



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Irena Lipowicz

Warszawa, 3. X. 2014

V.511.868.2014.ST

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. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze 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 2012 r., poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

W związku z wpływającymi do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wnioskami analizie poddany został problem ustalenia w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) kwoty wolnej od podatku.

Stosownie do art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29-30e, pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	85.528	18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr
85.528		14.839zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85.528 zł

Podstawę obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, z zastrzeżeniem art. 29-30c oraz art. 30e, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 3b-3e, 4, 4a-4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot z tytułów wskazanych w art. 26 ust. 1 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z powołanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że przyjęty przez ustawodawcę model podatku ma charakter progresywny. Model ten przewiduje również zerową stawkę podatkową z uwagi na wprowadzenie do niego kwoty wolnej od podatku. Zwraca się uwagę (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Pf. Komentarz*, LEX 2014, komentarz do art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), że „przyjęty przez ustawodawcę model podatku dochodowego, jako podatku o charakterze progresywnym, determinuje określenie w przepisach pozostałych elementów skali podatkowej. Biorąc pod uwagę, że ustawodawca zdecydował się na tzw. progresję szczeblową – tzn. taką, w której podstawa opodatkowania dzielona jest na części o określonej wysokości i od tych części obliczany jest podatek według odrębnej stawki podatkowej – ważnym elementem skali podatkowej są przedziały podatkowe. Ustawodawca określa trzy przedziały podatkowe, przy czym ostatni ma charakter otwarty. W polskim podatku dochodowym występuje również specyficzna, zerowa stawka podatkowa. Rolę tę pełni kwota wolna od podatku. Również ona jest elementem skali podatkowej.”

W przeszłości kwota wolna od podatku podlegała waloryzacji. Ustawodawca przyjmował pierwotnie, że przedziały dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem, określone według skali podatkowej, jak również kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, obliczone według pierwszego szczebla skali, podlegają w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego. Minister Finansów w terminie do dnia 30 listopada roku

poprzedzającego rok podatkowy ustalał zaś, w drodze rozporządzenia, skalę podatku dochodowego na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem powyższej zasady, na podstawie komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego o wysokości przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy i jego wzrostu w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego.

Następnie ustawą z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2001 r. Nr 134, poz. 1509 ze zm.) przyjęto, że kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wzrost cen był określany przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w komunikacie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku poprzedniego.

Zaniechanie ustalania ustawowego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku nastąpiło ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 ze zm.). Art. 1 pkt 21 lit. b tej ustawy uchylił bowiem stały, ustawowy mechanizm waloryzacji kwoty, o którą zmniejsza się podatek. W efekcie ustawodawca od tego czasu tylko raz ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr

217, poz. 1588 ze zm.) zwiększył kwotę, o którą zmniejsza się podatek podnosząc ją z kwoty 530 zł 08 gr do kwoty 556 zł 02 gr. Obecnie więc dochodem wolnym od podatku jest dochód w wysokości 3089 zł.

Już sam fakt zaniechania stosowania stałego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku budzi wątpliwości, skoro przykładowo z treści komunikatu Prezesa GUS z dnia 15 kwietnia 2014 r. w sprawie wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w marcu 2014 r. w stosunku do marca 2008 r. (M. P. poz. 287) wynika, że wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w marcu 2014 r. w stosunku do marca 2008 r. wyniósł 117,9 (wzrost cen o 17,9%). Weryfikacji wymaga jednak przede wszystkim przyjęte przez ustawodawcę założenie, że przekroczenie przez podatnika kwoty wolnej od podatku (3089 zł w ciągu roku podatkowego) świadczy o tym, że jest on w stanie w granicach tak ustalonego dochodu zaspokoić swoje elementarne potrzeby życiowe i posiada równocześnie rzeczywistą zdolność do ponoszenia ciężarów publicznych w postaci uiszczania podatku.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich w celu weryfikacji tego założenia należy odwołać się do innych decyzji prawodawczych odnoszących się do zaspokojenia niezbędnych potrzeb człowieka, zwłaszcza do przepisów regulujących udzielanie pomocy społecznej. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2013 r., poz. 182 ze zm.) pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa, mającą na celu umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężenie trudnych sytuacji życiowych, których nie są one w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości. Pomoc społeczna wspiera osoby i rodziny w wysiłkach zmierzających do zaspokojenia niezbędnych potrzeb i

umożliwia im życie w warunkach odpowiadających godności człowieka (art. 3 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej).

Ustawa o pomocy społecznej nie zawiera zamkniętego katalogu określającego trudne sytuacje życiowe. Art. 7 tej ustawy wymienia jedynie najczęstsze powody powstawania trudnych sytuacji życiowych. Jednak pierwszym i podstawowym powodem trudnej sytuacji życiowej w rozumieniu tej ustawy jest ubóstwo. Jak wskazuje I. Sieprawska (por. *Pomoc społeczna. Komentarz*, komentarz do art. 7 ustawy o pomocy społecznej, LEX 2014) „ubóstwo oznacza niemożność zaspokojenia podstawowych potrzeb bytowych człowieka, to stan, w którym standard życia spada poniżej społecznie akceptowanego minimum. Niemniej jest to pojęcie względne, niemożliwe do jednoznacznego zdefiniowania w czasie i przestrzeni. W wielu krajach w ciągu stuleci poprawił się standard życia, w tym również ludzi ubogich. Obecnie zaś to, co w jednym państwie jest ubóstwem, w innym może uchodzić za dostatek. Stąd też próba oceny, czy w danym przypadku mamy do czynienia z ubóstwem, musi odwoływać się do pewnych wielkości ekonomicznych, takich jak minimum egzystencji czy minimum socjalne. Wyznacznikiem ubóstwa może być dochód, który jest jednym z kryteriów przyznawania wielu świadczeń z pomocy społecznej. W ujęciu normatywnym granice skrajnego ubóstwa, określanego także minimum egzystencji, wyznacza próg interwencji socjalnej, ustalany na podstawie koszyka dóbr i usług.”

W nawiązaniu do powyższych uwag wskazać należy, że określone w ustawie o pomocy społecznej kryteria dochodowe podlegają weryfikacji co 3 lata, właśnie z uwzględnieniem wyniku badania progu interwencji socjalnej dokonywanego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych. Zakres potrzeb niezbędnych do egzystencji branych

pod uwagę przy ustalaniu progu interwencji socjalnej obejmuje zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Polityki Społecznej z dnia 7 października 2005 r. w sprawie progu interwencji socjalnej (Dz. U. Nr 211, poz. 1762) wydatki na: 1) żywność; 2) mieszkanie; 3) odzież i obuwie; 4) edukację; 5) ochronę zdrowia i higienę; 6) transport i łączność; 7) kulturę, sport i wypoczynek. Minimalny zakres tych wydatków powinien zaś zapewnić zaspokojenie potrzeb niezbędnych do egzystencji osoby lub rodziny (§ 3 ust. 4 tego rozporządzenia).

W myśl art. 8 ust. 3 ustawy o pomocy społecznej za dochód dla potrzeb pomocy społecznej (a więc za dochód służący ustaleniu normatywnej granicy ubóstwa) uważa się sumę miesięcznych przychodów z miesiąca poprzedzającego złożenie wniosku lub w przypadku utraty dochodu z miesiąca, w którym wniosek został złożony, bez względu na tytuł i źródło ich uzyskania, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, pomniejszoną o:

- 1) miesięczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych;
- 2) składki na ubezpieczenie zdrowotne określone w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ubezpieczenia społeczne określone w odrębnych przepisach;
- 3) kwotę alimentów świadczonych na rzecz innych osób.

Do dochodu nie wlicza się także składników wskazanych w art. 8 ust. 4 ustawy o pomocy społecznej.

Aktualnie progi interwencji socjalnej z powodu ubóstwa wyznaczają kryteria dochodowe określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej (Dz. U. poz. 823). Kryteria te zostały ustalone dla osoby samotnie

gospodarującej – w wysokości 542 zł, dla osoby w rodzinie – wysokości 456 zł (§ 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów). Tak więc przykładowo osoba samotnie prowadząca gospodarstwo domowe w sensie normatywnym jest uznawana za osobę żyjącą w ubóstwie, jeśli jej dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i 4 ustawy o pomocy społecznej nie przekracza kwoty 6504 zł, a więc kwoty, która jest ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. Należy przy tym zauważyć, że obowiązujące progi dochodowe w pomocy społecznej uprawniające do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej odpowiadają kategorii minimum egzystencji, a więc jednej z najniższych linii ubóstwa. Minimum egzystencji wyznacza bowiem najniższy standard życia, poniżej którego występuje biologiczne zagrożenie życia i rozwoju psychofizycznego człowieka. Z badań Instytutu Pracy i Spraw Socjalnych dotyczących poziomu i struktury zmodyfikowanego minimum egzystencji w 2013 r. wynika także i to, że zrównanie dotyczy tylko przypadku osób samotnych. Znacznie gorzej wygląda w tym zakresie sytuacja rodzin wielodzietnych. Na cztery typy gospodarstw domowych z dziećmi na utrzymaniu aż w trzech wartość minimum egzystencji była wyższa niż obowiązujący próg interwencji z pomocy społecznej (por. P. Kurowski, Poziom i struktura minimum egzystencji, Materiały IPiSS, Warszawa, 28 marca 2014 r.). Dlatego zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wymaga rozważenia, czy osoba, która w znaczeniu nadanym przez prawodawcę jest uważana za osobę żyjącą w ubóstwie w rozumieniu ustawy o pomocy społecznej (a więc na granicy minimum egzystencji) może być równocześnie uznana przez prawo podatkowe za osobę, która jest zdolna do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków.

Z art. 84 Konstytucji RP wynika, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W związku z tym nakazem wynikającym z art. 84 Konstytucji RP skierowanym do ustawodawcy jest obowiązek takiego formułowania przepisów, aby obejmowały one każdego. Podatki bowiem są nie tylko publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającym z ustawy podatkowej (art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), lecz także mają charakter powszechny. Jednak – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków musi się zawsze łączyć ze zdolnością do ich ponoszenia. Ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki może ponosić tylko ten, kto jest w stanie sprostać tym obowiązkom. Podatek jest świadczeniem pieniężnym i jego sens ekonomiczny sprowadza się w przypadku podatku od osób fizycznych do transferu środków pieniężnych z majątku osoby fizycznej do zasobów Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że osoba fizyczna musi być obiektywnie zdolna do dokonania takiego transferu, a więc musi posiadać dochód, którym mogłaby się „podzielić”. W związku z tym po stronie władzy ustawodawczej art. 84 Konstytucji RP rodzi także obowiązek stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność płatniczą jednostki.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zwraca się uwagę (wyrok z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, OTK z 2011 r., Nr 3/A, poz. 22), że „stosownie do art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w

tym podatków określonych ustawą. Przepis ten wyraża m. in. powszechny wymiar obowiązku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. (...) System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – wspomniana już powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczych podatnika (...).”

Z kolei w wyroku z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt SK 2/10, OTK z 2001 r., Nr 8/A, poz. 83) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu

sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10).”

Jak zwraca uwagę A. Krzywoń (por. *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2011, s. 89) zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania powinny być „traktowane komplementarnie, a ustawodawca w ramach tworzenia norm podatkowych ma obowiązek łącznego ich uwzględniania. Z tego względu można zaproponować, aby przez powszechność opodatkowania rozumieć równość w znaczeniu formalnym. Będzie się ona sprowadzać do powinności <<każdego>> w zakresie ponoszenia podatków i innych danin publicznych. W tym sensie obowiązek podatkowy wypełniany jest równo, jeżeli formalnie każda jednostka partycypuje w jego realizacji. Nie oznacza to jednak, że taki podatek jest już podatkiem sprawiedliwym w rozumieniu konstytucyjnym, gdyż ta ostatnia wartość jest urzeczywistniana pod warunkiem spełnienia wymogu równości materialnej.”

W świetle powyższych poglądów, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zasada sprawiedliwości wynikająca z art. 2 Konstytucji RP oraz art. 84 Konstytucji RP są adekwatnymi wzorcami kontroli art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zaskarżonym zakresie. W kontekście tych wzorców należy dokonać oceny sytuacji, w której ustawodawca ustala kwotę dochodu wolną od podatku w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie, a więc mających znaczenie normatywne, kryteriów ubóstwa.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem progresywnym, w konsekwencji beneficjentami kwoty wolnej od podatku są wszyscy podatnicy. Okoliczność ta z perspektywy osoby uzyskującej dochód, który nie przekracza kwoty lokującej ją w znaczeniu normatywnym wśród osób nie mogących zaspokoić we własnym zakresie niezbędnych potrzeb życiowych, nie ma jednak istotnego znaczenia.

Ustawodawca posiada daleko idącą swobodę kształtowania zakresu i wysokości podatków. Wskazuje się (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 76-77), iż „autonomia ustawodawcy łączy się również z faktem, że ustawa zasadnicza, a w szczególności jej art. 217, nie formułuje żadnych wyraźnych materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby wiążące treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań daninowych. Stąd wniosek, że stanowienie owych treści i kierunków pozostawione jest prawodawcy, który musi przestrzegać norm, zasad i wartości konstytucyjnych, nakazujących tworzenie sprawiedliwych, powszechnych i równych rozwiązań podatkowych (art. 84 i art. 217), nienaruszających jednocześnie prawa własności i wolności działalności gospodarczej. Domniemanie wynikające z ustawy zasadniczej przemawia zatem za prawidłowością i konstytucyjnością przyjmowanych przez ustawodawcę celów i kierunków rozstrzygnięć podatkowych.” Nie oznacza to jednak, że ustawodawca posiada niczym nieograniczoną swobodę konstruowania prawa podatkowego.

Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy z pewnością ustalanie kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednakże – zdaniem Rzecznika – Trybunał Konstytucyjny posiada kompetencję do oceny czy korzystając ze względnej swobody regulacyjnej w tym zakresie ustawodawca nie przekroczył granic tej swobody, w szczególności poprzez rozerwanie immanentnej więzi wynikającej z art.

84 Konstytucji RP, a polegającej na łączeniu obowiązku podatkowego ze zdolnością do jego realizacji. Poność ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki może bowiem tylko ten, kto jest do tego zdolny. Trybunał Konstytucyjny uznaje (wyrok z dnia 4 kwietnia 2001 r, sygn. akt K 11/00, OTK z 2001 r., Nr 3, poz. 54) za jedną z przesłanek poszanowania godności człowieka istnienie pewnego minimum socjalnego, zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenia każdemu człowiekowi szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym do środowisku kulturowym i cywilizacyjnym. Takie minimum w zakresie dochodów zostało określone przez prawodawcę i w znaczeniu normatywnym wyznacza ono granicę ubóstwa. Nie realizuje w związku z tym zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód odbiegający od owej granicy (a więc w znaczeniu normatywnym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych) podzielić się jeszcze tym dochodem z resztą społeczeństwa. W tym przypadku bowiem nakładany ciężar podatkowy w ogóle nie uwzględnia zdolności jego poniesienia przez podatnika.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich ustawodawca pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej nie powinien tworzyć przepisów prawa, które nakładają obowiązki podatkowe na osoby, które przecież sam uznał za żyjące w ubóstwie. W ten sposób bowiem przyczynia się jedynie do poszerzenia granic tego zdefiniowanego przez siebie ubóstwa i jeszcze bardziej uzależnia takie osoby od publicznego systemu pomocy społecznej. Niweczy więc podstawowy cel instytucji pomocy społecznej polegający na wspieraniu osób i rodzin w przezwyciężaniu trudnych

sytuacji życiowych (art. 2 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej), skoro nałożony ustawą obowiązek podatkowy pogłębia po stronie podatnika stan jego ubóstwa.

Przedstawiona powyżej argumentacja uzasadnia zarzut, że art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP. Dlatego też wnoszę, jak na wstępie.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zeno Jipow', is positioned in the right-center of the page.