



**PK VIII TK 97.2016**

**SK 13/16**

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	03. 01. 2017
L.dz. ....	L. zół. ....

## **TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną B K. o stwierdzenie, że art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), „w brzmieniu obowiązującym w roku 2008 (przedmiot kontroli) jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie 2, w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie w jakim uzależnia on prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne od wysokości świadczeń alimentacyjnych otrzymywanych przez to dziecko od rodziców oraz w zakresie, w jakim uzależnia on prawo do skorzystania z takiego odliczenia od formy w jakiej spełniane są przez rodziców świadczenia alimentacyjne”

- na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) – wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

### UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna została złożona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

B K., dalej: Skarżąca,

W stosunku do syna Skarżącej orzeczono znaczny stopień niepełnosprawności.

Ojciec syna Skarżącej łoży na niego alimenty, których suma w roku 2008 wyniosła zł.

Skarżąca odliczyła od swojego dochodu uzyskanego w 2008 r., stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, kwotę zł z tytułu wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne dotyczące jej syna.

Decyzją z dnia lipca 2010 r. organ podatkowy pierwszej instancji określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie zł.

W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy stwierdził m.in., że syn Skarżącej, będący osobą niepełnosprawną, w roku podatkowym 2008 uzyskał

dochód w łącznej kwocie                      zł, na którą składały się: a) renta socjalna w kwocie                      zł; b) alimenty w kwocie                      zł; c) zasiłek pielęgnacyjny w kwocie                      zł. Z uwagi na to, że dochód ten przekroczył kwotę 9.120 zł, organ podatkowy uznał, iż Skarżąca nie mogła odliczyć od swojego dochodu uzyskanego w 2008 r. wydatków w kwocie                      zł poniesionych na cele rehabilitacyjne syna, gdyż nie miały do niej zastosowanie przepisy art. 26 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 26 ust. 7e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

Po rozpoznaniu odwołania Skarżącej Dyrektor Izby Skarbowej w K., decyzją z dnia                      października 2010 r., uchylił w części decyzję organu pierwszej instancji i orzekł o obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2008 do kwoty                      zł – uwzględniając korektę wysokości kosztów uzyskania przez Skarżącą przychodów ze stosunku pracy W pozostałym zakresie utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy. W uzasadnieniu swojej decyzji organ odwoławczy stwierdził m.in., że z regulacji, zawartej w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., wynika, iż przepisy art. 26 ust.7a-7d i 7g tej ustawy stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają osoby niepełnosprawne – m.in. dzieci własne – jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9.120 zł. W konstrukcji art. 26 ust 7e u.p.d.o.f., podając wprost kwotę dochodu 9.120 zł, ustawodawca nie dokonał zaś żadnych ograniczeń co do źródeł uzyskania tego dochodu.

W wyroku z dnia                      kwietnia 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. uwzględnił skargę B                      K. na wskazaną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. i orzekł o jej uchyleniu.

W uzasadnieniu tegoż wyroku WSA w G. stwierdził m.in., iż w sytuacji, gdy przepis art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. uzależnia stosowanie ulgi rehabilitacyjnej od pozostawania niepełnosprawnego dziecka na utrzymaniu podatnika, to pojęcie dochodu, o którym stanowi ten przepis, nie dotyczy wypłacanych przez podatnika

na rzecz takiego dziecka świadczeń alimentacyjnych, gdyż są one formą utrzymania dziecka przez podatnika. Interpretacja tej regulacji ustawowej, uzależniająca prawo do stosowania ulgi rehabilitacyjnej w takim wypadku od wysokości kwoty tych alimentów, byłaby natomiast sprzeczna z art. 32 Konstytucji.

W konsekwencji WSA uznał, iż łączne odczytanie przepisów art. 9 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. a, art. 26 ust. 1 oraz art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, że dochody osoby niepełnosprawnej w postaci alimentów nie stanowią dochodów podatkowych, a tym samym nie mogą stanowić podstawy obliczenia podatku. Użyte w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. pojęcie *dochód* 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.

Wyrokiem z dnia lipca 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny, uwzględniając skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej w K., uchylił wyrok WSA w G. z dnia kwietnia 2011 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania temu sądowi.

W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł m.in., iż ustawodawca, określając w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. limit dochodu osoby niepełnosprawnej w wysokości 9.120,00 zł, nie zdefiniował tego dochodu jako *dochodu podlegającego opodatkowaniu*. Ustawodawca nie ograniczył sposobu opodatkowania tych dochodów oraz nie wprowadził regulacji, z której wynikałoby, że do dochodów określonych w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. nie wlicza się dochodów wolnych od podatku dochodowego. W związku z tym NSA stwierdził, że wysokość dochodów, o których mowa w tym przepisie, określa się uwzględniając wszystkie dochody osiągnięte przez osobę niepełnosprawną. Istotne jest bowiem, jakim rzeczywistym dochodem dysponuje osoba niepełnosprawna. W konsekwencji NSA stwierdził, iż sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni art. 26 ust.

7e u.p.d.o.f., przyjmując, że zawarte w treści tego przepisu pojęcie *dochodu* nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy WSA w G., mając na uwadze stan faktyczny i prawny sprawy oraz będąc związany, na podstawie art. 190 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.), wykładnią art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. dokonaną przez NSA w omawianym wyroku z dnia lipca 2013 r. – wyrokiem z dnia listopada 2013 r. oddalił skargę B K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z października 2010 r.

Wyrokiem z dnia sierpnia 2015 r. NSA oddalił skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku WSA w G. z dnia listopada 2013 r.

W uzasadnieniu swojego wyroku NSA wskazał m.in., iż podziela pogląd wyrażony przez NSA w wyroku z dnia lipca 2013 r., zgodnie z którym do dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., wlicza się także świadczenia alimentacyjne otrzymywane przez osobę niepełnosprawną. Dla skorzystania z uprawnienia określonego w tym przepisie konieczne jest łączne spełnienie przesłanek w postaci pozostawania osoby niepełnosprawnej na utrzymaniu podatnika oraz uzyskiwania przez tę osobę dochodów nieprzekraczających w roku podatkowym kwoty 9.120 zł. Określając limit dochodu osoby niepełnosprawnej w tej wysokości, ustawodawca nie zdefiniował go zaś jako dochodu podlegającego opodatkowaniu. W u.p.d.o.f. nie ma regulacji, które dawałyby podstawy do przyjęcia, iż do dochodów określonych w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. nie wlicza się dochodów wolnych od podatku dochodowego.

W konsekwencji NSA uznał, że sąd I instancji w zaskarżonym wyroku zasadnie przyjął, iż świadczenia alimentacyjne uzyskane przez syna Skarżącej, będącego osobą niepełnosprawną, stanowią dochód w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Na marginesie zauważyć należy, że w uzasadnieniu omawianego wyroku z dnia sierpnia 2015 r. NSA stwierdził też, że w rozpoznawanej sprawie nie

powziął wątpliwości, które uzasadniałyby skierowanie pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie zgodności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. z Konstytucją.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., w zakresie, w jakim regulacja ta uzależnia prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne, ubezwłasnowolnione dziecko do skorzystania z prawa odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne dziecka od wysokości i formy świadczeń alimentacyjnych otrzymywanych przez to dziecko od rodziców.

Uzasadniając podniesione zarzuty, Skarżąca stwierdziła m.in., że kwestionowana regulacja pozbawiła ją prawa do odliczenia od dochodu (podstawy opodatkowania) wydatków na cele rehabilitacyjne poniesionych przez nią na rzecz niepełnosprawnego dziecka, z tego powodu, że *ojciec tego dziecka spełniał na jego rzecz świadczenia alimentacyjne w formie renty pieniężnej zasądzonej przez sąd i że po doliczeniu wartości tych świadczeń do innych dochodów niepełnosprawnego dziecka dochód ten przekroczył limit, od którego uzależnione jest prawo do skorzystania z takiej ulgi* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 2). Utraciła zatem prawo do ulgi podatkowej polegającej na możliwości odliczenia od dochodu wydatków na rehabilitację niepełnosprawnego dziecka, na podstawie kryteriów w postaci wysokości świadczeń alimentacyjnych, które rodzice spełniali na rzecz tego dziecka, oraz formy, w jakiej świadczenia te były spełniane.

W ocenie Skarżącej, norma wyrażona art. 26 ust. 7e w zw. z art 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. jest niezgodna z prawem do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych dla rodziny będącej w trudnej sytuacji społecznej oraz prawem do równego traktowania przez władze publiczne przy udzielaniu takiej pomocy, wynikającymi ze wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej wzorców kontroli: art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Skarżąca zwróciła przy tym uwagę, że, zgodnie z zaskarżoną regulacją, prawo do odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na rehabilitację niepełnosprawnych dzieci mają wyłącznie rodzice spełniający na rzecz tych dzieci świadczenia alimentacyjne, których wartość, łącznie z innymi dochodami niepełnosprawnego dziecka, nie przekracza kwoty 9.120 zł rocznie. Z takiej ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych nie będą więc mogli skorzystać rodzice, którzy dostarczają swoim niepełnosprawnym dzieciom środki utrzymania o wartości przekraczającej 9.120 zł, gdyż w takim przypadku dochody niepełnosprawnego dziecka zawsze przekroczą limit określony w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Skarżąca stwierdziła, iż, zgodnie z art. 71 ust. 1 Konstytucji, państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Tym samym, celem przepisów podatkowych powinno być wzmocnienie obowiązku alimentacyjnego na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25. roku życia, oraz dzieci, bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny. Tymczasem kwestionowane przepisy funkcjonują *w dokładnie przeciwny sposób*. Rodziny w trudnej sytuacji społecznej, w których rodzice dostarczają niepełnosprawnym dzieciom środki utrzymania o takiej wartości, że po doliczeniu tych świadczeń dochód niepełnosprawnego dziecka nie przekracza 9.120 zł w skali roku, mogą skorzystać z pomocy w formie ulgi podatkowej, polegającej na odliczeniu od dochodu wydatków rehabilitacyjnych poniesionych na rzecz tego dziecka. Natomiast rodzice, którzy w ramach realizacji swojego obowiązku alimentacyjnego dostarczają swojemu niepełnosprawnemu dziecku środków utrzymania o większej wartości, nie mogą skorzystać z pomocy władz publicznych udzielanej w formie tej ulgi podatkowej.

Według Skarżącej, *taka treść i sposób stosowania normy prawnej wyrażonej w tych przepisach narusza prawo tych rodziców do uzyskania szczególnej pomocy władz publicznych dla rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji społecznej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6). Prowadzić to ma

również do zróżnicowana sytuacji prawnopodatkowej rodziców niepełnosprawnych dzieci, które pozostają na ich utrzymaniu, w zakresie uzyskiwania szczególnej pomocy państwa w formie ulgi podatkowej, na podstawie kryterium, jakim jest wysokość spełnianych na rzecz dzieci świadczeń alimentacyjnych. Rodzice, którzy spełniają te świadczenia w niższej kwocie, mogą bowiem skorzystać z *ulgi rehabilitacyjnej*, a dyskryminowani są rodzice, którzy spełniają je w kwocie wyższej, gdyż są pozbawieni prawa do tej ulgi podatkowej.

Skarżąca wskazała ponadto, że, zgodnie z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., świadczenia alimentacyjne spełniane w formie renty pieniężnej, tj. miesięcznych rat wypłacanych w gotówce, zaliczane są do dochodu niepełnosprawnego dziecka, od którego wysokości uzależnione jest skorzystanie z *ulgi rehabilitacyjnej* przez jego rodzica. Do dochodu tego nie zalicza się natomiast świadczeń alimentacyjnych polegających na osobistych staraniach o utrzymanie dziecka i pokrywaniu kosztów jego utrzymania. Ta forma spełniania świadczeń alimentacyjnych nie ma bowiem żadnej skonkretyzowanej i mierzalnej wartości, a więc nie można określić kwoty, którą z tego tytułu należałoby doliczyć do dochodu niepełnosprawnego dziecka.

W związku z tym zaskarżona regulacja stawia rodziny pełne, w których oboje rodzice – w ramach wspólnego gospodarstwa – łożą na utrzymanie niepełnosprawnego dziecka, lecz finansowanie to nie stanowi dochodu tego dziecka, w lepszej sytuacji prawnopodatkowej od rodzin, w których jedno z rodziców spełnia obowiązek alimentacyjny. Alimenty te stanowią bowiem dochód dziecka niepełnosprawnego, którego wysokość decyduje o możliwości skorzystania przez rodzica, na którego utrzymaniu dziecko to pozostaje, z prawa do odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Sytuacja prawna rodziców utrzymujących niepełnosprawne dzieci i zakres przysługujących tym rodzicom praw podmiotowych zróżnicowane są zatem także



na podstawie dyskryminującego kryterium, jakim jest forma (postać) spełnianych na rzecz niepełnosprawnego dziecka świadczeń alimentacyjnych.

Skarżąca podkreśliła też, że kwestionowana regulacja prowadzi do sytuacji, w jakiej rodziny niepełne, w których rodzice są rozwiedzeni i jedno z rodziców realizuje swój obowiązek alimentacyjny przez wypłatę renty pieniężnej zasądzonej przez sąd, mimo ich trudniejszej sytuacji społecznej, mogą nie otrzymywać szczególnej pomocy władz publicznych, realizowanej w formie ulgi podatkowej. Normalnie funkcjonujące rodziny, utrzymujące niepełnosprawne dzieci, których sytuacja społeczna jest w związku z tym lepsza, pomoc taką mogą natomiast otrzymywać.

Udział w postępowaniu zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich, dalej: Rzecznik lub RPO, który wniósł o stwierdzenie, że art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., w zakresie, *w jakim uzależnia prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne, od formy, w jakiej spełniane są świadczenia alimentacyjne*, jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zd. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Rzecznik podniósł m.in., że kwestionowana regulacja różnicuje warunki uzyskania świadczeń publicznych przez rodziny utrzymujące osobę niepełnosprawną oraz pozostałe rodziny, a w szczególności te, które znajdują się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (zwłaszcza wielodzietne i niepełne) – co jest niezgodne z przepisami art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

W ocenie RPO, istotną wspólną cechą tych grup podmiotów, uzasadniającą ich równe traktowanie, jest utrzymywanie osoby niepełnosprawnej. Za cechę relewantną nie może bowiem zostać uznane otrzymywanie świadczeń alimentacyjnych na podstawie wyroku sądu.

W opinii Rzecznika, tezę tę uzasadnia natura relacji rodzic-dziecko, wynikająca z przepisów ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i

opiekuńczy (Dz. U. z 2015 r., poz. 2082 ze zm., dalej: k.r.i.o.), w szczególności zaś art. 128 i art. 133 § 1 tej ustawy.

Jak wskazał przy tym Rzecznik, z przepisów k.r.i.o. nie wynika, aby przymusowa realizacja obowiązku alimentacyjnego była całkowicie odrębną instytucją niż dobrowolne świadczenia alimentacyjne. Z perspektywy podatku dochodowego od osób fizycznych, realizacja obowiązku alimentacyjnego przez rodziców na podstawie wyroku sądu – jak wskazują przepisy k.r.i.o. – nie wiąże się z przyznaniem dodatkowych świadczeń wykraczających poza realizację potrzeb dziecka przez rodziców spełniających obowiązek alimentacyjny dobrowolnie. Rzecznik zwrócił też uwagę, że, dla dziecka, alimenty nie stanowią żadnego przysporzenia w sensie ekonomicznym

Zdaniem Rzecznika, 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 określony w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. próg, nie mogą skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej. W przypadku zaś rodziców realizujących obowiązek alimentacyjny dobrowolnie kwota świadczeń alimentacyjnych nie wpływa na ich prawo do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej.

Rzecznik podkreślił, że, zgodnie z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, *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* (uzasadnienie wniosku RPO, str. 8). Jego zdaniem, proporcja pomiędzy interesami tych dwóch grup podmiotów została *zachwiana* na niekorzyść członków rodzin, co do których ustawodawca deklaruje szczególną ochronę. Trudno jest bowiem 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 sumę wymienioną w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., oraz rodziców, którzy z przyczyn życiowych utrzymują dzieci w formie alimentów w takich samych kwotach.

W ocenie RPO, wprowadzone przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania dochodów dzieci, których osiągnięcie pozbawia rodzica ulgi rehabilitacyjnej, nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią zaskarżonej regulacji. Wprowadzone zróżnicowanie nie znajduje też uzasadnienia w wartościach konstytucyjnych, w szczególności w zasadzie sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Nie jest bowiem społecznie uzasadnione pozbawienie – bez racjonalnego uzasadnienia – prawa do ulgi rehabilitacyjnej podatników charakteryzujących się 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.

Zdaniem RPO, państwo demokratyczne nie spełniło tym samym *swojego zobowiązania do szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (...) oraz powinności respektowania zasady proporcjonalności w ograniczeniu swobód obywatelskich. W rezultacie (...) 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* (pismo Rzecznika z dnia 24 sierpnia 2016 r., str. 9, 10).

Skarżąca jako wzorce kontroli wskazała w niniejszej sprawie przepisy art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 i art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 71 ust. 1 Konstytucji, *państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.*

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji wyraża prawo podmiotowe podlegające ochronie w trybie skargi konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 maja 2001 r., sygn. P 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 83; 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37; 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 51; 15 listopada 2005 r., sygn. P 3/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 115; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112. Pogląd taki prezentowany jest również w piśmiennictwie (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003 r., komentarz do art. 71, str. 4).

Konstytucja, nakazując w art. 71 ust. 1 zdanie pierwsze, władzom publicznym uwzględnianie interesów (dobra) rodziny, określa jednocześnie beneficjentów tego prawa (członków rodziny, gdyż to im przede wszystkim przysługuje zdolność bycia podmiotem prawa konstytucyjnego) oraz minimalny standard ochrony i pomocy.

Przepis art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji precyzuje wymagany poziom świadczeń na rzecz rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietnych i niepełnych. Pomoc ta powinna mieć charakter szczególny, a więc wykraczający poza zwykłą pomoc dla osób utrzymujących dzieci albo pomoc świadczoną innym osobom. Szczególny charakter pomocy ze strony państwa wskazuje na konieczność podejmowania takich działań władz publicznych, które wykraczać będą poza normalny standard ochrony wolności i praw. Chodzi tu zatem o działania przewyższające ów zwykły poziom ochrony gwarantowanej konstytucyjnie. Posłużenie się terminem *szczególny* odczytywać należy jako skierowany w stosunku do władzy publicznej nakaz bardziej intensywnego traktowania pewnej grupy podmiotów z uwagi na sytuację faktyczną, w jakiej się znajdują, to jest wykraczającego poza zakres *zwykłego* uwzględniania potrzeb tych podmiotów. W żadnym wypadku nie

oznacza to jednak zwolnienia rodziny z ciężącego na niej obowiązku alimentacyjnego. Uprawnienia do pomocy świadczonej przez władze publiczne rodzinom, znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, określone są w różnych ustawach. Szczególna pomoc ze strony władz publicznych nie ogranicza się więc wyłącznie do zasiłków rodzinnych i dotyczy także innych form pomocy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 maja 2001 r., sygn. P 15/00, *op. cit.*; 15 października 2001 r., sygn. K 12/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 213; 15 listopada 2005 r., sygn. P 3/05, *op. cit.*; 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25; 9 lipca 2012 r., sygn. P 59/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 76; 20 grudnia 2012 r., sygn. K 28/11, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 137; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29).

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. Znajdowanie się w trudnej sytuacji społecznej winno być natomiast utożsamiane z *nienaturalnym, zachwianym stanem osobowym rodziny oraz zakłóceniami w jej funkcjonowaniu z racji niewypełnienia lub nienależytego wypełniania ról społecznych przez członków rodziny* (*vide* – A. Korcz-Maciejko, W. Maciejko, *Świadczenia rodzinne. Komentarz*, Warszawa 2009 r., str. 34).

Wymienione przesłanki należy rozpatrywać rozłącznie, tzn. obowiązek szczególnej pomocy państwa aktualizuje się już przy wystąpieniu jednej z nich, choć często będą one spełnione równocześnie (np. rozwód najczęściej oznacza obniżenie poziomu życia wszystkich członków rodziny) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 83).

Prawa podmiotowego, o którym mowa w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, mogą dochodzić członkowie rodziny, która jest jego beneficjentem, w granicach określonych – z mocy art. 81 Konstytucji – w ustawie, wynikających z ustalonej przez ustawodawcę polityki społecznej. Znaczy to, że Konstytucja

pozostawia ustawodawcy określenie form i zakresu pomocy udzielanej rodzinom, o których mowa w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Ustawodawca ma przy tym w tej materii daleko idącą swobodę regulacyjną, ograniczoną jednak zasadami i przepisami konstytucyjnymi oraz obowiązkiem poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. P 33/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 70). Różnicowanie dostępu do pomocy państwa podlega ocenie z punktu widzenia ogólnej zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06, *op. cit.*).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 32 Konstytucji, to z wyrażonej w nim zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą, relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne. Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale musi mieć charakter relewantny, czyli musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli jest zgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej. Zakazane jest natomiast

różnicowanie niesprawiedliwe (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70; 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz.60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117).

Przepis art. 2 Konstytucji stanowi, iż *Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.*

Wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej przepisy art. 26 ust. 1 pkt 6 i art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. stanowią:

*Art. 26.1. Podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 29-30c, art. 30e i art. 30f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 3b-3e, 4-4e i 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot:*

(...)

*6) 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;*

(...)

*7e. Przepisy ust. 7a-7d i ust. 7g stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe – jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9.120 zł.*

Przepisy art. 26 ust. 7a - 7d i ust. 7g u.p.d.o.f., do których odwołuje się ust. 7e tegoż artykułu, stanowią:

*Art. 26. (...).*

*7a. Za wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 6, uważa się wydatki poniesione na:*

- 1) adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;*
- 2) przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;*
- 3) zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego;*
- 4) zakup wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;*
- 5) odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym;*
- 6) odpłatność za pobyt na leczeniu w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, za pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne;*
- 7) opłacenie przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2.280 zł;*
- 8) utrzymanie przez osoby niewidome i niedowidzące zaliczone do I lub II grupy inwalidztwa oraz osoby z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczone do I grupy inwalidztwa psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2.280 zł;*
- 9) opiekę pielęgniarstwa w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi*



*opiekuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa;*

- 10) *opłacenie tłumacza języka migowego;*
- 11) *kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25 roku życia;*
- 12) *leki – w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy faktycznie poniesionymi wydatkami w danym miesiącu a kwotą 100 zł, jeśli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stosować określone leki (stale lub czasowo);*
- 13) *odpłatny, konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne:*
  - a) *osoby niepełnosprawnej - karetką transportu sanitarnego,*
  - b) *osoby niepełnosprawnej, zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa, oraz dzieci niepełnosprawnych do lat 16 - również innymi środkami transportu niż wymienione w lit. a;*
- 14) *używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16 roku życia, dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne - w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.280 zł;*
- 15) *odpłatne przejazdy środkami transportu publicznego związane z pobytem:*
  - a) *na turnusie rehabilitacyjnym,*
  - b) *w zakładach, o których mowa w pkt 6,*
  - c) *na koloniach i obozach dla dzieci i młodzieży, o których mowa w pkt 11.*

7b. Wydatki, o których mowa w ust. 7a, podlegają odliczeniu od dochodu, jeżeli nie zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych lub ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie. W przypadku gdy wydatki były częściowo sfinansowane (dofinansowane) z tych funduszy (środków), odliczeniu podlega różnica pomiędzy poniesionymi wydatkami a kwotą sfinansowaną (dofinansowaną) z tych funduszy (środków) lub zwróconą w jakiegokolwiek formie.

7c. W przypadku wydatków, o których mowa w ust. 7a pkt 7, 8 i 14, nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających ich wysokość. Jednakże na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, w szczególności:

- 1) wskazać z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika;
- 2) okazać certyfikat potwierdzający status psa asystującego;
- 3) okazać dokument potwierdzający zlecenie i odbycie niezbędnych zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych.

7d. Warunkiem odliczenia wydatków, o których mowa w ust. 7a, jest posiadanie przez osobę, której dotyczy wydatek:

- 1) orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, określonych w odrębnych przepisach, lub
- 2) decyzji przyznającej rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, albo
- 3) orzeczenia o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16 roku życia, wydanego na podstawie odrębnych przepisów.

(...).

*7g. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 6, może być dokonane również w przypadku, gdy osoba, której dotyczy wydatek, posiada orzeczenie o niepełnosprawności wydane przez właściwy organ na podstawie odrębnych przepisów obowiązujących do dnia 31 sierpnia 1997 r.*

W świetle regulacji zawartych w u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c tej ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) zaniechano poboru podatku (art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f tej ustawy nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Na podstawie cytowanego art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. podatnik mający na utrzymaniu osobę niepełnosprawną ma prawo do odliczenia od swojego dochodu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, kwot przeznaczonych na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez tę osobę niepełnosprawną, poniesionych w danym roku podatkowym.

Jest to tzw. ulga podatkowa rehabilitacyjna, dalej: ulga rehabilitacyjna, którą można traktować jako nawiązującą bezpośrednio do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych rodziny. Wynika to z faktu, że podmiotem uprawnionym do skorzystania z tej ulgi jest nie tylko podatnik będący osobą niepełnosprawną, ale także członek rodziny, na utrzymaniu którego osoba niepełnosprawna pozostaje (*vide* – K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie*

*podatkowym*, Warszawa 2013 r., *Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych i ich wpływ na opodatkowanie dochodów rodziny*, LEX/el).

Ulga rehabilitacyjna ma na celu wspomóc materialnie rodziny mające na utrzymaniu osoby niepełnosprawne poprzez zredukowanie ich obciążeń podatkowych.

W art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f. określony został katalog wydatków, które zaliczane są do wydatków, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 tej ustawy, tj. mogą być odliczone przez podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W przepisach art. 26 ust. 7b - 7g u.p.d.o.f. określone zaś zostały zasady i warunki dokonywania tych odliczeń.

Z literalnego brzmienia przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wynika, że podatnik, na którego utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna, może skorzystać z uprawnień określonych w art. 26 ust. 1 pkt 6 tej ustawy, gdy dochód uzyskany przez tę osobę niepełnosprawną w roku podatkowym nie przekroczy kwoty 9.120 zł.

Prawo do stosowania przez podatnika ulgi podatkowej określonej w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. uzależnione jest zatem od ustalenia, czy osoba niepełnosprawna pozostaje na utrzymaniu podatnika oraz czy dochód uzyskany przez tę osobę nie przekracza rocznie kwoty 9.120 zł.

W niniejszej sprawie konieczne jest odniesienie się do kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. Ts 404/15, nadał skardze konstytucyjnej sformułowanej przez Skarżącą dalszy bieg.

W związku z tym podnieść trzeba, że na każdym etapie postępowania Trybunał Konstytucyjny jest obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania skargi. Badanie przez Trybunał Konstytucyjny, czy skarga konstytucyjna spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi niezbędne do jej rozpoznania, następuje także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu tejże skargi do merytorycznego rozpoznania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8).

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072), skarga konstytucyjna powinna zawierać wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, a także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie

relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko – Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114).

Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami konstytucyjnymi, które stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem skarżącego jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 5/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 58).

Trybunał Konstytucyjny, orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność

samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy oraz wskazania wzorca kontroli konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2007 r., sygn. SK 98/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 56 i 25 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2011 r., sygn. SK 15/09, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 98 i 25 lutego 2014 r., sygn. SK 65/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 13).

Zauważyć w tym kontekście należy, że, jak już wcześniej podniesiono, w niniejszej sprawie w *petitum* skargi konstytucyjnej jako wzorce kontroli zostały wskazane art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej brak jest jednak uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji. Skarżąca nie przedstawiła argumentacji uprawdopodobniającej zarzuty dotyczące naruszenia wzorca z art. 2 Konstytucji. Nie wskazała, w jaki sposób zaskarżone przepisy naruszają ten wzorzec kontroli, i nie powołała dowodów na poparcie swojej tezy. W szczególności nie wskazano, która z zasad wywodzonych z tego wzorca kontroli i w jaki sposób została naruszona przez zaskarżoną normę prawną oraz zarzutu tego nie uzasadniono.

Przytoczona w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej argumentacja dotyczy zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Nie można uznać za wystarczające uzasadnienie zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 2 Konstytucji wskazania, iż przepis ten pozostaje w związku z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej.

W świetle powyższego uznać należy, że, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z wzorcem z art. 2 Konstytucji, skarga konstytucyjna nie spełnia przesłanki formalnej z art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z

dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072).

W związku z tym postępowanie w niniejszej sprawie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072), mającego w tej sprawie zastosowanie na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074), wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W kontekście dopuszczalności kontroli zgodności zaskarżonej regulacji z wzorcami z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji zauważyć trzeba, że, jak już podniesiono, w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli został wskazany przepis art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., w zakresie, w jakim uzależnia on prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne od wysokości świadczeń alimentacyjnych otrzymywanych przez to dziecko od rodziców oraz w zakresie, w jakim uzależnia on prawo do skorzystania z takiego odliczenia od formy w jakiej spełniane są przez rodziców świadczenia alimentacyjne.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca w istocie kwestionuje konstytucyjność przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przepis ten przewiduje, iż do określonego w nim dochodu niepełnosprawnego dziecka zalicza się także otrzymane przez nie od rodziców alimenty. Zarzut niekonstytucyjności dotyczy zatem tegoż przepisu, w jego rozumieniu przyjętym w omawianym wyroku NSA z dnia 11 sierpnia 2015 r., stanowiącym orzeczenie ostatecznie rozstrzygające o konstytucyjnych prawach Skarżącej, zgodnie z którym to rozumieniem przyznane wyrokiem sądowym alimenty od jednego z rodziców dla niepełnosprawnego dziecka zaliczane są do



dochodu tegoż dziecka, od którego wysokości uzależnione jest prawo do korzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez rodzica, na którego utrzymaniu dziecko to pozostaje.

W związku z tym zauważyć trzeba, że w odniesieniu do kwestii dopuszczalności zaliczenia do dochodów, o których mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., alimentów uzyskanych przez osobę niepełnosprawną w orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowane są odmienne stanowiska. Podkreślić przy tym trzeba, że orzeczenia sądów administracyjnych zawierające rozstrzygnięcie w tym przedmiocie są nieliczne.

Wskazać należy, że w wyroku z dnia 14 października 2008 r., sygn. I SA/Po 997/08 (LEX nr 498278), WSA w Poznaniu zajął stanowisko, iż *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.*

Uzasadniając ten pogląd, WSA w Poznaniu wskazał m.in., iż, zgodnie z art. 128 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2015 r., poz. 2082 ze zm., dalej: k.r.i.o.), obowiązek alimentacyjny jest to obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania. Obowiązek ten jest skonkretyzowany w art. 133 § 1 k.r.i.o., zgodnie z którym rodzice obowiązani są do świadczeń alimentacyjnych względem dziecka, które nie jest w stanie utrzymać się samodzielnie. WSA stwierdził, że w świetle tych przepisów k.r.i.o. *nie ulega wątpliwości, iż skoro przepis art. 26 ust. 7e uzależnia stosowanie ulgi rehabilitacyjnej od pozostawiania niepełnosprawnego dziecka na utrzymaniu podatnika, to pojęcie dochodu, o którym stanowi ten przepis nie dotyczy wypłacanych przez podatnika na rzecz takiego dziecka świadczeń alimentacyjnych, gdyż są one formą utrzymania dziecka przez podatnika. Natomiast interpretacja tej regulacji ustawowej uzależniająca prawo do stosowania ulgi rehabilitacyjnej w takim wypadku od*

wysokości kwoty tych alimentów byłaby sprzeczna z zasadami konstytucyjnymi, tj. przede wszystkim art. 32 Konstytucji RP. Należałoby bowiem wówczas konsekwentnie przyjąć, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób różny traktuje rodziców, którzy utrzymują dzieci niepełnosprawne pozostając w małżeństwie i mieszkając wspólnie łożą na dziecko nawet całość swych dochodów w kwotach przekraczających rocznie wymienioną w ustawie sumę 9.120 zł – od rodziców, którzy z przyczyn życiowych pozostają od dzieci tych odseparowani i utrzymują je w formie alimentów w takich samych kwotach.

Sąd zwrócił też uwagę, że interpretacja, zgodnie z którą świadczenia alimentacyjne wpłacane na rzecz niepełnosprawnego dziecka miałyby być zaliczane do dochodu w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., czyniłaby z punktu widzenia podatnika nieopłacalnym utrzymywanie dziecka w formie alimentów w kwocie powyżej 760 złotych miesięcznie, co z jednej strony mogłoby doprowadzać do obchodzenia prawa poprzez wykazywanie niższych alimentów niż faktycznie wypłacane albo z drugiej strony do pokrzywdzenia niepełnosprawnego dziecka i płacenia tych świadczeń poniżej wyliczonej w ustawie kwoty.

Odmienne stanowisko, poza omawianymi wyrokami NSA z dnia lipca 2013 r. i sierpnia 2015 r. (wydanymi w sprawie Skarżącej, w związku z którą skierowała ona skargę konstytucyjną), zaprezentowane zostało przez WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 5 lutego 2015 r., sygn. I SA/Sz 1019/14 (LEX nr 1650460), w którym przyjęto, iż alimenty zasądzone na rzecz pełnoletniego niepełnosprawnego pozostającego na utrzymaniu matki i wypłacone do jej rąk stanowią dochód, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził m.in., iż w sytuacji, gdy ustawodawca określając w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. limit dochodu osoby niepełnosprawnej w wysokości 9.120 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 ww. 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, istotne jest bowiem, jakim rzeczywistym dochodem dysponuje osoba niepełnosprawna.*

W piśmiennictwie wskazuje się, że dochód, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., obejmuje także dochody osoby niepełnosprawnej zwolnione od podatku dochodowego (*vide* – R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, 2015 r., komentarz do art. 26 ustawy o podatku dochodowym, LEX/el).

Prezentowany jest także pogląd aprobujący stanowisko wyrażone w powołanym wyroku WSA w Poznaniu o sygn. I SA/Po 997/08, zgodnie z którym pojęcie dochodu w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. nie dotyczy świadczeń alimentacyjnych będących ustawową formą dostarczania środków utrzymania na rzecz własnego, niepełnosprawnego dziecka (*vide* K. Świech, *op. cit.*).

W kontekście niniejszej sprawy przytoczyć należy, zachowujący aktualność, pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 27 października 2010 r., sygn. K 10/08 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81), iż *w razie konkretnej kontroli konstytucyjności w postaci skargi konstytucyjnej, gdzie kontroli jest poddany przepis będący podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia, chodzi o normę o treści i zakresie obowiązywania wynikającym z ustalonego, powszechnego znaczenia w rzeczywistości nadawanego kontrolowanym przepisom, a nie o jedną z możliwych wersji abstrakcyjnie dokonywanej interpretacji.* Trybunał stwierdził nawet, że *w sytuacji kontroli konkretnej, i to w szczególności dotyczącej skargi konstytucyjnej, dla przyjęcia, że mamy do czynienia z nadaniem przepisowi określonego rozumienia, nie wystarczy, aby rozumienie to wynikało z jednoznacznej i autorytatywnej uchwały Sądu Najwyższego, mającej walor zasady prawnej. Możliwość przeprowadzenia kontroli w trybie skargi konstytucyjnej uzależniona jest ponadto od uznania, że taka uchwała SN nadała zakwestionowanemu przepisowi jednolite znaczenie. Tym samym w przypadku skargi konstytucyjnej nie wystarczy swoiste*

*domniemanie utrwalonego rozumienia określonego przepisu wynikające z jednoznacznego i autorytatywnego orzecznictwa najwyższych instancji sądowych naszego kraju.*

W świetle powyższego oraz uwzględniając jednostkowy charakter orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących kwestionowanego zagadnienia, zasadnie można przyjąć, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych nie doszło do ukształtowania się jednolitej, trwałej i powszechnej wykładni w przedmiocie zaliczenia do dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., zasądzonych przez sąd alimentów wpłaconych przez rodzica na rzecz niepełnosprawnego dziecka pozostającego na utrzymaniu drugiego z rodziców.

W związku z tym podnieść trzeba, że Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo. Ukształtowany w procesie stosowania prawa określony sposób rozumienia przepisu odbiegać może dalece od literalnego brzmienia, jakie nadał mu prawodawca. Organy stosujące prawo, w tym przede wszystkim sądy, mogą bowiem w drodze wykładni prawa wydobywać z aktów normatywnych treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja. Kognicja Trybunału Konstytucyjnego obejmuje zatem także takie treści normatywne, które zostały niejako twórczo wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego utrwalonej w sposób oczywisty wykładni. Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli taka stabilizacja nastąpiła, to przyjmuje się że przepis zyskał rozumienie przyjęte w tej wykładni. To rozumienie przepisu przyjmuje się jako

podstawę oceny jego konstytucyjności. Norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką może być zatem przedmiotem kontroli konstytucyjności, ale tylko wtedy, gdy utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 i 14 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 275/14, OTK ZU z 2016 r., seria B, nr 345 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18).

Jak już wskazano, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym nie została jednak ukształtowana wykładnia przepisu art. 26 ust. 7e, w zakresie dotyczącym zaliczenia do dochodu niepełnosprawnego dziecka otrzymanych przez nie świadczeń alimentacyjnych, która miałaby charakter jednolity, powszechny i stały. W szczególności regulacji tej nie zostało nadane powszechnie akceptowane i utrwalone rozumienie, które, w ocenie Skarżącej, jest niezgodne z Konstytucją.

Wyklucza to zastosowanie w niniejszej sprawie stanowiska, zgodnie z którym przedmiotem kontroli konstytucyjności mogłaby być norma prawna dekodowana z zaskarżonych przepisów zgodnie z ustaloną praktyką, która ma charakter utrwalony i powszechny.

Jak już podniesiono, Trybunał Konstytucyjny nie jest zaś powołany do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w orzecznictwie sądowym. Nie mieści się bowiem w jego właściwości ustalanie powszechnie obowiązującej wykładni ustaw.

W świetle przytoczonej argumentacji uznać należy, że w niniejszej sprawie rozpoznanie skargi konstytucyjnej wykraczałoby poza kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

Postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072), stosowanego w tej sprawie z mocy art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Podtrzymując pogląd o niespełnieniu w niniejszej sprawie przesłanek do rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny, na marginesie należy zauważyć, że przepis art. 26 ust. 7e w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., rozumiany w ten sposób, że do dochodu niepełnosprawnego dziecka wlicza się także otrzymane przez nie świadczenia alimentacyjne, mógłby budzić wątpliwości co do zgodności z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Przepis art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f., w takim rozumieniu, mógłby bowiem prowadzić do zróżnicowania – w zakresie prawa do ulgi rehabilitacyjnej – sytuacji rodziców mających na utrzymaniu niepełnosprawne dziecko, względem którego realizują obowiązek alimentacyjny dobrowolnie, oraz rodziców utrzymujących takie dziecko, w stosunku do którego jedno z rodziców realizuje obowiązek alimentacyjny na podstawie wyroku sądu.

W przypadku bowiem, gdy, na skutek zaliczenia zasądzonych przez sąd alimentów do dochodów dziecka niepełnosprawnego, jego dochody przekroczą próg określony w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., utrzymujący je rodzic traci prawo do ulgi rehabilitacyjnej.

Natomiast w przypadku, gdy rodzice dobrowolnie realizują obowiązek alimentacyjny w stosunku do ich niepełnosprawnego dziecka, kwota uiszczanych świadczeń alimentacyjnych (w pieniądzu lub poprzez świadczenia rzeczowe) nie

wpływa na prawo do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez rodzica, na którego utrzymaniu dziecko to pozostaje. Rodzice, którzy utrzymują dziecko niepełnosprawne i wspólnie łożą dobrowolnie na to dziecko swoje dochody w kwotach przekraczających rocznie sumę 9.120 zł, mogą więc korzystać z ulgi rehabilitacyjnej na podstawie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Przy wskazanym rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., prawo do skorzystania z ulgi podatkowej przez rodzica, na którego utrzymaniu pozostaje niepełnosprawne dziecko, uzależnione byłoby zatem od formy, w jakiej dziecko to otrzymuje świadczenia alimentacyjne od drugiego z rodziców, tj. czy są one uiszczane dobrowolnie, czy też na podstawie wyroku sądowego.

Zauważyć należy, że wskazane zróżnicowanie nie pozostawałoby w bezpośrednim, racjonalnym związku z celem i treścią przepisów u.p.d.o.f. regulujących prawo do ulgi rehabilitacyjnej dla rodziców utrzymujących niepełnosprawne dziecko. Celem regulacji prawnych dotyczących ulgi rehabilitacyjnej jest bowiem choćby częściowe zrekompensowanie rodzicom osób niepełnosprawnych dodatkowych wydatków związanych z zapewnieniem dzieciom niepełnosprawnym właściwego wykonywania funkcji życiowych.

Brak jest racjonalnych przesłanek, które uzasadniałyby – w zakresie prawa do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej – różne traktowanie rodziców utrzymujących dzieci niepełnosprawne w zależności od tego, czy obowiązek alimentacyjny wobec tegoż dziecka spełniany jest przez nich dobrowolnie, czy też na podstawie wyroku sądowego zasądzającego alimenty.

W tym aspekcie wskazać trzeba, że, zgodnie 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.*

Obowiązek alimentacyjny, o którym mowa w tym przepisie, został skonkretyzowany w art. 133 § 1 k.r.i.o., w myśl 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.*

Zakres świadczeń alimentacyjnych zależy od usprawiedliwionych potrzeb uprawnionego oraz od zarobkowych i majątkowych możliwości zobowiązanego (art.135 § 1 k.r.i.o.).

Zgodnie z art. 135 § 2 k.r.i.o., wykonanie obowiązku alimentacyjnego względem dziecka, które nie jest jeszcze w stanie utrzymać się samodzielnie, albo wobec osoby niepełnosprawnej może polegać w całości lub w części na osobistych staraniach o utrzymanie lub o wychowanie uprawnionego; w takim wypadku świadczenie alimentacyjne pozostałych zobowiązanych polega na pokrywaniu w całości lub w części kosztów utrzymania lub wychowania uprawnionego.

Obowiązek alimentacyjny powstaje więc z mocy prawa. Obowiązek ten obciąża oboje rodziców w jednakowym stopniu. Wypływa to z treści art. 27 k.r.i.o., zgodnie z którym oboje małżonkowie obowiązani są, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczynić się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Zadośćuczynienie temu obowiązkowi może polegać także, w całości lub w części, na osobistych staraniach o wychowanie dzieci i na pracy we wspólnym gospodarstwie domowym. Jeżeli zatem jeden z małżonków nie spełnia tegoż obowiązku, drugi z nich może złożyć pozew o zapłatę domagając się zasądzenia odpowiedniej kwoty pieniężnej tytułem realizacji tegoż obowiązku (*vide* – A. Król, *Obowiązek alimentacyjny rodziców względem dziecka*, LEX/el).

Wyrok sądu zobowiązujący rodzica do świadczeń alimentacyjnych na rzecz dziecka (w tym także dziecka niepełnosprawnego) i określający wysokość tych świadczeń w wysokości odpowiadającej uzasadnionym potrzebom tegoż dziecka ma na celu zastąpienie dobrowolnej realizacji obowiązku alimentacyjnego. W wyroku tym sąd nie określa tego obowiązku co do jego istoty, a jedynie jego zakres.



W świetle regulacji k.r.i.o., alimenty zasądzone wyrokiem sądowym nie mają przy tym charakteru dodatkowego, szczególnego przysporzenia majątkowego. Z punktu widzenia sytuacji ekonomicznej dziecka, zasądzone alimenty stanowią spełnienie obowiązku alimentacyjnego, który jest ustawową powinnością rodziców. Realizacja przez rodzica obowiązku alimentacyjnego na podstawie wyroku sądu nie wiąże się z przyznaniem dodatkowych świadczeń wykraczających poza realizację potrzeb przez rodziców spełniających obowiązek alimentacyjny dobrowolnie.

Analizowane zróżnicowanie nie znajdowałoby ponadto uzasadnienia w innych wartościach i zasadach konstytucyjnych. Nie miałyby także charakteru proporcjonalnego. Trudno byłoby bowiem wskazać interes, któremu ma ono służyć, a którego waga pozostawałaby w proporcji do wagi interesów, które byłyby naruszone w wyniku nierównego traktowania rodziców, utrzymujących niepełnosprawne dzieci, w prawie do ulgi rehabilitacyjnej.

Jak już jednak wskazano, w praktyce orzeczniczej nie został utrwalony taki sposób rozumienia przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., zgodnie z którym do dochodu niepełnosprawnego dziecka wlicza się także otrzymane przez nie świadczenia alimentacyjne, tj. wykładnia, przy której przepis ten mógłby budzić wątpliwości konstytucyjne.

Z tych względów, we wskazanym zakresie – co już podniesiono – brak jest podstaw do rozpoznania niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego

Robert Bartand  
Zastępca Prokuratora Generalnego