modelu podatku PIT.

PODATKI W PAŃSTWIE DEMOKRATYCZNYM

Podatek można zdefiniować jako pieniężne, przymusowe, ogólne, nieodpłatne i bezzwrotne świadczenie na rzecz państwa lub innych związków publicznoprawnych (Krzywoń, 2011).

Z punktu widzenia oceny konstytucyjności skali podatkowej należy zwrócić uwagę, że obok podstawowej funkcji, jaką jest zapewnienie państwu środków finansowych na wykonywanie zadań (Krzywoń, 2011), podatki mogą niwelować nierówności społeczne, przede wszystkim nierówności dochodowe (Krzywoń, 2011).

W świetle przepisów Konstytucji państwo polskie ma liczne zadania, których realizacja wymaga poważnych nakładów finansowych, a ich głównym źródłem są podatki³. Państwo ma także obowiązek zagwarantowania jednostkom samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań (art. 167). Niemałym kosztem dla państwa jest również utrzymanie organów władzy. Oczywiście można wskazać także inne obszary działalności państwa, o których Konstytucja nie wspomina, a które wymagają budżetowych źródeł finansowania.

3 Zob. na przykład: art. 5, art. 65-71, 74-75 Konstytucji.

Należy jeszcze zwrócić uwagę, że państwo w świetle art. 20 Konstytucji w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej ma prowadzić aktywną politykę gospodarczą, która ma na celu korektę mechanizmów rynkowych w interesie społecznym, m.in. może to realizować za pomocą podatków i skali podatkowej (Banaszak, 2012; Garlicki, 2005).

Zatem państwo polskie nie jest „nocnym stróżem”, ma bowiem również obowiązek prowadzenia aktywnej, a przy tym kosztownej polityki społecznej (Sarnecki, 1997). Co więcej, zadania państwa pod wieloma względami nie są odpowiednio wykonywane dlatego, że przeznaczone na nie środki są zbyt małe, co wynika z niewystarczających dochodów podatkowych.

Jak wcześniej wspomniano, inną funkcją podatków w demokratycznym państwie jest zmniejszanie nierówności społecznych, w tym dochodowych. Michał Brzeziński określa poziom nierówności dochodowych w Polsce na tle innych krajów europejskich jako „umiarkowanie wysoki”. Stwierdza on, że nierówności dochodowe mogą potencjalnie prowadzić do „negatywnych wyników społecznych”. Brzeziński zauważa, że w przypadku Polski nierówności te przyczyniają się do podważania legitymizacji systemu społeczno-gospodarczego. Poziom tych nierówności jest skorelowany z niskim poziomem zaufania do instytucji publicznych, frekwencji wyborczej oraz uzwiązkowienia. Może on być również jedną z przyczyn rosnącego w społeczeństwie rozczarowania stanem polskiej gospodarki i sposobem jej reformowania oraz przekonania, że wysokie dochody są niezastżone i związane z korupcją (Brzeziński, 2014).

Polityka ograniczania nierówności dochodowych miałaby więc wyraźne oparcie w Konstytucji. Przede wszystkim jej efektem powinno być wzmocnienie wspólnoty obywatelskiej zgodnie z art. 1 Konstytucji. Poza tym takie działanie miałoby na celu realizację zasady sprawiedliwości społecznej rozumianej jako uwzględnianie przez władze publiczne społecznego poczucia sprawiedliwości (Wyrok TK, P 41/07, 2008; Wyrok TK, K 41/07, 2010)⁴. Należy jeszcze wspomnieć w kontekście ewentualnego negatywnego wpływu nierówności dochodowych na polską gospodarkę, że TK wielokrotnie uznawał równowagę finansów publicznych za wartość konstytucyjną,

4 Teksty orzeczeń TK dostępne są na stronie: www.trybunal.gov.pl.

a prawidłowe kształtowanie stanu finansów publicznych państwa wiązał z zasadą dobra wspólnego (Wyrok TK, Kp 1/11).

ZMIANA STAWEK PODATKU PIT Z 2006 ROKU I JEJ SKUTKI EKONOMICZNE

W 2006 roku podstawowe stawki podatku PIT wynosiły: w przypadku rocznego dochodu do 37 024 zł – 19% minus kwota zmniejszająca podatek 530,08 zł; w przypadku rocznego dochodu ponad 37 024 zł do 74 048 zł – 6504,48 zł + 30% nadwyżki ponad 37 024 zł; a w przypadku rocznego dochodu ponad 74 048 zł – 17 611,68 zł + 40% nadwyżki ponad 74 048 zł.

W dniu 26 czerwca 2006 roku do Sejmu wpłynął rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 732). Przewidywał on dwie podstawowe stawki podatku PIT: do 85 528 zł – 18% minus kwota zmniejszająca podatek 556,02 zł oraz ponad 85 528 zł – 14 839,02 zł + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł. Zmiany miały wejść w życie od 1 stycznia 2009 roku.

Projekt zawierał również przepisy przejściowe dotyczące stawek PIT w latach 2007-2008. W 2007 roku podstawowe stawki PIT miały wynosić: w przypadku rocznego dochodu do 43 405 zł – 19% minus kwota zmniejszająca podatek 572,54 zł; powyżej 43 405 zł do 85 528 – 7674,41 zł + 30% nadwyżki ponad 43 405 zł; powyżej 85 528 – 20 311,31 zł + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł. Podstawowe stawki PIT w roku następnym miały z kolei wynosić: do 44 490 zł – 19% minus kwota zmniejszająca podatek 586,85 zł; powyżej 44 490 do 85 528 – 7866,25 zł + 30% nadwyżki ponad 44 490 zł; powyżej 85 528 zł – 20 177,65 zł + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł.

Merytoryczne uzasadnienie zmiany skali podatkowej PIT przedstawił Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Jarosław Neman. Zmiany te, obok innych proponowanych równocześnie zmian w systemie podatkowym, miały głównie na celu zmniejszenie tzw. klina podatkowego, czyli różnicy między kosztem zatrudnienia pracownika ponoszonym przez pracodawcę a realnym dochodem pracownika, a przez to ograniczenie tzw. szarej strefy (Sprawozdanie stenograficzne Sejm V kad. pos. 22, 2006).

Nowe stawki podatkowe zostały w tym kształcie uchwalone przez Sejm, Senat ich nie zmienił, a Prezydent podpisał ustawę w dniu 24 listopada 2006 roku. Stawki te zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2009 roku.

Nowa skala podatkowa premiowała podatników o wyższych dochodach: w uproszczeniu dla osób z dawnej pierwszej grupy podatek obniżono o 1%, natomiast dla podatników o dochodach z dawnego drugiego i trzeciego progu zmniejszenie obciążenia podatkowego wynosiło odpowiednio 12% i 8% (a w przypadku osób o dochodach mieszczących się w dawnym trzecim progu, a nowym pierwszym nawet o 22%!). Można było również przewidywać znaczące zmniejszenie wpływów do budżetu z PIT po wprowadzeniu nowych stawek.

Skala podatkowa w okresie przejściowym 2007-2008 była zbliżona do skali podatkowej z roku 2006, zasadnicza zmiana nastąpiła w 2009 roku. W 2006 roku wpływy do budżetu z PIT wyniosły 48 690 547 tys. zł, w 2008 roku wzrosły do 67 193 526 tys. zł, ale w następnych dwóch latach, gdy obowiązywała już nowa skala podatkowa, spadły do 62 740 785 tys. zł w 2009 roku i 62 487 000 tys. zł w 2010 roku. Dopiero w 2011 roku dochody z PIT okazały się wyższe niż przed wprowadzeniem nowej skali podatkowej i od tego roku stale rosną⁵. Można więc obliczyć, że nawet przy założeniu jednakowych wpływów z PIT w latach 2009-2010 (na poziomie roku 2008) nowa skala podatkowa oznaczała dla budżetu stratę ok. 9 mld zł. Zasadne jest zatem przypuszczenie, że gdyby skala podatkowa z 2006 roku została utrzymana, wpływy z PIT byłyby większe.

W 2008 roku osoby, które były podatnikami PIT w ramach pierwszego przedziału podatkowego, stanowiły 92,15% podatników. Osoby, które płaciły PIT w ramach drugiego i trzeciego przedziału podatkowego, stanowiły odpowiednio 6,45% i 1,40% ogółu podatników PIT. Udział poszczególnych podatników w kwocie podatku należnego wynosił: 52,30% dla pierwszego przedziału, 23,19% dla drugiego przedziału oraz 24,51% dla trzeciego przedziału. W 2009 roku, po zmianie skali podatkowej, 98,41% podatników płaciło PIT według pierwszej stawki, zaś zaledwie 1,59% według drugiej stawki podatku. Udział w podatku należnym podatników z pierwszej grupy wyniósł

⁵ Dane dla poszczególnych lat dostępne są na stronie: <http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>.

76,97%, a z drugiej grupy – 23,03%. Podobne proporcje utrzymały się w kolejnych latach⁶. Można więc stwierdzić, iż zarówno liczba podatników z dawnego trzeciego a obecnego drugiego przedziału podatkowego, jak i ich udział w wpływach z PIT nie uległy istotnym zmianom, zwiększył się natomiast odsetek podatników płacących najniższą stawkę podatkową, dołączyła do nich bowiem większość podatników z dawnego drugiego przedziału.

Trudno jest ocenić, na ile nowa skala podatkowa wpłynęła na sytuację materialną obywateli i sytuację gospodarczą Polski, bowiem system podatkowy jest tylko jednym z licznych czynników kształtujących rozwój gospodarczy. W okresie od 2006 do 2014 roku przeciętne miesięczne wynagrodzenie brutto w gospodarce narodowej znacznie wzrosło⁷ (o około 29% z uwzględnieniem poziomu inflacji w omawianym okresie)⁸. Była to istotna poprawa sytuacji materialnej obywateli. W omawianym okresie doszło jednak do wyraźnego spadku dynamiki wzrostu PKB⁹, co wynikało przede wszystkim z kryzysu ekonomicznego z lat 2008-2009. Utrzymanie dodatniego wzrostu gospodarczego przez ten okres jest jednak przez ekonomistów uważane za istotne osiągnięcie polskiej gospodarki, bowiem w tym okresie większość krajów europejskich odnotowała recesję. Mimo to trzeba pamiętać, że Polska wciąż należy do najbiedniejszych krajów UE. Reforma systemu podatkowego, choć w założeniu miała obniżyć koszty pracy i spowodować zwiększenie zatrudnienia, nie przyczyniła się do zmniejszenia bezrobocia, które wahało się (miesięczna stopa bezrobocia) od 8,9% (wrzesień 2008) do 14,4% (luty 2013)¹⁰.

Można więc stwierdzić, że nowa skala podatkowa nie przyczyniła się do wyraźnego polepszenia się sytuacji osób o przeciętnych (do

6 Dane dla poszczególnych lat dostępne są na stronie: http://www.finanse.mf.gov.pl/pit/statystyki/-/document_library_display/8Wpj/view/1182889.

7 http://www.wynagrodzenia.pl/gus_roczne.php.

8 <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-/roczne-wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-w-latach-1950-2014/>.

9 <http://www.bankier.pl/wiadomosc/GUS-wzrost-PKB-w-2014-r-wyniosl-3-3-7233439.html>.

10 <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/bezrobocie-rejestrowane/stopa-bezrobocia-w-latach-1990-2015,4,1.html>.

4000 zł brutto) i niższych zarobkach¹¹ i spowodowała w pierwszych latach po jej wprowadzeniu wyraźne zmniejszenie wpływów budżetowych z PIT.

KONSTYTUCYJNOŚĆ LINIOWEJ I PROGRESYWNEJ SKALI PODATKOWEJ ORAZ SKALI PODATKU PIT Z 2009 ROKU

W państwach demokratycznych najpopularniejsze są dwa modele skali podatkowej PIT: liniowy oraz progresywny. W liniowym modelu opodatkowania stosuje się jedną procentową stawkę podatkową wobec wszystkich podatników. Z kolei model progresywny polega na tym, że liczony w procentach ciężar opodatkowania wzrasta wraz z wysokością dochodu.

Zmianę skali podatkowej PIT, która nastąpiła w 2009 roku, można zatem traktować jako „spłaszczenie” skali podatkowej i krok w kierunku przejścia od podatku progresywnego do podatku liniowego.

Jak się wydaje, dla przedstawienia różnic pomiędzy zwolennikami obydwu modeli zasadnicza jest odpowiedź na pytanie: czy na gruncie przepisów Konstytucji osoby o wysokich dochodach mogą lub powinny być zobowiązane do płacenia proporcjonalnie wyższych podatków?

Zwolennicy podatku liniowego uważają, że przeciwko takiej możliwości przemawia zasada równości praw i obowiązków oraz zasada niedyskryminacji w związku z zasadą dobra wspólnego. Zgodnie z preambułą, jeżeli obywatele mają być „równi w prawach i w powinnościach wobec dobra wspólnego – Polski”, to nie ma powodu, aby jakaś grupa obywateli płaciła wyższe – kwotowo lub procentowo (Bień-Kacała, 2005) – podatki. Zasadę niedyskryminacji (art. 32 ust. 2) w związku z zasadą dobra wspólnego (art. 1) należy rozumieć w ten sposób, że nie ma „lepszych” albo „gorszych” obywateli. Zatem państwo nie powinno lepiej traktować biednych, a gorzej bogatych, nakładając na nich wyższe podatki. Co więcej, progresywny model

11 http://www.gazetapodatnika.pl/artykuly/zmiany_w_ustawie_pit_na_2009_r-a_8767.htm.

opodatkowania może powodować, że w przypadku inflacji nominalne dochody obywateli będą rosnąć, a w konsekwencji przekroczą oni kolejne progi podatkowe i będą płacić podatek według wyższych stawek, a to nie będzie odpowiadać realnym zmianom w ich sytuacji bytowej. Ponadto w systemie progresywnym osoby najbogatsze potrafią poprzez korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych płacić proporcjonalnie mniejsze podatki niż osoby z klasy średniej lub ubogie, co jest niezgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej (Dawid, 1998).

Najbardziej dogłębną krytykę dopuszczalności wyższego opodatkowania dochodów osób zamożnych w formie progresywnej skali podatkowej, w świetle przepisów Konstytucji, przeprowadził Janusz Kochanowski jako RPO w swoim wniosku z 2009 roku do TK kwestionującym konstytucyjność drugiej stawki podatkowej. Stwierdził on, że w znaczącej większości przypadków źródłem dochodu jest wynagrodzenie ze stosunku pracy albo renty lub emerytury, czyli świadczenia pieniężne otrzymywane po ustaniu stosunku pracy. Zatem można mówić o jednolitej klasie podmiotów, wobec której podstawą różnicowania wysokości opodatkowania jest wysokość osiągniętych dochodów. Tymczasem zgodnie z zasadą równości, „równi powinni być traktowani równo”. Jak wskazywał RPO, nie może dochodzić do sytuacji, w których różnicowany obowiązek podatkowy dotyczy dwóch osób, z których jedna osiągnęła maksymalny dochód w ramach pierwszego progu podatkowego, a druga przekroczyła go o złotówkę, gdyż to kryterium różnicowania jest niesprawiedliwe (Gwiazdowski, 2007). Poza tym, jak wskazywał RPO, aby kryterium rozróżnienia było sprawiedliwe, musi być powszechnie akceptowane. Zasadę sprawiedliwości społecznej należy w omawianym przypadku sprowadzić do zasady proporcjonalnego udziału w wypracowanych dobrach jako skutku proporcjonalnego przyczyniania się do wypracowywania owego dobra. Przez płacenie proporcjonalnie takich samych podatków, czyli kwotowo większych niż osoby gorzej sytuowane, osoby zamożniejsze realizują zasadę większego udziału w finansowaniu dobra wspólnego. Za sprawiedliwy, w obiektywnym odczuciu, uznaje się natomiast proporcjonalny i równy podział obowiązków, w tym obowiązków podatkowych. RPO uznał również, że obowiązkiem ustawodawcy w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej jest ustanowienie podatku o takim

samym stopniu „dolegliwości”, a więc o proporcjonalnej wysokości, bez względu na faktyczne różnice w położeniu podatników (Gwiazdowski, 2007). Zwrócił też uwagę, że przyjęte zróżnicowanie stawek podatkowych może zniechęcać do pracy tych podatników, którzy uznają za nieopłacalne uzyskiwanie wyższego dochodu w związku z jego wyższym opodatkowaniem. Dodatkowy dochód powodujący przejście do drugiego progu skali podatkowej może spowodować, że realny dochód netto pracownika będzie niższy, niż gdyby takiego dodatkowego dochodu nie uzyskał. Wskazane sytuacje, jako niemające racjonalnych przyczyn, zniechęcające do podejmowania pracy i prowadzące do pogorszenia sytuacji bytowej pracownika, są niezgodne z art. 24 (zasadą ochrony pracy) i art. 65 ust. 5 (obowiązkiem państwa prowadzenia aktywnej polityki zatrudnienia) (Wniosek RPO, 2009)¹².

Za możliwością progresywnego opodatkowania przemawia więcej argumentów. Takie opodatkowanie nie jest sprzeczne z zasadą równości praw i obowiązków oraz zasadą niedyskryminacji w związku z zasadą dobra wspólnego. Należy bowiem stwierdzić, że w przypadku osób o niskich dochodach, a niekiedy nawet osób będących przedstawicielami niższej klasy średniej, cały dochód przeznaczony jest na bieżącą konsumpcję, przede wszystkim związaną z zaspokajaniem podstawowych potrzeb. Zatem obowiązek płacenia podatków, umniejszając ich dochód, często zmusza do ograniczenia bieżącej konsumpcji. Tymczasem osoby zamożne nie muszą wykorzystywać całości swoich dochodów na bieżące potrzeby i mogą gromadzić oszczędności. Dlatego też równa procentowo stawka podatku dla wszystkich (liniowy model opodatkowania) niezależnie od dochodu pozostawałaby w sprzeczności z zasadą „równych powinności”, gdyż nie byłaby „równie dolegliwa” dla wszystkich obywateli i stanowiłaby większe obciążenie dla osób z niskimi dochodami, zmuszając je do ograniczenia bieżącej konsumpcji (Wyrok TK, SK 62/08, 2011). Analizując polskie modele podatku progresywnego, należy zauważyć, że progresja była zawsze ograniczona, gdyż wyższa stawka podatku dotyczyła nie całej kwoty podatku, ale wyłącznie nadwyżki

12 Wniosek ten po złożeniu w lipcu 2009 r. do TK został wycofany w lipcu 2010 r. przez następczynię J. Kochanowskiego na stanowisku RPO Irenę Lipowicz, w związku z czym TK umorzył postępowanie – Postanowienie TK z dnia z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt K 21/09).

ponad próg podatkowy. Z tego względu dochód po opodatkowaniu był zawsze wyższy w przypadku osób, które miały wyższe dochody przed opodatkowaniem, a przekroczenie progu o symboliczną złotówkę skutkowało podwyższeniem podatku o kilkanaście groszy. Dlatego też nawet w przypadku wyraźnie progresywnej skali podatkowej z 2006 roku nie można jej postrzegać jako nierównego obciążania powinnościami czy też dyskryminacji osób bogatych (Krzywoń, 2011). Nie wydaje się zatem, aby przyjęty model progresywnego opodatkowania czy to z 2009 roku, czy też nawet z 2006 roku mógł zniechęcać do starania się o wyższe dochody.

Progresywny model opodatkowania można również uzasadnić, opierając się na zasadzie równości wobec prawa. Podatnicy PIT są zróżnicowaną klasą podmiotów w związku z uzyskiwaną wysokością dochodu. Na tej podstawie ustawodawca podzielił ją na dwie grupy, z których jedna płaci podatek według bardziej, a druga według mniej korzystnych zasad. Można zatem uznać omawianą sytuację za nierówne traktowanie. Konstytucja pozwala na odstępstwo od zasady równości wobec prawa w sytuacji, gdy:

- a) wprowadzane przez prawodawcę zróżnicowania są racjonalnie uzasadnione, biorąc pod uwagę cel i treść przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma;
- b) waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie podmiotów podobnych, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku różnego traktowania podmiotów podobnych;
- c) regulacja prawna znajduje podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych uzasadniających odmienne traktowanie podmiotów podobnych (Klink, 2014).

Progresywny model opodatkowania pozwala państwu uzyskiwać wyższe wpływy, może ono zatem lepiej wykonywać swoje funkcje, z korzyścią dla całego społeczeństwa. Opisany model opodatkowania przynosi jedynie relatywne, a nie realne zmniejszenie dochodu osób lepiej zarabiających, nie powoduje jednak ich nadmiernego zubożenia. Dochód po opodatkowaniu osób płacących PIT w ramach wyższej stawki podatkowej pozostaje wyższy od dochodu osób płacących podatek w ramach niższej stawki podatkowej, nawet gdy różnica wysokości ich dochodów wynosiła złotówkę. Zróżnicowanie stawek PIT w modelu progresywnym przyczynia się do realizacji

takich konstytucyjnych zasad, jak: zasada sprawiedliwości społecznej, zasada równości praw i powinności, zasada solidaryzmu społecznego i solidarności z innymi oraz zasada społecznej gospodarki rynkowej (Krzywoń, 2012).

W omawianym kontekście należałoby rozważyć treść zasady sprawiedliwości społecznej w związku z zasadami społecznej gospodarki rynkowej, solidaryzmu społecznego i zasadą dobra wspólnego. Obywatele Polski tworzą wspólnotę obejmującą: osoby biedne, klasę średnią oraz osoby bogate (Sokolewicz, 2007a; Sokolewicz, 2007b). Koncepcja solidaryzmu społecznego w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej i dobra wspólnego oznaczałaby, że wspólnota powinna wspierać swoich najsłabszych członków. Powinien zatem istnieć inspirowany przez władze publiczne jako element polityki gospodarczej kompensacyjny przepływ środków finansowych od bogatych do biednych jako wyraz solidaryzmu społecznego (Banaszak 2012; Sokolewicz 2007a; wyrok TK K 17/00). Można także w tym miejscu wspomnieć, że problem inflacji jest od kilku lat problemem marginalnym, a kwota przyjęta obecnie w ramach progu podatkowego jest na tyle wysoka, że przekraczają ją osoby o wyraźnie wyższych dochodach niż przeciętnie zarabiające. Kwestia ograniczenia ewentualnych ulg i zwolnień należy do szczegółowych regulacji, a niekoniecznie do ogólnych cech progresywnego modelu opodatkowania. Trzeba wreszcie stwierdzić, że postulat RPO dotyczący pełnej akceptacji zasad systemu podatkowego w kontekście sprawiedliwości społecznej jest ryzykowny. W 2006 roku według badań dotyczących PIT przeprowadzonych przez PBS po około 30% respondentów popierało: skalę podatkową z roku 2006, skalę podatkową z 2009 roku oraz podatek liniowy ze stawką 15%¹³. W związku z tym ani utrzymanie dotychczasowej skali, ani żadna zmiana skali podatkowej nie spełniałyby postulowanego przez RPO wymogu.

Należy jednak zaznaczyć, że państwo nie ma wyłącznie koncentrować się na pomocy ubogim, pozyskując na szeroko rozumianą pomoc społeczną jak największe środki od osób bogatych. Rolą państwa polskiego w świetle przepisów Konstytucji nie jest odgrywanie roli „Janosika”, który poprzez podatki „rabuje” bogatych, aby „dać” biednym. Trzeba bowiem pamiętać, że w świetle Konstytucji wszyscy

13 <http://pbs.pl/x.php/1,380/co-myslimy-o-podatkach.html>.

Polacy są „równi w prawach i powinnościach” oraz „równi wobec prawa” i nikogo nie można dyskryminować czy to ze względu na to, że jest biedny, czy na to, że jest bogaty (Zajadło, 2011). Skoro Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli, to państwo ma obowiązek dbania o wszystkich obywateli niezależnie od ich statusu majątkowego (Sokolewicz, 2007a; Winczorek, 2008). Zatem zmieniając skalę podatkową ustawodawca powinien znaleźć wyważony kompromis pomiędzy zasadami dobra wspólnego, sprawiedliwości społecznej i solidaryzmu społecznego z jednej strony, a zakazem dyskryminacji z drugiej. Oznacza to możliwość wyższego opodatkowania osób zamożnych, ale opodatkowanie to nie może mieć *de facto* charakteru wyłączenia (Krzywoń, 2011). Należy w tym miejscu zaznaczyć, że najwyższa stawka PIT z 2006 roku była wyraźnie niższa od najwyższych stawek podatku PIT obowiązujących w niektórych krajach UE (KPMG, 2012). W tych krajach podatki uszczuplają dochód najbardziej zamożnych podatników o około połowę. Wydaje się, że jest to graniczna wartość, po której przekroczeniu można już rozważać kwestię dyskryminacji.

Liniową skalę podatkową należałoby zatem uznać za niezgodną z Konstytucją, co potwierdza założoną hipotezę badawczą z uwagi na to, że zmiana skali podatkowej PIT z 2006 roku zbliżała ją do modelu podatku liniowego. Niekonstytucyjność ta wynika z zasady sprawiedliwości społecznej w związku z zasadą równości praw i obowiązków oraz solidaryzmu społecznego, gdyż jedna stawka podatkowa w przypadku podatku PIT stanowiłaby istotnie większe obciążenie dla osób o niskich dochodach.

W związku z powyższym jedynym dopuszczalnym konstytucyjnie, a nawet konstytucyjnie uzasadnionym modelem skali opodatkowania w przypadku podatku PIT jest model progresywny. Pozwala on na takie dopasowanie obciążeń podatkowych do uzyskiwanego dochodu, aby były one w podobnie odczuwalne dla wszystkich podatników (zasada równości praw i obowiązków w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej – preambuła i art. 2 Konstytucji). Poza tym, progresywny model podatkowy jest elementem solidaryzmu społecznego (art. 20 Konstytucji) w ramach polskiego społeczeństwa – pomiędzy bogatymi a klasą średnią, a zwłaszcza biednymi. Można dodać, że art. 20 definiuje polski model ustroju gospodarczego jako „społeczną gospodarkę rynkową”. Oznacza to, że państwo

powinno korygować mechanizmy gospodarki rynkowej w taki sposób, aby polityka gospodarcza służyła całemu społeczeństwu: biednym, bogatym oraz klasie średniej. Jednym z narzędzi takiej korekty jest właśnie progresywny model skali podatkowej PIT, który z jednej strony umożliwia państwu gromadzenie środków do wykorzystania m.in. na prowadzenie szeroko rozumianej polityki społecznej, a z drugiej strony stanowi bezpośredni mechanizm umożliwiający zmniejszanie nierówności dochodowych (Karp, 2014).

Analizując konstrukcję skali podatkowej PIT, należy zwrócić uwagę na to, aby jej stawki odpowiadały zdolności płatniczej podatników. W przypadku progresywnego opodatkowania szczególnie ważny powinien być związek pomiędzy stawką podatku a dochodami. Podatnik, którego dochód jest równy płacy minimalnej, a nawet przeciętnie zarabiający powinien płacić podatek w ramach najniższej ze stawek. Dopiero osoby o ponadprzeciętnych dochodach powinny płacić wyższe podatki. Takie rozwiązanie można uznać za sprawiedliwe w kontekście zasady sprawiedliwości społecznej. Dlatego też rozwiązanie odnośnie do drugiego progu podatkowego wprowadzone w 2006 roku jest lepsze niż poprzednie, gdyż podwyższoną stawkę podatku płać osoby z wyraźnie ponadprzeciętnymi dochodami.

Rozważając konstytucyjność zmiany skali podatkowej PIT z 2006 roku w wersji obowiązującej od 2009 roku, należy docenić, że dostosowała ona stawki podatku do wysokości wzrastających dochodów Polaków, co powoduje, że osoby biedne i zarabiające przeciętnie płać podatek PIT w ramach najniższej stawki podatkowej. Z uwagi na stawki podatkowe i wysokość drugiego progu zmiana ta była jednak tylko w niewielkim stopniu korzystna dla tych osób, a bardzo korzystna dla osób zamożnych, stanowiących niewielki procent podatników PIT. To uprzywilejowanie osób zamożnych względem pozostałych podatników może budzić – podobnie jak w przypadku podatku liniowego – wątpliwości ze względu na zasadę równości praw i obowiązków w związku z zasadami sprawiedliwości społecznej, solidaryzmu społecznego, społecznej gospodarki rynkowej i dobra wspólnego (Wyrok TK, K 2/97, 1997; Wyrok TK, K 8/98, 2000). Rozwiązaniem pozostającym w większej zgodności z wartościami konstytucyjnymi byłoby zatem utrzymanie trójstopniowej skali podatkowej, z trzecią stawką podatku dla osób o najwyższych dochodach, w której wysokość progów podatkowych byłaby powiązana

z takim wskaźnikiem ekonomicznym jak wysokość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej. Przy konstruowaniu takiej skali należy również zadbać, by ewentualne zmiany stawek miały proporcjonalnie równy charakter dla wszystkich grup podatników.

UWAGI KOŃCOWE

W 2006 roku doszło do znaczącej zmiany w skali opodatkowania PIT, która zaczęła obowiązywać od 2009 roku. Zmiana polegała na zlikwidowaniu najwyższej stawki podatku oraz ustanowieniu dwóch nowych stawek, przy czym najniższą obniżono o 1%. Został również wyraźnie podwyższony próg podatkowy, którego przekroczenie powodowało opodatkowanie wyższą stawką podatkową.

Zmiany te, które można postrzegać jako „spłaszczenie” skali podatkowej PIT i ewolucję w kierunku podatku liniowego, można rozpatrywać w kontekście ich zgodności z przepisami Konstytucji. Jak podkreśla się zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie TK, ustawodawca ma dużą swobodę w ramach kształtowania systemu podatkowego, jednakże ustanawiane w tej dziedzinie przepisy prawa powinny być zgodne również z innymi przepisami i zasadami konstytucyjnymi, nieodnoszącymi się bezpośrednio do systemu podatkowego.

Analizując zmianę z 2006 roku z punktu widzenia przepisów Konstytucji, należy docenić, że dostosowała ona skalę podatkową do wzrostu przeciętnego wynagrodzenia Polaków. Natomiast z uwagi na likwidację najwyższej stawki i podwyższenie drugiego progu nowa skala podatkowa okazała się bardzo korzystna dla osób zamożnych, a tylko w niewielkim stopniu korzystna dla klasy średniej i osób ubogich. Taka sytuacja powoduje, że konstytucyjność tej zmiany skali PIT można zakwestionować ze względu na zasadę sprawiedliwości społecznej w związku z zasadą równości (w szczególności w aspekcie równości praw i obowiązków) oraz zasadę społecznej gospodarki rynkowej, solidaryzmu społecznego, a także zasadę dobra wspólnego. Z tego punktu widzenia korzystniejszy byłby poprzedni, trójstopniowy model skali podatkowej, ale z progami podatkowymi dostosowanymi do ekonomicznych wskaźników gospodarki narodowej.

BIBLIOGRAFIA

- Banaszak, B. (2012). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Bień-Kacała, A. (2005). *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.* Toruń: Wyd. „Dom Organizatora”.
- Brzeziński, M. (2014). Nierówność dochodowa w Polsce. W: B. Kłos i J. Szymańczak (red.), *Nierówności społeczne w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 121-136.
- Dawid, A.T. (1998). Podatek liniowy a pożądane cechy systemu podatkowego. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 12, 22-26. Sejm V kadencji, Druk nr 732, 26 czerwca 2006 r.
- Garlicki, L. (2005). Uwagi do art. 20. W: L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 1-18.
- Gwiazdowski, R. (2007). *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*. Warszawa: Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego.
- Karp, J. (2014). Zasada społecznej gospodarki rynkowej pomiędzy totalitaryzmem a neoklasycznym kapitalizmem. W: M. Grzybowski (red.), *Państwo demokratyczne, prawne i socjalne. Studia społeczne, polityczne i ekonomiczne. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Zbigniewowi Antoniemu Maciągowi*, t. 4. Kraków: Oficyna Wydawnicza AFM, 347-360.
- Klink, M. (2014). Konstytucyjne przesłanki modyfikacji kwalitatywnych i kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku. W: M. Grzybowski (red.), *Państwo demokratyczne, prawne i socjalne. Studia społeczne, polityczne i ekonomiczne. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Zbigniewowi Antoniemu Maciągowi*, t. 3. Kraków: Oficyna Wydawnicza AFM, 365-378.
- KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey (2012), <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Individual-Income-Tax-Social-Security-Rate-O-201210.pdf>.
- Krzywoń, A. (2011). *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Krzywoń, A. (2012). Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje. *Przegląd Sejmowy*, 108(1), 25-42.
- Postanowienie TK z dnia z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt K 21/09).
- Sarnecki, P. (1997). Idee przewodnie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. *Przegląd Sejmowy*, 22(5), 9-32.

- Sokolewicz, W. (2007a). Uwagi do art. 1. W: L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 1-37.
- Sokolewicz, W. (2007b). Uwagi do art. 2. W: L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 1-73.
- Sprawozdanie stenograficzne z 22 pos. Sejmu RP V kadencji z dnia 21 lipca 2006 r. (2006). Warszawa: Sejm RP.
- Winczorek, P. (2008). *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*. Warszawa: „Liber”.
- Wniosek RPO do TK, RPO-596082-I/08/AK, 3 lipca 2009 r.
- Wyrok TK, sygn. akt K 2/97, 22 grudnia 1997 r.
- Wyrok TK, sygn. akt K 8/98, 12 kwietnia 2000 r.
- Wyrok TK, sygn. akt K 47/01, 27 lutego 2002 r.
- Wyrok TK, sygn. akt K 48/04, 15 lutego 2005 r.
- Wyrok TK, sygn. akt P 41/07, 22 lipca 2008 r.
- Wyrok TK, sygn. akt SK 62/08, 12 kwietnia 2011 r.
- Wyrok TK, sygn. akt Kp 1/11, 14 czerwca 2011 r.
- Zajadło, J. (2011). Idea równości we współczesnej filozofii prawa i filozofii polityki. *Przegląd Sejmowy*, (107)6, 11-30.