



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

V.511.288.2016.JG/KB

Trybunał Konstytucyjny

ul. J.Ch. Szucha 12
00-918 Warszawa

Sygn. akt SK 13/16

Pismo procesowe

Rzecznika Praw Obywatelskich

W nawiązaniu do pisma z dnia 29 lipca 2016 r., w którym Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu dotyczącym skargi konstytucyjnej Pani B K , zamieszkałej w Ch (dalej – „Skarżąca”), niniejszym przedstawiam następujące stanowisko:

art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: „u.p.d.o.f.”), jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zd. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja RP”), w zakresie, w jakim uzależnia on prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne, od formy, w jakiej spełniane są świadczenia alimentacyjne.

¹ Dz. U. z 2000 r.: Nr 14 poz. 176 - tekst jedn., Nr 22 poz. 270, Nr 60 poz. 703, 70 poz. 816, Nr 101 poz. 1090, Nr 104 poz. 1104, Nr 117 poz. 1228, Nr 122 poz. 1324; Dz. U. z 2001 r.: Nr 4 poz. 27, Nr 8 poz. 64, Nr 52 poz. 539, Nr 74 poz. 784, Nr 88 poz. 961, Nr 102 poz. 1117, Nr 106 poz. 1150, Nr 125 poz. 1363, Nr 73 poz. 764, Nr 89 poz. 968, Nr 106 poz. 1150, Nr 110 poz. 1190, Nr 125 poz. 1370, Nr 134 poz. 1509; Dz. U. z 2002 r.: Nr 25 poz. 253, Nr 74 poz. 676, Nr 89 poz. 804, Nr 141 poz. 1182, Nr 169 poz. 1384, Nr 135 poz. 1146, Nr 141 poz. 1182, Nr 181 poz. 1515, Nr 200 poz. 1679, Nr 200 poz. 1691, Nr 240 poz. 2058; Dz. U. 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 223 poz. 2217, Nr 228 poz. 2255; Dz. U. 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, Nr 116 poz. 1205, Nr 116 poz. 1207, Nr 120 poz. 1252, Nr 123 poz. 1291, Nr 162 poz. 1691, Nr 210 poz. 2135, Nr 263 poz. 2619, Nr 281 poz. 2779, Nr 281 poz. 2781; Dz. U. z 2005 r.: Nr 25 poz. 202, Nr 164 poz. 1366, Nr 85 poz. 725, Nr 86 poz. 732, Nr 102 poz. 852, Nr 143 poz. 1202, Nr 90 poz. 757, Nr 164 poz. 1365, Nr 169 poz. 1418, Nr 169 poz. 1420, Nr 183 poz. 1538, Nr 164 poz. 1366, Nr 143 poz. 1199, Nr 155 poz. 1298, Nr 177 poz. 1468, Nr 179 poz. 1484, Nr 180 poz. 1495; Dz. U. z 2006 r.: Nr 46 poz. 328, Nr 104 poz. 708, Nr 104 poz. 711, Nr 107 poz. 723, Nr 157 poz. 1119, Nr 183 poz. 1353, Nr 183 poz. 1354, Nr 217 poz. 1588, Nr 226 poz. 1657, Nr 249 poz. 1824; Dz. U. z 2007 r.: Nr 35, poz. 219, Nr 99 poz. 658, Nr 115 poz. 791, Nr 115 poz. 793, Nr 176 poz. 1243, Nr 181 poz. 1288, Nr 191 poz. 1361, Nr 191 poz. 1367, Nr 225 poz. 1673.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny

W dniu 22 lipca 2010 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Ch wydał decyzję określającą Pani B K zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. (znak:). Organ stwierdził, że dochód osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu Skarżącej, przekroczył w roku podatkowym kwotę 9120 zł i dlatego Skarżąca nie może skorzystać z odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne syna, uregulowanego w art. 26 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Po rozpatrzeniu złożonego przez Skarżącą odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach decyzją z dnia 26 października 2010 r. (znak:) uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ch w części i obniżył wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r.

Na decyzję organu drugiej instancji Skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Wyrokiem z dnia 14 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Gl 1366/10) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylił zaskarżoną decyzję z dnia 26 października 2010 r., wskazując m.in., że łączne odczytanie unormowań art. 9 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 127a, art. 26 ust. 1 oraz art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, iż dochody w postaci przedmiotowych alimentów nie stanowią dochodów podatkowych, a tym samym nie mogą stanowić podstawy obliczenia podatku, zaś zawarte w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. pojęcie „dochodu” nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych stanowiących ustawową formę dostarczania środków utrzymania na rzecz własnego niepełnosprawnego dziecka i to bez względu na wysokość kwoty tych alimentów.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach został zaskarżony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 9 lipca 2013 r. (sygn. akt II FSK 2258/11) uchylił w całości zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że Sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. uznając, że zawarte w treści tego przepisu pojęcie „dochodu” nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach po ponownym rozpatrzeniu sprawy, w wyroku z dnia 25 listopada 2013 r. (sygn. akt I SA/Gl 1271/13) podzielił stanowisko organu odwoławczego i uznał skargę za bezzasadną. Od tego wyroku Skarżąca wniosła skargę kasacyjną, zarzucając rozstrzygnięciu naruszenie art. 32 ust. 1, w związku z art. 2,

art. 71 ust. 1 oraz art. 69 Konstytucji RP oraz sformułowała wniosek o przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu zagadnienia prawnego odnośnie do zgodności przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. z Konstytucją RP.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 979/15) oddalił skargę kasacyjną Skarżącej. W uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia NSA wskazał m.in., że nie powziął wątpliwości natury konstytucyjnej odnośnie do przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

II. Warunki skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej w świetle przepisów u.p.d.o.f.

Odliczenie wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne (zwane dalej: „*ulgą rehabilitacyjną*”), uregulowane jest w art. 26 ust. 1 pkt 6 i ust. 7-7g oraz ust. 13a u.p.d.o.f. Jednym z warunków skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez podatników, na których utrzymaniu pozostają ściśle określone osoby niepełnosprawne, jest nieprzekroczenie w roku podatkowym progu dochodowego przez osobę niepełnosprawną (kwota 9120 zł). Stanowi o tym zaskarżony do TK przez Skarżącą przepis (art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.). Przepis ten nie wyłącza *expressis verbis* kwoty uzyskanych świadczeń alimentacyjnych zasądzonych przez sąd z progu dochodowego, a operuje pojęciem dochodu („*jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9120 zł*”).

Orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące zagadnienia, czy pojęcie dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., obejmuje kwotę alimentów, są nieliczne. Poza wyrokami wydanymi w sprawie Skarżącej zapadły dwa przeciwstawne orzeczenia: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 5 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 1019/14) oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 997/08). W pierwszym z wyroków sąd administracyjny wskazał, że skoro ustawodawca określając w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. limit dochodu osoby niepełnosprawnej w wysokości 9120 zł nie zdefiniował tego dochodu jako „dochodu podlegającego opodatkowaniu”, nie ograniczył sposobu opodatkowania tych dochodów oraz nie dokonał zastrzeżenia, z którego wynikałoby, że do dochodów, o których mowa w wyżej wymienionym przepisie nie wlicza się dochodów wolnych od podatku dochodowego, to do ustalenia wysokości dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., przyjmuje się wszystkie dochody osiągnięte przez osobę niepełnosprawną. W ocenie sądu istotne jest bowiem, jakim rzeczywistym dochodem dysponuje osoba niepełnosprawna. W drugim z przywołanych wyroków stwierdzono, że zawarte w treści art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. pojęcie dochodu nie dotyczy świadczeń alimentacyjnych stanowiących

ustawową formę dostarczania środków utrzymania na rzecz własnego niepełnosprawnego dziecka – i to bez względu na wysokość kwoty tych alimentów.

W doktrynie prawa podatkowego głosy dotyczące przedmiotowego zagadnienia również nie są liczne. Dla przykładu należy wskazać pogląd, zgodnie z którym limit wynikający z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. dotyczy wszelkich dochodów, również zwolnionych od podatku dochodowego (tak w: Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki, *PIT. Komentarz, Komentarz do art.26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2015).

Z uwagi na liczbę orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących zagadnienia, czy pojęcie dochodów, o których mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., obejmuje kwotę alimentów, nie można uznać, że w orzecznictwie doszło do utrwalenia określonego rozumienia zaskarżonego przepisu.

Należy zauważyć, że przepisy u.p.d.o.f. posługują się różnymi kategoriami dochodu: dochodem (w rozumieniu art. 9 u.p.d.o.f.), dochodem podlegającym opodatkowaniu, dochodem zwolnionym od podatku, dochodem ustalonym zgodnie z enumeratywnie wyliczonymi przepisami, czy też dochodem podlegającym opodatkowaniu na wskazanych zasadach.

Zgodnie z regułami wykładni językowej, tym samym pojęciom prawnym nie można nadawać różnego znaczenia (o ile różnica taka nie wynika bezpośrednio z samego prawa). A więc jeśli ustawodawca posługuje się w przepisach u.p.d.o.f. pojęciem dochodu (bez wprowadzenia dodatkowego dookreślenia), to ma na myśli pojęcie dochodu zdefiniowane w tej ustawie (w art. 9 u.p.d.o.f.), a nie np. pojęcie „dochodu podlegającego opodatkowaniu”, czy „dochodu zwolnionego od podatku”.

W związku z powyższym, z uwagi na brak wyraźnego wyłączenia kwot zasądzonych alimentów, należy uznać, że w kwocie limitu wskazanego w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. mieszczą się m.in. kwoty zasądzonych alimentów.

III. Uzasadnienie niezgodności art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. z art. 71 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP

Zdaniem Rzecznika, art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. nie spełnia standardów wyznaczonych przez art. 71 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Charakter prawny art. 71 ust. 1 Konstytucji RP budzi wątpliwości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, ale zgodnie z przeważającym stanowiskiem, przepis ten nakazuje władzom państwowym prowadzenie polityki społecznej i gospodarczej z uwzględnieniem dobra rodziny oraz przyznaje rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej prawo do szczególnej pomocy władz publicznych; dotyczy to zwłaszcza rodzin wielodzietnych i niepełnych (tak w wyroku z dnia 18 maja 2005 r., sygn. akt K 16/04). Ponadto, w ocenie Trybunału, art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP wyraża

prawo podmiotowe podlegające ochronie w trybie skargi konstytucyjnej (tak np. w wyrokach z dnia: 15 listopada 2005 r., sygn. akt P 3/05; 18 maja 2005 r., sygn. akt K 16/04; 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, 8 maja 2001 r., sygn. akt P 15/00).

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału, art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP jest sformułowane typowo dla norm wyrażających prawo lub wolność konstytucyjną, a cały przepis art. 71 ust. 1 Konstytucji RP gwarantuje rodzinom uwzględnianie ich dobra w polityce społeczno-gospodarczej państwa (zdanie pierwsze), a rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznej (zdanie drugie). Zdanie drugie komentowanego artykułu zobowiązuje państwo do udzielania szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej albo zapewnieniu, że taka pomoc będzie udzielana przez inne niż państwo władze publiczne, np. samorząd terytorialny (por. wyrok TK z dnia 10 marca 2015 r., sygn. akt P 38/12). W rezultacie zakres i sposób uwzględniania dobra rodziny w polityce i realizującym ją prawodawstwie oraz inne kwestie z nim związane, jak na przykład priorytety społeczno-moralne i sposób oraz poziom ich finansowania, należą do swobodnej decyzji prawodawcy, podlegającej jednak kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

Jak wskazuje Trybunał, zakres swobody ustawodawcy w odniesieniu do zdania drugiego komentowanego przepisu jest węższy, gdyż Konstytucja RP precyzuje cechy podmiotu uprawnionego, którym jest rodzina znajdująca się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietna i niepełna, oraz definiuje treść działania państwa na rzecz rodziny, którą stanowi „szczególna pomoc”. Trybunał ponadto dostrzega, że regulacja ta wskazuje na konieczność podejmowania takich działań władz publicznych, które wykraczać będą poza normalny standard ochrony wolności i praw, a więc o działania przewyższające zwykły poziom ochrony gwarantowanej konstytucyjnie. Posłużenie się terminem „szczególny” należy – zdaniem Trybunału – odczytywać jako skierowany w stosunku do władzy publicznej nakaz bardziej intensywnego traktowania pewnej grupy podmiotów z uwagi na sytuację faktyczną, w jakiej się znajdują (tak w wyroku TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. akt P 59/11), to jest wykraczającego poza zakres „zwykłego” uwzględniania potrzeb tych podmiotów (wyroki z dnia: 15 listopada 2005 r., sygn. akt P 3/05 i z 8 maja 2001 r., sygn. akt P 15/00). „Szczególna pomoc” ma niewątpliwie wymiar konkretny i możliwe jest ustalenie, czy ustawodawca wyposażył organy władzy publicznej w środki prawne umożliwiające jej świadczenie. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że regulacja konstytucyjna nie zwalnia rodziny z odpowiedzialności za swoje utrzymanie, a członków rodziny z obowiązków alimentacyjnych, co wynika wprost z zasady subsydiarności, wyrażonej między innymi w preambule (wyrok o sygn. akt P 3/05).

Art. 71 ust. 1 Konstytucji RP daje więc podstawę do gradacji wszystkich świadczeń publicznych na rzecz rodzin, mieszczących się w ramach „polityki społecznej

i gospodarczej”. Formy działania państwa powinny być zróżnicowane w odniesieniu do dwóch rodzajów rodzin: funkcjonujących prawidłowo (co do zasady samodzielnie dbających o swoją sytuację w warunkach zapewnienia przez państwo poszanowania zasady dobra rodziny w polityce społecznej i gospodarczej), oraz znajdujących się „w trudnej sytuacji materialnej i społecznej”, wobec których państwo ma obowiązek „szczególnej” pomocy.

Znajdowanie się w trudnej sytuacji materialnej należy rozumieć jako sytuację, w której warunki bytowe nie pozwalają rodzinie na „wypełnianie funkcji, jakie państwo wiąże z rodziną”. Natomiast znajdowanie się w trudnej sytuacji społecznej należy utożsamiać z „nienaturalnym, zachwianym stanem osobowym rodziny oraz zakłóceniami w jej funkcjonowaniu z racji niewypełnienia lub nienależytego wypełniania ról społecznych przez członków rodziny” (por. W. Maciejko, *Postępowanie wobec dłużników alimentacyjnych oraz zaliczka alimentacyjna. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 34). Przesłanki te należy rozpatrywać rozłącznie, tzn. uznać, że obowiązek szczególnej pomocy państwa aktualizuje się już przy wystąpieniu jednej z nich, choć często będą one spełnione równocześnie (por. wyrok TK z dnia 23 czerwca 2008 r., sygn. akt P 18/06).

W ocenie Rzecznika, zestawienie tak rozumianego art. 71 ust. 1 zd. 2 z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wskazuje na różnicowanie przez ustawodawcę warunków uzyskania świadczeń publicznych przez rodziny utrzymujące osobę niepełnosprawną. Dlatego ustalenie innych warunków do skorzystania z pomocy państwa przez pozostałe rodziny, a w szczególności te, które znajdują się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (zwłaszcza wielodzietne i niepełne) stoi w sprzeczności ze wskazanymi wyżej wzorcami konstytucyjnymi.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, konstytucyjna zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań tak dyskryminujących, jak i faworyzujących. Nakazuje to nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają (tak m.in. wypowiedział się TK w wyrokach z dnia: 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 41/09; 24 kwietnia 2001 r., sygn. akt U 9/00; 24 kwietnia 2006 r., sygn. akt P 9/05; 6 marca 2007 r., sygn. akt P 45/06; 13 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 37/06; 26 lutego 2008 r., sygn. akt SK 89/06; 22 lipca 2008 r., sygn. akt P 41/07; 11 maja 2010 r., sygn. akt SK 50/08; 23 listopada 2010 r., sygn. akt K 5/10; 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10).

Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika wymóg uwzględnienia trzech zagadnień w procesie kontroli przepisu prawa z punktu widzenia zasady równości:

- należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów (co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna),
- następnie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej, oraz
- końcowo, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechę istotną, niezbędne jest rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne (zasada równości nie ma bowiem charakteru absolutnego). Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada wymogom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej. Należy przy tym pamiętać, że – wobec przyznania prawodawcy przez ustawę zasadniczą szerokiego zakresu swobody regulacyjnej – przy orzekaniu przez sąd konstytucyjny o zgodności określonego unormowania z zasadą równości, ze względu na konieczność stosowania w tym wypadku kryteriów ocennych, niezbędne jest zachowanie pewnej powściągliwości, zwłaszcza jeżeli weźmiemy pod uwagę domniemanie konstytucyjności ustanowionych przepisów prawnych (tak m.in. w wyrokach TK z dnia 30 października 2007 r., sygn. akt P 36/06; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07; 18 stycznia 2011 r., sygn. akt P 44/08).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie podmiotów jest utrzymywanie osoby niepełnosprawnej (warunek wprowadzony przez zaskarżony przepis). Za cechę relewantną nie może bowiem zostać uznane otrzymywanie świadczeń alimentacyjnych na podstawie wyroku sądu.

Tak postawioną tezę potwierdza – w ocenie Rzecznika – natura relacji rodzic-dziecko, w szczególności determinowana przez przepisy ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082, z późn. zm. - dalej „k.r.i.o.”).

Zgodnie bowiem z art. 128 k.r.i.o. obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowywania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo. Konkretyzację tego obowiązku w odniesieniu do dzieci stanowi art. 133 §1 k.r.i.o., na podstawie którego rodzice obowiązani są do świadczeń alimentacyjnych względem dziecka, które nie jest jeszcze w stanie utrzymać się samodzielnie, chyba że dochody z majątku dziecka wystarczają na pokrycie kosztów jego utrzymania i wychowania. Wskazane przepisy określają, w jakim zakresie rodzice

obowiązani są do łożenia na utrzymanie i wychowanie dziecka. Rodzice, którzy nie wypełniają tego obowiązku z własnej woli, mogą zostać do tego zobowiązani na podstawie wyroku sądu.

Przepisy k.r.i.o. nie wprowadzają żadnych reguł, które pozwalałyby na stwierdzenie, że przymusowa realizacja obowiązku alimentacyjnego jest całkowicie odrębną instytucją niż dobrowolne świadczenia alimentacyjne. Co również istotne z perspektywy podatku dochodowego, realizacja obowiązku alimentacyjnego na podstawie wyroku sądu – jak wskazują przepisy k.r.i.o. – nie wiąże się z przyznaniem dodatkowych świadczeń wykraczających poza realizację potrzeb przez rodziców spełniających obowiązek alimentacyjny dobrowolnie. Co więcej, sposób wyznaczania wysokości świadczeń alimentacyjnych przez sąd wskazuje, że mają one na celu zastąpienie dobrowolnej realizacji obowiązku alimentacyjnego przez rodziców w wysokości odpowiadającej uzasadnionym potrzebom dziecka. Dla dziecka, kwota alimentów nie stanowi w sensie ekonomicznym żadnego przysporzenia, a jest spełnieniem obowiązku alimentacyjnego, który jest powinnością rodziców. W przypadku, gdy obowiązek ten nie jest realizowany dobrowolnie, sąd nie określa zatem tego obowiązku co do jego istoty, a jedynie jego zakres.

Poczynione powyżej rozważania, w szczególności w pkt II, wskazują jednak – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – że art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. różnicuje sytuację rodziców dzieci niepełnosprawnych, którzy realizują obowiązek alimentacyjny z własnej woli oraz tych rodziców, którzy realizują go na podstawie wyroku sądu. Podatnicy, których dzieci otrzymują alimenty - zasądzone w wyroku - w wysokości przekraczającej wskazany przez ustawodawcę próg, nie mogą skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej. Natomiast kwota świadczeń alimentacyjnych uiszczanych (w pieniądzu lub poprzez świadczenia rzeczowe) nie wpływa na prawo do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez rodziców realizujących dobrowolnie obowiązek alimentacyjny.

Ponadto rozważenia wymaga, czy wprowadzone odstępstwo od zasady równości można uznać za dopuszczalne.

W ocenie Rzecznika, wprowadzone rozróżnienie na dzieci utrzymywane przez rodziców uiszczających dobrowolnie świadczenia alimentacyjne oraz na dzieci, które otrzymują takie świadczenia na podstawie wyroku sądu, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi omawianych interesów. Jak to bowiem zostało już wskazane, zgodnie z normą konstytucyjną wynikającą z art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP, interesem, który jest dla państwa interesem priorytetowym, jest dobro rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietnych i niepełnych, a nie dobro innych rodzin, które w takiej trudnej sytuacji się nie znajdują. Nie sposób uznać, że proporcja pomiędzy tymi interesami nie jest zachwiana na niekorzyść członków rodzin, co do których

ustawodawca deklaruje szczególną ochronę. Zdaniem Rzecznika, trudno jest wskazać racjonalne przesłanki, które uzasadniałyby różne traktowanie rodziców, którzy utrzymują dzieci niepełnosprawne pozostając w małżeństwie i łożą wspólnie na dziecko nawet całość swych dochodów w kwotach przekraczających rocznie wymienioną w u.p.d.o.f. sumę – od rodziców którzy z przyczyn życiowych utrzymują dzieci w formie alimentów w takich samych kwotach.

Co więcej, wprowadzone przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania dochodów dzieci, których osiągnięcie pozbawia rodzica ulgi rehabilitacyjnej, nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią przedmiotowej regulacji u.p.d.o.f. Celem ulgi rehabilitacyjnej jest bowiem choćby częściowe zrekompensowanie osobom niepełnosprawnym dodatkowych wydatków, które ponoszą w celu ułatwienia wykonywania czynności życiowych. Biorąc pod uwagę szczególną ochronę określonych kategorii rodzin, cel ten nie zostaje zrealizowany w odniesieniu do najbardziej potrzebujących rodzin utrzymujących osoby niepełnosprawne.

Te same argumenty przemawiają za tym, że wprowadzone rozróżnienie – zdaniem Rzecznika – nie znajduje też uzasadnienia w wartościach konstytucyjnych, w szczególności w zasadzie sprawiedliwości społecznej, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP. Zasada sprawiedliwości społecznej wymaga bowiem, by zróżnicowanie to pozostawało w odpowiedniej relacji do odmiennych sytuacji, w jakich te osoby się znajdują. Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wskazywał, że nie jest demokratycznym państwem prawnym państwo, które nie realizuje idei sprawiedliwości, pojmowanej przynajmniej jako dążenie do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywanie się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli (np. wyrok z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 8/98). Ponadto, Trybunał wielokrotnie w swym orzecznictwie zwracał uwagę na związek, jaki zachodzi między zasadą sprawiedliwości społecznej a zasadą równości, które w znacznym stopniu nakładają się na siebie (np. w wyroku z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97). W ocenie Rzecznika, przedmiotową regulację trudno uznać za spełniającą standardy zasady sprawiedliwości społecznej, nie jest bowiem społecznie uzasadnione pozbawienie – bez racjonalnego uzasadnienia – ulgi rehabilitacyjnej podatników charakteryzujących taką samą cechą istotną tj. utrzymywaniem osoby niepełnosprawnej. Nie może natomiast stanowić podstawy do różnicowania podatników okoliczność, czy otrzymywane świadczenia alimentacyjne spełniane są dobrowolnie czy też na podstawie wyroku sądowego.

Podsumowując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, państwo demokratyczne nie spełniło swojego zobowiązania do szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (zwłaszcza rodzinom wielodzietnym

i niepełnym) oraz powinności respektowania zasady proporcjonalności w ograniczaniu swobód obywatelskich. W rezultacie, zdaniem Rzecznika, art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zd. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP.

Z przedstawionych względów, wnoszę jak na wstępie.