



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

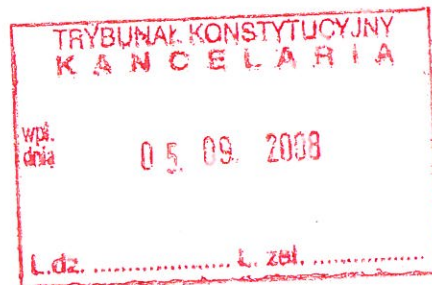
RPO-514676-VI/05/AB

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

Warszawa, *05/09/2008*

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

w Warszawie



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 z późn. 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 z późn. zm.)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), w części w jakiej przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych - z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

I.1 Jednym z podstawowych założeń polskiego prawa rodzinnego jest obowiązek wzajemnego wspierania się członków rodziny, co znajduje wyraz w odpowiednim ukształtowaniu obowiązku alimentacyjnego (art. 27 - 28, art. 60 i art. 128 - 144 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy; Dz. U. Nr 9, poz. 59 z późn. zm.). Obowiązek alimentacyjny obejmuje dostarczanie środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania. Realizacja obowiązku alimentacyjnego może polegać nałożeniu na utrzymanie uprawnionego poprzez świadczenie odpowiednich kwot pieniężnych. Świadczenia alimentacyjne mogą być realizowane w formie świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny oraz alimentów.

Do końca 2006 r. alimenty na rzecz tej grupy podatników nie były zwolnione od podatku. Z mocy art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.; zwana dalej „ustawą”) alimenty na rzecz dzieci nie stanowiły przychodu, wobec czego nie miały do nich zastosowania przepisy ustawy.

Z dniem 1 stycznia 2007 r. w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 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) wszystkie alimenty stanowią przychód podlegający opodatkowaniu (art. 20 ust. 1 ustawy, w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r.).

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 127 ustawy zwolnione są od podatku alimenty:

- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny,
- b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), zasądzone przez sąd, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

2. Unormowanie art. 21 ust. 1 pkt 127 ustawy zostało wprowadzone z inicjatywy poselskiej. W odpowiedzi na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie wyłączenia od zwolnienia alimentów ustalonych w ugodzie sądowej Minister Finansów poinformował, że sprawa ta będzie rozpatrywana podczas kolejnych rządowych prac legislacyjnych nad zmianą ustawy. Opublikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów projekt noweli z dnia 30 czerwca 2008 r. przewiduje nadanie nowego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 127, zgodnie z którym wolne

od podatku będą również alimenty ustalone w ugodzie sądowej na rzecz osób innych niż dzieci do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Jeśli zaproponowana zmiana zostanie przyjęta przez ustawodawcę zwolnienie będzie stosowane do przychodów osiągniętych od dnia 1 stycznia 2009 r. Przy obliczeniu podatku za lata 2007 – 2008 podatnicy otrzymujący w tym okresie alimenty ustalone w ugodach sądowych nie są i nie będą uprawnieni do korzystania ze zwolnienia.

Ze względu na termin przedawnienia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikający z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) przepis art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) – w jego brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. – będzie stosowany w postępowaniach podatkowych do zobowiązań za 2007 r. – do 31 grudnia 2013 r., do zobowiązań za 2008 r. – do 31 grudnia 2014 r. W przypadku nowelizacji art. 21 ust. 1 pkt 127 ustawy w planowanym zakresie nie zaistnieje przesłanka z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.).

3. Sprawa cywilna może być załatwiona z zastosowaniem reguł procesowych pozwalających na uruchomienie szybszej, bardziej efektywnej i mniej kosztownej drogi załatwienia sporu. Istnieje możliwość pominięcia merytorycznego jej rozpoznania w postępowaniu sądowym w oparciu o takie instytucje procesowe, jakimi są uznanie powództwa, zawarcie ugody sądowej, czy rozstrzygnięcie sądu polubownego. Ustawodawca nadał szczególne znaczenie ugodowemu załatwianiu sporów, co wyraża się nałożeniem na sąd obowiązku dążenia do ugodowego załatwienia sprawy w każdym stadium postępowania (art. 10 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego – Dz. U. Nr 43, 296 z późn. zm.).

Uгода sądowa ma dwoisty charakter, łączy bowiem elementy materialnoprawne i procesowe. Podstawę materialnoprawną ugody, w tym zawartej przed sądem (ugody sądowej) stanowią przepisy art. 917 i 918 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.). W świetle art. 917 k.c. ugoda jest umową dwustronną, w której strony czynią sobie wzajemnie ustępstwa w zakresie istniejącego między nimi stosunku prawnego w tym celu, aby uchylić niepewność co do roszczeń wynikających z tego stosunku lub zapewnić ich wykonanie albo by uchylić spór istniejący lub mogący powstać. Dopuszczalność zawierania ugód sądowych wynika z przepisów procesowych – m. in. art. 10, 183¹² § 2, 184, 223 i 468 § 2 pkt 2 k.p.c.

Ugoda sądowa podlega sądowej kontroli stosownie do postanowień art. 223 § 2 w zw. z art. 203 § 4 oraz art. 469 k.p.c. Sąd uzna ugodę za niedopuszczalną tylko wtedy, gdy okoliczności sprawy wskazują, że jest ona sprzeczna z prawem lub zasadami współżycia społecznego albo zmierza do obejścia prawa, a także wówczas, gdyby ugoda naruszała słuszny interes pracownika lub ubezpieczonego.

Zawarcie ugody sądowej prowadzi do zakończenia postępowania sądowego poprzez wydanie postanowienia umarzającego postępowanie. Ugoda staje się ostateczną z chwilą uprawomocnienia się tego postanowienia. Do chwili jego uprawomocnienia się strona ugody może zaskarżyć postanowienie. Uprawomocnienie się postanowienia nie stanowi przeszkody do podważenia ważności ugody na podstawie przepisów kodeksu cywilnego dot. ważności czynności prawnych (art. 56 –109) oraz do uchylenia się od skutków prawnych – w trybie art. 918 k.c. - ugody zawartej pod wpływem błędu.

Ugody sądowe nie korzystają z powagi rzeczy osądzonej. Powołanie się w toku procesu na uprzednie zawarcie ugody sądowej nie prowadzi ani do odrzucenia pozwu ani do umorzenia postępowania, a jedynie do oddalenia powództwa. Ugoda sądowa jest tytułem egzekucyjnym (art. 777 § 1 pkt 1 k.p.c.).

II. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd o wynikającej z art. 84 Konstytucji RP powszechności obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych - w tym podatków - i daleko idącej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, co wyraża się uprawnieniem do wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych oraz do wprowadzania i znoszenia ulg podatkowych. Ta daleko idąca swoboda ustawodawcy jest równoważona obowiązkiem dokonywania zmian przepisów prawa podatkowego z poszanowaniem zasady demokratycznego państwa prawnego (patrz: wyroki: z 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98 OTK ZU nr 6/1998; z 5 stycznia 1999 r. sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999; z 25 kwietnia 2001 r. sygn. K 13/01, OTK 2001/4/81; z 27 lutego 2002 r. sygn. K 47/01, OTK-A 2002/1/6; z 9 maja 2005 r. sygn. SK 14/04, OTK ZU 5/A/2005).

Jeśli ustawodawca uznał, że istnieją przesłanki uzasadniające objęcie alimentów zwolnieniem był obowiązany wyznaczyć krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z ulgi z uwzględnieniem zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady równości - wyrażonych w art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

1. Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi element zasady demokratycznego państwa prawnego zawartej w art. 2 Konstytucji RP. Jest jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem. Opiera

się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako zespół jego cech, które zapewniają obywatelowi bezpieczeństwo prawne wyrażające się umożliwieniem jednostce decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie mogą spowodować działania obywatela i organów państwowych. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie dawał wyraz doniosłemu znaczeniu tej zasady na gruncie prawa podatkowego. Podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli (zob. wyroki TK: z 3 grudnia 1996 r. sygn. K 25/95; OTK ZU nr 1996/6/52; z 15 lutego 2005 r. sygn. K 48/04, OTK-A 2005/2/15; z 29 listopada 2006 sygn. SK 51/06, OTK-A 2006/10/156; z 27 listopada 2007 r. SK 39/06, OTK-A 2007/10/127).

Bezspornym jest, że w skarżonym przepisie ustawodawca po raz kolejny zróżnicował sytuację podatników uzależniając ją od sposobu ustalenia przychodów – stosując zwolnienie od podatku tylko wobec alimentów zasądzonych wyrokami sądowymi wyłączył tę ulgę wobec alimentów ustalonych w umowach i w ugodach sądowych. Takie samo kryterium ustawodawca przyjął w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g) ustawy, w jego brzmieniu obowiązującym w 2003 r., w którym zwolnieniem objął odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku sądowego, a wyłączył odszkodowania ustalone w umowach i w ugodach. Przepis został poddany kontroli Trybunału Konstytucyjnego i w wyroku z dnia 29 listopada 2006 r. sygn. akt SK 51/06 uznany za niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP (OTK-A 2006/10/156). W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał na znaczenie ugody nadane jej przez ustawodawcę i jej doniosłą rolę w postępowaniu sądowym. Oceniał politykę zmierzającą do rozszerzenia polubownego załatwiania spraw jako zasługującą na pełną aprobatę ze względu na korzyści dla stron i dla państwa. Sytuację, w której ustawodawca zachęca strony do zakończenia postępowania ugodą, a jednocześnie nakłada na osobę, która zaakceptowała ugodowe załatwienie sprawy przed sądem, swoistą sankcję finansową w postaci obowiązku zapłacenia podatku od uzyskanego odszkodowania uznał za naruszającą zasady funkcjonowania demokratycznego państwa prawnego, w szczególności zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu powołanego wyroku znajduje pełne zastosowanie w przedmiotowej sprawie. Na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy niezgodność z zasadą demokratycznego państwa prawnego w stosunku do alimentów ustalonych w ugodzie sądowej także polega na rażącej niespójności rozwiązań prawnych przyjętych w dwóch gałęziach prawa. Podobnie jak

w przypadku odszkodowań ustawodawca nakłada na osobę, która zaakceptowała załatwienie sprawy o alimenty ugodą, swoistą sankcję finansową wyrażającą się wyłączeniem tego świadczenia od zwolnienia. Dla podatnika, na którego rzecz alimenty zostały ustalone w ugodzie oznacza to podwójne obciążenie, bowiem ze względu na istotę ugody zaakceptował alimenty mniejsze od żądanych lub zrezygnował z odsetek. Stosowanie kwestionowanego przepisu prowadzi zatem do sytuacji, w której – jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 listopada 2006 r. – podatnicy „...wpadają w pułapkę zastawioną na nich przez ustawodawcę, który najpierw zachęca do zawierania ugody, co niewątpliwie wiąże się z odciążeniem organów wymiaru sprawiedliwości i obniżeniem kosztów jego funkcjonowania, a następnie – nakłonionemu do ugody...” nakazuje płacić podatek od uzyskanych alimentów, co zmniejsza ich wysokość o 19 %, a którego nie płaciłby w przypadku zasądzenia alimentów wyrokiem. „Jest to bardzo wysoka cena ugody sądowej, mogąca wywołać wrażenie, że prawo jest niesprawiedliwe, gdyż karze tych, którzy podjęli zachowania wysoko oceniane przez ustawodawcę i pożądane w skali całego porządku prawnego.(...) Ustawodawca wysyła do obywateli sygnały idące w przeciwnych kierunkach: na gruncie jednej gałęzi prawa traktuje zawarcie ugody sądowej jako zachowanie pozytywne, zdecydowanie dodatnio oceniane przez porządek prawny, na gruncie innej gałęzi prawa to samo zachowanie traktuje jako „niepełnowartościowe” czy też podejrzanę.”

W zastosowanej w ustawie konstrukcji źródeł przychodów – art. 10 - co do zasady chodzi o przychody generowane w wyniku stosunków cywilnoprawnych, stosunków pracy lub stosunków pokrewnych, prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej czy osobistego wykonywania działalności, jak również o przychody wynikające z systemu zabezpieczenia społecznego czy opieki społecznej. Przychodami wywodzącymi się wyłącznie z powiązań rodzinnych są tylko te, których źródłem jest ustawowy obowiązek alimentacyjny. Obowiązek ten znajduje umocowanie w art. 18 i 71 Konstytucji RP wyrażających zasadę ochrony rodziny. W wyroku z 7 czerwca 1999 r. sygn. K 18/98 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty wartości objętych Konstytucją, w tym przewidzianych w art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji RP. Realizując tę ochronę ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzenia regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie. (OTK 1999/5/95).

Tymczasem podatnik zawierający ugodę w sprawie o alimenty może nie wiedzieć o podatkowych skutkach tej decyzji i przy uzgadnianiu wysokości

alimentów nie uwzględnić faktu ich opodatkowania, przez co wysokość alimentów nie zapewni zaspokojenia uzasadnionych potrzeb uprawnionego.

Kwestionowanego unormowania nie uzasadnia dążenie do wyeliminowania porozumienia między stronami ugody w celu uniknięcia podatku przez zobowiązanego. Skuteczną barierą dla takich zamierzeń jest sądowa kontrola ugody, istota obowiązku alimentacyjnego, graniczna kwota alimentów zwolnionych od podatku oraz brak ulg z tytułu zapłaconych alimentów.

Z przedstawionych względów Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

2. Na tle art. 21 ust. 1 pkt 127 ustawy oczywiste jest zróżnicowanie zasad opodatkowania alimentów, a tym samym odmienne ukształtowanie sytuacji podatkowej otrzymujących je podatników. Wśród podmiotów uprawnionych do alimentów ustawodawca wyodrębnił dwie zasadnicze grupy. Do pierwszej należą dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny (lit. a), do drugiej pozostali uprawnieni do alimentów (lit. b). W ramach drugiego zbioru ustawodawca dokonał dalszego podziału, obejmując bowiem zwolnieniem kwoty nieprzekraczające 700 zł miesięcznie spowodował, że w przypadku otrzymywania kwot przekraczających tę granicę, nadwyżka podlega opodatkowaniu. W grupie objętej zwolnieniem ustawodawca dokonał podziału podatników otrzymujących alimenty w wysokości do 700 zł miesięcznie na tych, którzy są uprawnieni do ulgi, gdyż alimenty zostały zasądzone wyrokiem sądowych i na tych, którzy z niej nie korzystają, bowiem otrzymywane przez nich świadczenie zostało ustalone w umowie lub w ugodzie sądowej.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada równości w prawie polega na tym, iż „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowani równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów (adresatów) prawa” (zob. wyroki: z 6 maja 1998 r. sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z 20 października 1998 r. sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z 17 maja 1999 r., sygn. P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z 21 września 1999 r., sygn. K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z 4 stycznia 2000 r., sygn. K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z 18 grudnia 2000 r., sygn. K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298;

z 21 maja 2002 r., sygn. K. 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32; z 9 maja 2005 r. SK 14/04, OTK-A 2005/5/47).

Dla oceny czy konkretne zróżnicowanie sytuacji podmiotów prawa jest dopuszczalne w świetle zasady równości kluczowe znaczenie ma zatem ustalenie „cechy istotnej” przesądzającej o uznaniu porównywalnych grup podmiotów za podobne lub odmienne oraz stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny.

Cechą istotną, od której ustawodawca uzależnił w art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy wyłączenie od zwolnienia podatników otrzymujących alimenty w wysokości nie przekraczającej 700 zł miesięcznie jest ustalenie świadczenia w ugodzie sądowej, a nie w wyroku sądowym.

Rozważania przedstawione w punkcie poprzedzającym prowadzą do konstatacji, że art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy jest niezgodny z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Niewątpliwie w przepisie tym chodzi o takie same świadczenia. Ich źródłem jest ustawowy obowiązek alimentacyjny, którego prawidłowa realizacja powinna być w szczególności sposobem zabezpieczona przez państwo ze względu na zasady wyrażone w art. 18 i 71 Konstytucji RP. Sytuacja prawna podatników, na których rzecz alimenty zostały ustalone w ugodzie sądowej lub zasądzone w wyroku sądowym jest taka sama: w obu przypadkach sprawy sądowe zostały prawomocnie zakończone, a alimenty ustalone w ugodzie i w wyroku są egzekwowane według tych samych zasad. Podatnicy otrzymujący alimenty na podstawie wyroku sądowego lub ugody sądowej należą do tej samej kategorii i dlatego powinni być tak samo traktowani.

Zważywszy powyższe Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdza, że zasadnym jest wyeliminowanie z obrotu prawnego art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy w części, w jakiej przepis ten wyłącza od przewidzianego w nim zwolnienia alimenty ustalone w ugodach sądowych.

