



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt SK 13/16  
BAS-WPTK-1523/16

Warszawa, dnia 23 lutego 2017 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	23. 02. 2017
L.dz. ....	L.zał. ....

### Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 63 ust. 1 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej B K z 16 grudnia 2015 r. (sygn. akt SK 13/16), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 26 ust. 7e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) rozumiany w ten sposób, że do dochodu osoby niepełnosprawnej nie zalicza otrzymywanych od rodzica świadczeń alimentacyjnych, **jest zgodny** z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

## Uzasadnienie

### I. Stan faktyczny

Skarga konstytucyjna z 16 grudnia 2015 r. (dalej także: skarga) została wniesiona przez B K (dalej: skarżąca), na tle następującego stanu faktycznego. Jeden z synów skarżącej – M K – jest osobą niepełnosprawną w stopniu znacznym (posiada stosowne orzeczenie) Jego prawnym opiekunem została matka, która opiekuje się nim samodzielnie. Małżeństwo B K oraz ojca niepełnosprawnego dziecka – J K w roku relewantnym dla niniejszej sprawy pozostawało w separacji, aby następnie zostać rozwiązane przez rozwód (zob. skarga, s. 2 oraz informacje zawarte w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K z października 2010 r., sygn. akt , s. 4). J K wykonuje na rzecz swojego syna obowiązek alimentacyjny w formie świadczeń pieniężnych, zgodnie z treścią wydanego w tej mierze wyroku sądowego.

W 2008 r. niepełnosprawny syn skarżącej pozostawał na jej utrzymaniu, natomiast ojciec dziecka dostarczył na jego utrzymanie środki pieniężne w łącznej wysokości zł. Rozliczając podatek dochodowy od osób fizycznych za 2008 r. B K odliczyła od swojego dochodu, który stanowił podstawę obliczenia i wysokości podatku, kwotę zł z tytułu wydatków poniesionych na rehabilitację syna.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w C decyzją z listopada 2009 r. (sygn. akt ) ustalił wymiar podatku skarżącej w wysokości zł. Rozstrzygnięciem Dyrektora Izby Skarbowej w K (decyzja z lutego 2010 r., sygn. akt ) decyzję z listopada 2009 r. uchylono w całości a sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia. Decyzją z lipca 2010 r. organ podatkowy pierwszej instancji (Naczelnik Urzędu Skarbowego w C ; sygn. akt ) określił skarżącej wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. na kwotę zł. Okolicznością, która spowodowała ponowny (wyższy) wymiar podatku, był fakt uzyskania przez syna skarżącej dochodu za 2008 r. w wysokości zł. Jego dochód przekroczył ustawowy próg wynoszący 9120 zł w skali roku, co z kolei

uniemożliwiło dokonanie przedmiotowego odliczenia kwot na cele rehabilitacyjne (art. 26 ust. 7e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.). Do dochodu tego doliczono bowiem środki pieniężne, które otrzymał on z tytułu alimentów – zł w 2008 r. Na skutek rozpatrzenia odwołania od ww. decyzji, rozstrzygnięciem Dyrektora Izby Skarbowej w K (sygn. akt ) decyzja organu podatkowego I instancji została uchylona w części, a wysokość zobowiązania podatkowego została nieznacznie obniżona. Jednakże w mocy utrzymano rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie, w jakim kwalifikowało ono otrzymywane przez osobę niepełnosprawną świadczenie alimentacyjne jako dochód w rozumieniu art. 27 ust. 7e u.p.d.o.f., a tym samym, ze względu na przekroczenie ustawowego progu dochodów własnych osoby niepełnosprawnej, uniemożliwiło odliczenie kwot wydatków na cele rehabilitacyjne. Wyrokiem z kwietnia 2011 r. (sygn. akt ) Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w G uchylił zaskarżoną decyzję z października 2010 r. wskazując, że dochody w postaci alimentów nie stanowią dochodów podatkowych, a tym samym nie mogą stanowić podstawy obliczenia podatku, a pojęcie „dochodu” zawarte w art. 27 ust. 7e u.p.d.o.f. nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych, które stanowią ustawową formę dostarczania środków utrzymania na rzecz własnego (niepełnosprawnego) dziecka i to bez względu na wysokość tych alimentów. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z lipca 2013 r. (sygn. akt ) uchylił w całości ww. wyrok WSA i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi I instancji. Zgodnie z ustaleniami NSA, WSA w G miał dokonać błędnej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. uznając, że użyte w przepisie pojęcie „dochodu” nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G , związany wykładnią prawa dokonaną w wyroku NSA z lipca 2013 r., podzielił pogląd organów podatkowych i skargę skarżącej oddalił (wyrok WSA w G z listopada 2013 r., sygn. akt ). Skarżąca zakwestionowała ten wyrok sądu administracyjnego I instancji, lecz Naczelny Sąd Administracyjny oddalił jej skargę kasacyjną (wyrok NSA z sierpnia 2015 r., sygn. akt ). Skarżąca wyczerpała w ten sposób drogę prawną, co spełnia przesłankę dopuszczalności wniesienia skargi konstytucyjnej, o której mowa w art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

(Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK z 30 listopada 2016 r.; zob. także art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. poz. 1157; art. 64 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 293).

## **II. Analiza formalnoprawna**

1. Postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym może zostać skutecznie zainicjowane skargą konstytucyjną jedynie w przypadku spełnienia wszystkich warunków określonych w art. 79 Konstytucji oraz odpowiednich przepisach ustawowych (art. 76 oraz art. 77 ustawy o TK z 30 listopada 2016 r.; art. 47 i art. 48 w związku z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym). Po stwierdzeniu niespełnienia któregokolwiek z wymogów określonych w tych przepisach w toku merytorycznego rozpoznania skargi, Trybunał Konstytucyjny umarza postępowanie. Jednocześnie należy podkreślić, że sąd konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest zobowiązany sprawdzać, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych (zob. np. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; wyrok TK z 26 listopada 2012 r., sygn. akt SK 33/10).

2. Przedmiotem kontroli skarżąca uczyniła art. 26 ust. 7e w związku 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 wysokości oraz formy otrzymanych przez dziecko świadczeń alimentacyjnych. Zakwestionowane przepisy stanowią, że podstawą obliczenia podatku rodziców, na których utrzymaniu pozostają niepełnosprawne dzieci, jest dochód po odliczeniu kwot wydatków na cele rehabilitacyjne, chyba że w roku podatkowym dochody osób niepełnosprawnych przekroczą kwotę 9 120 zł; wówczas odliczenia nie można dokonać.

3. Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego z punktu widzenia hierarchicznej zgodności z Konstytucją są wyłącznie akty normatywne. Trybunał Konstytucyjny, co do zasady, nie ocenia stosowania prawa

i nie ma charakteru „superinstancji” weryfikującej ostateczne orzeczenia sądowe czy też rozstrzygnięcia organów administracji publicznej. Trybunałowi Konstytucyjnemu nie przysługuje także kompetencja do dokonywania powszechnie wiążącej interpretacji prawa (postanowienie TK z 17 lipca 2014 r., sygn. akt P 28/13 wraz ze wskazanym tam orzecznictwem).

Jednocześnie trzeba zauważyć, że na treść konkretnej normy prawnej składa się nie tylko brzmienie zaskarżonego przepisu, lecz również jego systemowe uwarunkowanie, przyjęte poglądy doktryny oraz ukształtowana w tej materii linia orzecznicza. Jak ustalił Trybunał Konstytucyjny: „Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99). W procesie kontroli konstytucyjności prawa należy więc uwzględnić sposób odczytania normy przez organy stosujące prawo, jeżeli ma on charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. m.in. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08 oraz wyroki TK z: 17 listopada 2008 r., sygn. akt SK 33/07; 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06; 16 września 2008 r., sygn. akt SK 76/06; 2 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 31/08; zob. także postanowienia TK z: 4 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 10/99; 16 października 2007 r., sygn. akt SK 13/07).

4. Spór pomiędzy skarżącą a organami podatkowymi, relewantny z punktu widzenia niniejszej sprawy, polegał na odmiennej interpretacji pojęcia dochodu osoby niepełnosprawnej. Artykuł 26 ust. 7e u.p.d.o.f. używa tego pojęcia, lecz przedmiotowa ustawa go nie definiuje. Ustawodawca nie przesądził również *expressis verbis* czy treść znaczeniowa tego określenia pokrywa się ze znaczeniem zwrotu „dochód podlegający opodatkowaniu” w rozumieniu przepisów u.p.d.o.f. Wedle skarżącej, środki pieniężne uzyskiwane w ramach świadczeń alimentacyjnych nie stanowią dochodu, gdyż są zwolnione z opodatkowania. Jednak organy podatkowe przyjęły w sprawie skarżącej, zgodnie z zasadą *lege non distinguente*, że pojęcie „dochodu osoby niepełnosprawnej” – syna skarżącej

– obejmuje także te środki pieniężne, które otrzymał on w ramach świadczeń alimentacyjnych.

Interpretację art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. dokonaną przez organy podatkowe zaakceptował NSA w wyroku z 1 lipca 2013 r. (sygn. akt [redacted]) przyjmując, że dochód osoby niepełnosprawnej obejmuje alimenty i uchylając oparty na odmiennych założeniach wyrok WSA w G [redacted] z [redacted] kwietnia 2011 r. (sygn. akt [redacted]). Podkreślić należy, że WSA w G [redacted] *expressis verbis* wskazał, że jego interpretacja przepisów podatkowych uwzględnia konstytucyjny nakaz równego traktowania rodziców, pozostających i niepozostających w małżeństwie, którzy utrzymują dzieci niepełnosprawne.

Sejm pragnie wskazać na dwie inne wypowiedzi sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Poznaniu z 14 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 997/08) sąd przyjął stanowisko, że: „nie ulega wątpliwości, iż skoro przepis art. 26 ust. 7e uzależnia stosowanie ulgi rehabilitacyjnej od pozostawania niepełnosprawnego dziecka na utrzymaniu podatnika, to pojęcie dochodu [...] nie dotyczy wypłacanych przez podatnika na rzecz takiego dziecka świadczeń alimentacyjnych, gdyż są formą utrzymania dziecka przez podatnika”. Podkreślił także, że: „[...] interpretacja tej regulacji ustawowej [art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. – uwaga własna] uzależniająca prawo do stosowania ulgi rehabilitacyjnej w takim wypadku od wysokości kwoty tych alimentów byłaby sprzeczna z zasadami konstytucyjnymi, tj. [...] art. 32 Konstytucji RP. Należałoby 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 przekraczających rocznie wymienioną w ustawie sumę 9120 zł – od rodziców, którzy z przyczyn życiowych pozostają od dzieci tych odseparowani i utrzymują je w formie alimentów w takich samych kwotach”. Sąd administracyjny wyraził także pogląd, że organy skarbowe winny interpretować art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zgodzie Konstytucją, a zatem nie nadawać jej treści sprzecznej z art. 32 ustawy zasadniczej. Taką prokonstytucyjną wykładnię badanego przepisu postulował także WSA w Warszawie w wyroku z 27 kwietnia 2010 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 840/09 wskazując, że: „Wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. należy dokonywać przy tym uwzględniając przepisy k.r.o., w sposób zgodny z przepisami Konstytucji RP”).

Natomiast odmienny pogląd wyraził WSA w Szczecinie w wyroku z 5 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 1019/14) uznając, 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 dochodów, o których mowa w ww. przepisie nie wlicza się do 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”. Sąd ten powołał się również na rozstrzygnięcie NSA wydane w sprawie skarżącej lipca 2013 r.

Wobec powyższego, Sejm zasygnalizuje wątpliwości co do tego czy doszło do powstania stałej, powszechnej oraz jednoznacznej wykładni pojęcia dochodu osoby niepełnosprawnej, użytego w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. W orzecznictwie sądów administracyjnych istnieją bowiem rozbieżności, co do obowiązku wliczania do niego alimentów. Sejm wskazuje, że zarzuty skarżącej skierowane są do przepisu w interpretacji nadanej mu w wyroku NSA z lipca 2013 r. Pogląd ten został zaakceptowany w jednym, późniejszym wyroku WSA w Szczecinie (zob. powyżej) oraz w drugim wyroku WSA w G w sprawie skarżącej (sąd działał wówczas w warunkach związania wykładnią prawa dokonaną w ww. wyroku NSA), jednakże wyroki WSA w Poznaniu i WSA w Warszawie, a także pierwszy wyrok WSA w G w sprawie skarżącej, bazowały na innej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Sam NSA do tej pory nie przyjął uchwały (abstrakcyjnej lub konkretnej – zob. art. 15 § 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 718; dalej: p.p.s.a.), która przesądziłaby tę sporną kwestię. Przytoczyć należy także pogląd sądu konstytucyjnego, zgodnie z którym „[t]ylko uchwały, którym przysługuje moc zasad prawnych, mają istotne znaczenie dla orzecznictwa sądowego”. W innej sytuacji nie można mówić o jednolicie ukształtowanym i powszechnie przyjętym rozumieniu treści badanej regulacji w orzecznictwie sądowym (wyrok TK z 11 lipca 2011 r., sygn. akt P 1/10).

5. W sytuacji, gdyby Trybunał Konstytucyjny podzielił wątpliwości Sejmu, iż w niniejszej sprawie zakwestionowane zostały akty stosowania prawa – wyroki

NSA z lipca 2013 r. (sygn. akt ) oraz sierpnia 2015 r. (sygn. akt sygn. akt ), a także wyrok WSA w G z listopada 2013 r. (sygn. akt ) – rozpoznanie merytoryczne skargi byłoby niedopuszczalne, a postępowania powinno być umorzone. Sąd konstytucyjny nie może bowiem rozstrzygać rozbieżności interpretacyjnych pojawiających się w orzecznictwie sądowym, gdyż *de lege fundamentalis lata* nie ma do tego kompetencji; nie jest organem prowadzącym nadzór judykacyjny nad sądami, w tym nad Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Sejm formułuje powyższe zastrzeżenie poddając je rozważeniu sądu konstytucyjnego, w dalszej części przedstawiając rozważania *in merito*.

6. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przesłanką skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej jest wymóg uczynienia jej przedmiotem takich przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego, które wykazują specyficzną kwalifikację normatywną. Po pierwsze, formułując zarzut naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw, skarżący winien wykazać, że to właśnie w treści kwestionowanych przepisów upatrywać należy źródła takiego naruszenia. Zasadniczo więc, występując ze skargą konstytucyjną, skarżący winien uprawdopodobnić, że przywrócenie stanu zgodności z Konstytucją warunkowane jest usunięciem z systemu prawnego normy, która doprowadziła do niedozwolonej ingerencji w jego status konstytucyjny. Po drugie, przepisy te winny stanowić podstawę prawną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, z którego wydaniem skarżący wiąże zarzut naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych wolności lub praw (zob. przykładowo postanowienie TK z 13 października 2004 r., sygn. akt Ts 55/04).

Skarżąca jako przedmiot kontroli wskazała, o czym wyżej już wspomniano, art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Jak można zakładać, wynika to z faktu, że warunki skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej unormowane są w obu przywołanych przepisach. Jednak niekonstytucyjność wymienionych regulacji skarżąca wiąże z wadliwą interpretacją pojęcia dochodu osoby niepełnosprawnej, użytego jedynie w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. W sprawie skarżącej bezsporne było bowiem spełnienie przez nią warunków odliczenia od dochodu określonych wydatków, wskazanych w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., bowiem a) były to wydatki na cele rehabilitacyjne, b) poniesione w roku podatkowym c) przez podatnika, na



którego utrzymaniu jest osoba niepełnosprawna. Uwzględnienie zawartości treściowej art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. nie jest więc niezbędne dla rekonstrukcji normy, która naruszyła, zdaniem skarżącej, jej konstytucyjne prawa. Także ww. przepis u.p.d.o.f. nie mógł być podstawą ostatecznego orzeczenia sądu o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego, skoro kwestie w nim uregulowane nie były przedmiotem sporu pomiędzy skarżącą a organami podatkowymi.

W następstwie powyższego postępowanie w zakresie dotyczącym badania konstytucyjności art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. powinno ulec **umorzeniu** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK z 30 listopada 2016 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. Analiza pisma inicjującego postępowanie prowadzi do wniosku, że za podstawowy wzorzec kontroli w niniejszej sprawie skarżąca uznaje art. 71 ust. 1 zdanie 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jak wynika z utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego, w sprawach wszczętych skargą konstytucyjną zasada równości wobec prawa nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli (nie jest źródłem praw lub wolności o charakterze podmiotowym), lecz dopuszczalne jest wskazanie jej naruszenia w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (zob. postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01; a także np. wyroki TK z: 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 96/06; 12 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 2/09; 23 marca 2010 r., sygn. akt SK 47/08 oraz postanowienia TK z: 28 października 2008 r., sygn. akt Ts 177/08; 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 42/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07; 26 listopada 2009 r., sygn. akt SK 7/08). Z *petitum* skargi konstytucyjnej jednoznacznie wynika, że skarżąca nie traktuje art. 32 ust. 1 Konstytucji jako samodzielnego wzorca kontroli, lecz ujmuje go jako wzorzec związkowy, łączący się ze wzorcem podstawowym, którym jest art. 71 ust. 1 zdanie 2 Konstytucji. Ta ostatnia regulacja konstytucyjna ustanawia natomiast prawo podmiotowe: prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych dla rodziny będącej w trudnej sytuacji społecznej. Takie ujęcie wzorców kontroli potwierdza także uzasadnienie skargi (zob. s. 4). Tym samym skarżąca spełniła w tym zakresie wymogi skutecznego zainicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

8. Za jeden z wzorców kontroli skarżąca uznała także art. 2 Konstytucji („Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”). Nie wyjaśnia ona jednak w swoim piśmie, jaką szczegółową zasadę czy prawo podmiotowe wywodzi z tej normy konstytucyjnej. Stwierdza jedynie: „Z art. 71 ust. 1 w powiązaniu z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP, jako pomocniczymi wzorcami kontroli, wynika natomiast prawo do równego traktowania przez władze publiczne wszystkich rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji społecznej przy udzielaniu takiej szczególnej pomocy, bez różnicowania ich sytuacji ze względu na prawnie nerelevantne kryteria” (skarga, s. 4-5).

Zgodnie z orzecznictwem trybunalskim, w postępowaniu wszczętym skargą konstytucyjną art. 2 Konstytucji tylko w wyjątkowo i subsydiarnie może stanowić podstawę kontroli (wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, możliwość przywołania art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli pojawia się w dwóch sytuacjach: „Po pierwsze, jeżeli skarżący wskaże wywiedzione z art. 2 Konstytucji prawa lub wolności, które wyraźnie nie zostały wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych, to ten przepis będzie pełnił funkcję samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności prawa [...]. Po drugie, jeżeli skarżący odwoła się do jednej z zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełnić będzie funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym [...]” (wyrok TK z 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06; por. też np. postanowienie TK z 28 października 2008 r., sygn. akt Ts 177/08).

W świetle lakonicznych wyjaśnień skarżącej przyjąć trzeba, że w art. 2 Konstytucji lokuje ona normatywne źródło zakazu arbitralnego różnicowania sytuacji prawnej rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji rodzinnej. Tym samym, można przypuszczać, że skarżąca dopatruje się niezgodności kwestionowanych przepisów z wysłowioną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej (zakaz niesprawiedliwego, bo nierównego, traktowania podmiotów podobnych). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się jednak, że: „[...] zasada sprawiedliwości społecznej pokrywa się z zasadą równości, będącą jej konkretyzacją. *Prima facie* nie ulega zatem wątpliwości, że naruszenie zasady równości jest równoznaczne z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej w analizowanym

obszarze [nakazu równego traktowania równych – uwaga własna]. Należy jednak uznać, iż w razie sformułowania zarzutu niezgodności określonej regulacji prawnej z ustawą zasadniczą, związanego z nieuzasadnionym zróżnicowaniem sytuacji prawnej podmiotów podobnych, jako wzorzec kontroli powinna zostać wskazana zasada równości, a nie zasada sprawiedliwości społecznej, która – ze względu na regułę *lex specialis derogat legi generali* – nie stanowi wówczas odpowiedniego kryterium oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji [...]” (wyrok TK z 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10; zob. także wyrok TK z 8 czerwca 2016 r., sygn. akt K 37/13). A zatem, uwzględniając powyższe stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, i uznając, iż przedstawione przez skarżącą zarzuty naruszenia art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji są tożsame, należy stwierdzić, że orzekanie o zgodności kwestionowanego przepisu z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej jest zbędne (por. m.in. wyroki TK z: 18 grudnia 2008 r., sygn. akt P 16/07; 22 listopada 2016 r., sygn. akt SK 2/16).

W świetle powyższego należy dojść do wniosku, że niniejsze postępowanie w zakresie badania zgodności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. z art. 2 Konstytucji powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 30 listopada 2016 r., ze względu na zbędność wydania wyroku.

### **III. Przedmiot kontroli, zarzuty skarżącej i stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich**

1. Artykuł 26 ust. 7e u.p.d.o.f. został zaskarżony „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” (skarga, *petitum*).

2. Skarżąca podkreśla, że do dochodu osoby niepełnosprawnej wlicza się wszelkie dochody uzyskiwane przez osoby niepełnosprawne, w tym alimenty na dzieci. „Oznacza to, że prawo do odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne mają wyłącznie ci rodzice niepełnosprawnych dzieci, którzy spełniają na ich rzecz świadczenia alimentacyjne, których wartość jest mniejsza niż 9 120 zł

rocznie (i łącznie z innymi dochodami niepełnosprawnego dziecka nie przekracza tego limitu). Rodzice utrzymujący dziecko niepełnosprawne, którzy dostarczają mu środków utrzymania o wartości przekraczającej 9 120 zł, nigdy nie będą mogli z takiej ulgi skorzystać, gdyż w takim przypadku dochody niepełnosprawnego dziecka zawsze przekroczą ustawowy limit. [...] W ten sposób zostaje [...] zróżnicowana sytuacja prawna 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. [...] Różnicowanie zakresu praw podmiotowych rodziców niepełnosprawnych dzieci na podstawie takiego kryterium stanowi dyskryminację rodziców, którzy dostarczają niepełnosprawnemu dziecku środków utrzymania o wyższej wartości, a więc realizują swój obowiązek alimentacyjny w szerszym zakresie” (skarga, s. 5-6). Formą niekonstytucyjnego odmiennego traktowania jest także inne ukształtowanie sytuacji prawnej rodziców dzieci niepełnosprawnych wykonujących swój obowiązek alimentacyjny w różnej formie. Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie przesądza w jakiej formie mają być spełniane świadczenia alimentacyjne, a więc można ten obowiązek wypełnić zarówno spełniając świadczenia pieniężne lub w naturze.

Wobec powyższego, podstawowym zarzutem, który stawia skarżąca, jest naruszenie konstytucyjnej normy ustanawiającej prawo podmiotowe do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych dla rodziny będącej w trudnej sytuacji społecznej oraz prawo do równego traktowania przez władze publiczne przy udzielaniu takiej pomocy (art. 71 ust. 1 zdanie 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji). „Skutkiem takiej treści tego przepisu [przedmiotu zaskarżenia – uwaga własna] musi być stwierdzenie, 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 sumę 9 120 zł, od rodziców którzy z przyczyn życiowych pozostają od dzieci tych odseparowani i utrzymują je w formie alimentów (renty pieniężnej) w takich samych kwotach. Prowadzi to do sytuacji, w której rodziny niepełne, w których rodzice są rozwiedzeni i jedno z rodziców realizuje swój obowiązek alimentacyjny poprzez wypłatę renty pieniężnej zasądzonej przez sąd, mimo ich trudniejszej sytuacji społecznej mogą nie otrzymywać szczególnej pomocy władz publicznych, realizowanej w formie ulgi podatkowej.

Natomiast normalnie funkcjonujące rodziny utrzymujące niepełnosprawne dzieci, których sytuacja społeczna jest w związku z tym lepsza, pomoc taką mogą otrzymywać” (skarga, s. 7).

3. Pismem z 29 lipca 2016 r. (sygn. V.511.288.2016.JG) Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO albo Rzecznik) zgłosił udział w niniejszym postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, przedstawiając w piśmie z 24 sierpnia 2016 r. (sygn. V.511.288.2016.JG/KB) następujące stanowisko: art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (zob. sprostowanie oczywistej omyłki pisarskiej w piśmie RPO z 30 sierpnia 2016 r., sygn. V.511. 288.2016.JG/KB) „jest niezgodny z art. 71 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej [...] w zakresie, w jakim uzależnia on prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodów wydatków na cele rehabilitacyjne, od formy, w jakiej spełniane są świadczenia alimentacyjne”. Rzecznik podziela tym samym pogląd skarżącej, że badane przepisy naruszają standard konstytucyjny.

#### **IV. Wzorce konstytucyjne**

1. Skarżąca w *petitum* swojego pisma jako podstawowy wzorzec kontroli wskazała art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji o brzmieniu: „Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych”. Artykuł 71 ust. 1 zdanie pierwsze oraz art. 18 ustawy zasadniczej, stanowiące kontekst normatywny, nakazują władzom publicznym ogólnie pojmowaną troskę o dobro każdej rodziny. Natomiast art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji przesądza, że rodziny pozostające w trudnej sytuacji korzystają z pomocy „szczególnej” – to jest wykraczającej poza zakres „zwykłego” uwzględniania jej potrzeb. „Szczególna pomoc” ma wymiar konkretny i możliwe jest ustalenie czy ustawodawca wyposażył organy władzy publicznej w środki prawne umożliwiające jej świadczenie. Natomiast pojęcie „uwzględniania dobra rodziny” wymyka się definicjom, bowiem o tym, co jest z owym dobrem zgodne, decyduje ustawodawca (zob. art. 81 Konstytucji: „Praw określonych w [...] art. 71 [...] można dochodzić w granicach określonych w ustawie”), choć przyjęte rozwiązania muszą spełniać wymogi stawiane przez ustawę zasadniczą. Sąd konstytucyjny ustalił, że w pojęciu „dobra rodziny” zawiera się przede wszystkim

jej trwałość, która tworzy podstawy poczucia bezpieczeństwa wszystkich jej członków, a zwłaszcza tych najsłabszych – dzieci, osób chorych lub niepełnosprawnych. Dobro rodziny tworzą silne i trwałe więzi – pozytywne relacje emocjonalne łączące jej członków, sprzyjające ich rozwojowi osobistemu i odczuciu szczęścia z powodu bliskości z innymi członkami rodziny. Wreszcie dobro rodziny to także posiadanie przez nią elementarnych warunków materialnych koniecznych do zaspokajania potrzeb życiowych jej członków, z potrzebą samodzielnego mieszkania na czele (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt SK 7/11).

Prawa wyrażonego w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji dochodzić mogą członkowie rodziny, która jest jego beneficjentem, czyli rodzic (opiekun prawny wychowujący dziecko), rodzice lub dziecko. W każdej jednak sytuacji przepis ten jest ukierunkowany na ochronę wychowywania dzieci (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08). Podmiotem prawa wynikającego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji są jedynie rodziny znajdujące się „w trudnej sytuacji materialnej i społecznej”. Artykuł 71 ust. 1 Konstytucji daje zatem podstawę do dyferencjacji form działania państwa w odniesieniu do dwóch rodzajów rodzin: takich które, co do zasady, powinny samodzielnie (we własnym zakresie) dbać 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; w ramach tej kategorii prawo (czy pierwszeństwo) dostępu do pomocy państwa mają zwłaszcza dwie kwalifikowane kategorie takich rodzin, wymienione wprost w art. 71 ust. 1 Konstytucji: rodziny wielodzietne i niepełne (spełniające warunek trudnej sytuacji materialnej i społecznej; wyrok TK o sygn. akt SK 7/11).

Trudną sytuację materialną należy rozumieć jako sytuację, w której warunki bytowe nie pozwalają rodzinie na „wypełnianie funkcji, jakie państwo wiąże z rodziną”. Natomiast trudną sytuację społeczną należy utożsamiać z „nienaturalnym, zachwianym stanem osobowym rodziny oraz zakłóceniami w jej funkcjonowaniu z racji niewypełniania lub nienależytego wypełniania ról społecznych przez członków rodziny” (wyrok TK o sygn. akt SK 7/11).

W orzecznictwie trybunalskim wystąpiła rozbieżność co do konieczności łącznego spełnienia przesłanek „szczególnej pomocy państwa”, czyli „trudnej sytuacji materialnej” oraz „trudnej sytuacji społecznej”. Jak przyjęto w wyroku z 12 kwietnia 2011 r. (sygn. akt SK 62/08), muszą one wystąpić łącznie. Sąd konstytucyjny oparł

się w tym przypadku na redakcji przepisu. Natomiast w wyrokach z 23 czerwca 2008 r. (sygn. akt P 18/06) oraz 18 listopada 2014 r. (sygn. akt SK 7/11; zob. także wyrok z 22 listopada 2016 r., sygn. akt SK 2/16) Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, iż przesłanki realizacji prawa określonego w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji powinny być rozpatrywane rozłącznie, tzn. uznał, że obowiązek szczególnej pomocy państwa aktualizuje się już przy wystąpieniu jednej z nich, choć często są one spełnione równocześnie.

W polskim modelu skargi konstytucyjnej niekorzystne oddziaływanie obowiązujących norm prawnych na sytuację prawną skarżącego musi mieć charakter rzeczywisty i musi trwać w chwili wnoszenia skargi (aktualność interesu prawnego skarżącego w merytorycznym rozstrzygnięciu skargi; zob. postanowienia TK z: 3 lipca 2007 r., sygn. akt SK 4/07; 14 września 2009 r., sygn. akt SK 51/08; 30 maja 2012 r., sygn. akt SK 17/10; 2 lipca 2015 r., sygn. akt Ts 183/13). Jak wynika z przekazanych Sejmowi dokumentów sprawy, skarżąca jest matką dwóch synów, w tym jednego niepełnosprawnego, a jej małżeństwo zostało rozwiązane przez rozwód, przy czym w momencie potencjalnego naruszenia praw konstytucyjnych (2008 r.) pozostawała w separacji (ze względu na to, że w badanym zakresie podatkowe skutki instytucji separacji i rozwodu są tożsame, kwestia różnicy stanu cywilnego skarżącej w 2008 r. oraz aktualnie nie będzie dalej rozważana). W skardze stwierdza się: „Rodziny niepełne (takie jak skarżącej), w skład których wchodzi dzieci o znacznym stopniu niepełnosprawności, niezdolne do samodzielnej egzystencji, powinny być uznane za rodziny w trudnej sytuacji rodzinnej społecznej, których funkcjonowanie jest w istotny sposób zakłócone i które mają prawo do objęcia ich szczególną pomocą ze strony państwa” (skarga, s. 4). A zatem skarżąca powołuje się na przesłankę pozostawania (wyłącznie) w „trudnej sytuacji [...] społecznej”, będąc „rodziną niepełną”, w skład której wchodzi niepełnosprawne dzieci. Jak wynika z najnowszego orzecznictwa trybunalskiego, aby w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną przywołać jako wzorzec kontroli art. 71 ust. 1 zdanie 2 Konstytucji wystarczające jest spełnienie jednego z warunków pozostawania w „trudnej sytuacji”, gdyż art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji jest adresowany do rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej lub społecznej (por. powyżej wskazany wyrok TK o sygn. akt SK 2/16). Ponadto we wskazanym powyżej wyroku o sygn. akt SK 2/16 sąd konstytucyjny stwierdził, iż: „przyjmuje domniemanie, że rodziny wielodzietne znajdują się w trudnej sytuacji społecznej

w rozumieniu art. 71 ust. 1 zdania drugiego Konstytucji”. Sejm akceptuje powyższy pogląd uznając, że takie domniemanie można tym bardziej rozciągnąć na niepełne i równocześnie wielodzietne rodziny (z co najmniej dwójką dzieci), w których minimum jedno dziecko jest niepełnosprawne.

W związku z powyższym, wskazany wzorzec konstytucyjny stanowi adekwatną podstawę kontroli.

2. Związkowym wzorcem kontroli jest art. 32 ust. 1 Konstytucji, który formułuje zasadę równości: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władzę publiczną”. Przyjmuje się powszechnie, że w ust. 1 art. 32 Konstytucji nastąpiło określenie ogólnego pojęcia i zakresu tej zasady (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 32, s. 5 i n.; W. Borysiak, L. Bosek [w:] *Konstytucja RP*, red. M. Safian, L. Bosek, t. I, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, s. 831).

Jak wyjaśnił sąd konstytucyjny w wyroku z 12 lipca 2012 r. (sygn. akt P 24/10), podsumowując jednolitą linię orzecniczą, „ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień. Po pierwsze, 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. Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to – mając na uwadze, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego – niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne” (zob. także: wyroki TK z: 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 13 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 37/06; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 8 czerwca 2016 r., sygn. akt K 37/13). Odstępstwo od równego traktowania podmiotów podobnych jest konstytucyjnie dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada wymogom relewancji (a więc pozostaje w bezpośrednim, racjonalnym związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma), proporcjonalności (co powoduje konieczność sprawdzenia, czy waga



interesu, któremu zróżnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania) oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej (zob. wyrok TK z 8 czerwca 2016 r., sygn. akt K 37/13). „Pamiętać przy tym należy, 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” (wyrok TK z 12 lipca 2012 r., sygn. akt P 24/10).

## **V. Analiza zgodności**

1. Na wstępie należy przedstawić zakwestionowane rozwiązania legislacyjne przyjęte przez ustawodawcę oraz ich historyczny rozwój. Zgodnie z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., aby podatnik uzyskał prawo do ulgi rehabilitacyjnej spełnić musi dwie przesłanki, obie związane są z sytuacją osoby niepełnosprawnej. Po pierwsze, osoba niepełnosprawna nie może osiągnąć w roku podatkowym dochodów przekraczających kwotę 9 120 zł. Po drugie, osoba niepełnosprawna obiektywnie rzecz biorąc musi pozostawać w danym roku na utrzymaniu podatnika korzystającego z odliczeń od dochodu z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne. Przez osobę niepełnosprawną w rozumieniu u.p.d.o.f. należy rozumieć osobę, która posiada: 1) orzeczenie o zakwalifikowaniu do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2046 ze zm.; dalej: u.r.z.s.z.n.), 2) decyzję przyznającą rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, lub 3) orzeczenie o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16. roku życia (bez wskazywania stopnia niepełnosprawności), wydane na podstawie przepisów u.r.z.s.z.n. i rozporządzeń wykonawczych (zob. art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f.).

Wykładnia językowa omawianego art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, że dla możliwości dokonania odliczeń od dochodu znaczenie ma zarówno

wysokość dochodów osiąganych przez osobę niepełnosprawną, jak i pozostawanie tej osoby na utrzymaniu podatnika korzystającego z ulgi. Obie ustawowe przesłanki muszą zostać spełnione łącznie. Wystarczy zatem, aby osoba niepełnosprawna osiągnęła dochody wyższe od limitu przewidzianego w tym przepisie i nie będzie wówczas możliwe skorzystanie z ulgi rehabilitacyjnej. Zauważyć przy tym należy, że uchwalenie przez racjonalnego ustawodawcę limitu dochodowego osoby niepełnosprawnej w wysokości 9 120 zł, dla możliwości zastosowania odliczeń od dochodu na podstawie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. przez osobę utrzymującą niepełnosprawnego oznacza, że dla skorzystania z tej ulgi nie jest wystarczające subiektywne przekonanie podatnika, iż utrzymuje on osobę niepełnosprawną, na rzecz której świadczy różnego rodzaju pomoc, w tym finansową (materialną). Wprowadzenie tego limitu oznacza, że omawiana ulga przysługuje tylko takiej osobie, która utrzymuje niepełnosprawnego pozostającego faktycznie w niedostatku (jego własne roczne dochody są niższe niż 9 120 zł; zob. szeroko na ten temat wyrok WSA w Szczecinie z 5 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 1019/14). Kwestionowany przepis nakazuje odpowiednie stosowanie art. 26 ust. 7a-7d u.p.d.o.f. Artykuł 26 ust. 7a tej ustawy zawiera katalog wydatków na cele wskazane w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (w tym rehabilitacyjne). Natomiast pozostałe przepisy, do których odsyła art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., określają zasady i warunki dokonywania odliczenia.

2. Od wejścia w życie u.p.d.o.f. w dniu 1 stycznia 1992 r. ustawodawca, kształtując reguły obliczenia podstawy opodatkowania, przewidywał możliwość odliczenia od dochodu kwot wydatków na cele rehabilitacyjne ponoszone przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne (art. 26 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. w wersji pierwotnej, Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350; następnie przedmiotowa regulacja, tożsama z pierwotną normą, została umieszczona w art. 26 ust. 1 pkt 6; zob. art. 1 pkt 12 ustawy z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; Dz. U. Nr 137, poz. 638). Szczegółowe zasady i warunki odliczenia ww. wydatków oraz ich rodzaj określało rozporządzenie Ministra Finansów, wydane w porozumieniu z Ministrem Pracy i Polityki Społecznej (zob. art. 26 ust. 14 w brzmieniu pierwotnym obowiązującym do 1 stycznia 2001 r.). Zgodnie z § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

(Dz. U. Nr 124, poz. 553; dalej: rozporządzenie z 21 grudnia 1991 r.), odliczenie ulgi rehabilitacyjnej od dochodu podatnika było możliwe, jeżeli osoba niepełnosprawna, m.in. dziecko własne, pozostawała na jego utrzymaniu, a jej dochody nie przekraczały określonej kwoty, początkowo najniższego wynagrodzenia, a od 1 stycznia 1993 r. dwunastokrotności kwoty najniższego wynagrodzenia pracowników za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy.

Regulacje rozporządzenia z 21 grudnia 1991 r. zostały włączone do u.p.d.o.f. na mocy art. 1 pkt 25 lit. d ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104). Wśród wielu zmian związanych z tą decyzją ustawodawczą, do art. 26 dodano ust. 7a-7e oraz skreślono art. 26 ust. 14. Następnie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. uległ zmianie na podstawie art. 14 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzenia za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679). Modyfikacja polegała na odmiennym ukształtowaniu przejętej z rozporządzenia z 21 grudnia 1991 r. treści przepisu i wskazanie innej wysokości dochodu osoby niepełnosprawnej, która uniemożliwiała skorzystanie z ulgi rehabilitacyjnej, a mianowicie na ustanowieniu innego progu dochodu wynoszącego 9 120 zł rocznie. Badany przepis w zakresie istotnym dla sprawy nie ulegał już dalszym zmianom (por. jednakże techniczne modyfikacje, jak zamiana słów „małżonek” na „współmałżonek” i nakaz odpowiedniego stosowania art. 26 ust. 7g u.p.d.o.f., wynikające z art. 1 pkt 19 lit. f ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 202, poz. 1956).

Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 1955/ III kad.; dalej: uzasadnienie projektu ustawy) dodanie do art. 26 u.p.d.o.f. ust. 7a-7e stanowiło przeniesienie do ustawy niektórych rozwiązań regulujących zakres praw i obowiązków podatników dotychczas zawartych w aktach prawnych niższego rzędu, tj. rozporządzeń, i miało na celu dostosowanie przepisów do wymogów Konstytucji. „Zgodnie z wymogami Konstytucji RP nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków winno nastąpić w drodze ustawy” (uzasadnienie projektu ustawy, s. 2 i 9).

3. Podstawowym problemem konstytucyjnym, który należy rozstrzygnąć, jest to czy ustawodawca jest upoważniony do takiego ukształtowania warunków uzyskania ulgi rehabilitacyjnej przez podatnika, na którego utrzymaniu znajduje się osoba niepełnosprawna, aby przesłanką negatywną było osiągnięcie przez osobę niepełnosprawną określonego dochodu, do którego wliczać się będą świadczenia pieniężne przekazywane osobie niepełnosprawnej w ramach wypełniania obowiązku alimentacyjnego.

Skarżąca wskazuje na niekonstytucyjne, gdyż odmienne ukształtowanie sytuacji prawnej jej rodziny – samotnej matki utrzymującej niepełnosprawne dziecko, która otrzymuje także świadczenia alimentacyjne (świadczenie pieniężne) od ojca w wysokości ustalonej wyrokiem sądu – oraz rodzin, w których oboje rodzice, pozostając w małżeństwie i mieszkając wspólnie, łożą nawet całość swych dochodów na utrzymanie ich niepełnosprawnego dziecka.

Podmiotami podobnymi miałyby być rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji społecznej, których członkami są dzieci niepełnosprawne utrzymywane przez rodziców. W ramach tej kategorii, zgodnie z regulacją konstytucyjną, pierwszeństwo dostępu do pomocy państwa może uzyskać kwalifikowana kategoria rodziny: wielodzietna albo niepełna (wyrok TK z 23 czerwca 2008 r., sygn. akt P 18/06). Zdaniem Sejmu, skarżąca właściwie wskazała wspólną cechę istotną – pozostawanie przez rodzinę w trudnej sytuacji społecznej. Tym samym, dopuszczalne jest porównanie sytuacji prawnej podatników-rodziców, którzy utrzymują niepełnosprawne dziecko. Natomiast uznanie za niekonstytucyjną cechę różnicującą stanu osobowego rodziny – pełna lub niepełna rodzina – budzi wątpliwości, z powodów wskazanych poniżej.

4. Niepełnosprawny syn skarżącej otrzymywał wliczane do jego dochodu świadczenia alimentacyjne, co uniemożliwiło matce dziecka skorzystanie z ulgi rehabilitacyjnej. „Alimenty” to pojęcie, którym posługuje się u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 127 tej ustawy są one zwolnione z podatku o ile są świadczone na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną (jak w przypadku syna skarżącej). Ponadto, alimenty na rzecz osób innych niż dzieci korzystają ze zwolnienia podatkowego, o ile są otrzymywane na podstawie wyroku sądowego lub ugody sądowej (alimenty spełniane przez

zobowiązanie bez wyroku sądowego bądź nie na podstawie ugody sądowej nie korzystają ze zwolnienia od podatku). W konsekwencji alimenty, w rozumieniu u.p.d.o.f., to świadczenia pieniężne wypłacane okresowo (najczęściej miesięcznie) na rzecz osoby wskazanej w przepisie u.p.d.o.f. W przypadku alimentów świadczonych na rzecz dzieci bez znaczenia jest podstawa ich otrzymywania (wyrok sądowy, ugoda sądowa, ugoda pozasądowa, dobrowolnie).

Jak wynika z orzeczeń NSA wydanych w sprawie skarżącej, w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. dochód osoby niepełnosprawnej, stanowiący przesłankę skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej, nie został ograniczony w żaden sposób, a zatem, zgodnie z wykładnią językową, powinny się do niego wliczać wszystkie dochody (osobiste) osoby niepełnosprawnej (zob. wyrok NSA o sygn. akt  ). Taki charakter posiadają alimenty. Jak wynika z uzasadnienia uchwały Sądu Najwyższego z 24 lutego 2011 r. (sygn. akt III CZP 134/10) prawa i obowiązki alimentacyjne mają charakter ściśle osobisty. Na podstawie tych ustaleń, NSA uznał w ww. wyroku, że do dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., należy wliczać alimenty (świadczenie pieniężne wypłacane uprawnionemu w ramach spełniania obowiązku alimentacyjnego).

5. Skarżąca podnosi, że sytuacja tych rodziców niepełnosprawnych dzieci pozostających na ich utrzymaniu, którzy spełniają swój obowiązek alimentacyjny w postaci świadczeń pieniężnych (ze względu na formę) oraz w kwocie wyższej niż 9 120 zł rocznie (ze względu na wysokość), jest mniej korzystna, niż pozostałych rodziców spełniających swój obowiązek alimentacyjny w innej formie lub w niższej kwocie.

W tym miejscu należy przedstawić formy wykonywania obowiązku alimentacyjnego. Obowiązek wzajemnego wspierania się członków rodziny, znajdujący wyraz w odpowiednim ukształtowaniu obowiązku alimentacyjnego, stanowi jedno z podstawowych założeń polskiego prawa rodzinnego. Zgodnie z art. 128 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 ze zm.; dalej: k.r.o.) obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo, a zatem również rodziców i dzieci (zob. także art. 133 k.r.o. omówiony poniżej). Przez środki utrzymania należy rozumieć środki przeznaczone na wyżywienie, odzież,

mieszkanie, leczenie (zob. wyrok SN z 6 maja 1967 r., sygn. akt III CR 422/66). Przez środki wychowania, które są potrzebne tylko małoletniemu dziecku, należy rozumieć przede wszystkim wydatki na kształcenie: na szkołę i pomoce szkolne, a nadto w rozsądnym zakresie również na rozrywkę, kulturę itp.

Artykuł 133 § 1 k.r.o. ustanawia obowiązek rodziców 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 (poza tym wypadkiem uprawniony do świadczeń alimentacyjnych jest tylko ten, kto znajduje się w niedostatku; zob. art. 133 § 2 k.r.o.). Przepis ten nakłada obowiązek alimentacyjny na oboje rodziców. Jak wyjaśniono w wyroku Sądu Najwyższego z 6 marca 1963 r. (sygn. akt III CR 88/62), polskie prawo rodzinne oparte jest na zasadach całkowitej równości wszystkich dzieci, niezależnie od tego, z jakich związków one pochodzą: małżeńskich czy pozamałżeńskich. Jeżeli dziecko nie może osiągnąć zdolności do samodzielnego utrzymywania się ze względu na chorobę, ułomność cielesną albo psychiczną, obowiązek alimentacyjny rodziców trwa nadal w niezmiennym zakresie, niezależnie od wieku dziecka (J. Pietrzykowski, *komentarz do art. 133 [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2010, s. 1105).

Wykonanie obowiązku alimentacyjnego (dostarczenie środków utrzymania i wychowania) względem dziecka albo osoby niepełnosprawnej może nastąpić w formie świadczenia pieniężnego lub w naturze, np. przez przyjęcie uprawnionego na utrzymanie do wspólnego gospodarstwa domowego, dostarczenie podręczników szkolnych, itp. Ustawodawca w art. 135 § 2 k.r.o. wyraźnie dopuścił bowiem inny, poza świadczeniem pieniężnym sposób wykonania obowiązku alimentacyjnego, który polega na osobistych staraniach o utrzymanie lub o wychowanie uprawnionego. Powyższy sposób ma zastosowanie jedynie w dwóch przypadkach: po pierwsze, wobec dziecka, które nie jest w stanie utrzymać się samodzielnie; po drugie, wobec osoby niepełnosprawnej (zob. J. Ignaczewski, *Obowiązek alimentacyjny po nowelizacji. Art. 128-144 1 KRO. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 14; G. Jędrejek, *Komentarz do art. 135 [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Pokrewieństwo i powinowactwo. Komentarz do art. 67-144*, Lex/el. 2014, nr 157352).

W literaturze podkreśla się rolę prawa alimentacyjnego: „Mocne uzasadnienie aksjologiczne obowiązków alimentacyjnych oraz ich doniosłe znaczenie zarówno dla losów jednostek, jak i funkcjonowania społeczeństwa, jest

powodem, dla którego powstają one z mocy prawa, a ich istnienie i zakres regulują normy bezwzględnie obowiązujące, które nie pozwalają stronom na swobodne kształtowanie treści łączącego ich stosunku prawnego. [...] Orzeczenie sądu w sprawie o alimenty nie kreuje więc tego obowiązku, lecz konkretyzuje go, wskazując strony stosunku alimentacyjnoprawnego, jego zakres i sposób realizacji” (M. Andrzejewski, *Komentarz do art. 128 [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, red. H. Dolecki i T. Sokołowski, Warszawa 2010, s. 731). Obowiązek alimentacyjny ma charakter bezwzględny i wobec tego strony nie mogą znieść tego obowiązku w formie zawarcia umowy. Wypełnianie obowiązku alimentacyjnego może przybrać postać zarówno świadczeń dobrowolnych, jak i może być następstwem dochodzenia ich przed sądem. Uprawniony i zobowiązany do alimentacji mogą w szczególności ustalić rodzaj i zakres świadczenia w umowie zawartej na zasadach ogólnych, w ugodzie zawartej przed mediatorem (art. 445<sup>2</sup> w związku z art. 183<sup>15</sup> ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1822; dalej: k.p.c.) w toku posiedzenia pojednawczego (art. 184 k.p.c.), wreszcie w trybie procesowym przed sądem (zob. wyrok NSA z 14 maja 2008 r., sygn. akt I OSK 1195/07), przy czym sądowe ustalenie alimentów powinno należeć do ostateczności.

Wskazać w tym miejscu trzeba na wzajemny stosunek pomiędzy przepisami k.r.o. ustanawiającymi obowiązek alimentacyjny (art. 128 oraz art. 133 k.r.o.), a przepisem nakazującym, aby oboje małżonkowie, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczyniali się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli (art. 28 k.r.o.). Zauważyć należy, że jeśli jeden z małżonków nie realizuje obowiązku przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny, zgodnie z art. 28 k.r.o., sąd może nakazać aby wynagrodzenie za pracę albo inne należności przypadające temu małżonkowi były w całości lub w części wypłacane do rąk drugiego małżonka. Warunkiem realizacji tego obowiązku jest pozostawanie małżonków we wspólnym pożyciu. Ustanie tego pożycia – bez względu na to, z czyjej winy nastąpiło – wyłącza dopuszczalność dochodzenia obowiązku przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny w ww. trybie. W takim wypadku wyłącznie właściwy staje się tryb określony w art. 27 k.r.o. lub tryb przewidziany do dochodzenia alimentów (por. art. 128 k.r.o.; wyrok SN z 29 marca 1972 r., sygn. akt III CRN 585/71). Postępowanie prowadzone na podstawie art. 28 k.r.o. nie wyłącza jednak możliwości wystąpienia w drodze procesu

o alimenty na podstawie art. 27 k.r.o. Będzie to celowe zwłaszcza w wypadku zmniejszenia albo zaprzestania osiągania dochodów wskazanych w art. 28 k.r.o. Wówczas celowe będzie prowadzenie egzekucji na podstawie wyroku uzyskanego drogą procesu (zob. T. Sokołowski, *Komentarz do art. 28 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego* [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, M. Andrzejewski, H. Dolecki, J. Haberko, A. Lutkiewicz-Rucińska, A. Olejniczak, T. Sokołowski, A. Sylwestrzak, A. Zielonacki, Lex/el. 2013, nr 152308). Jak wynika z uchwały Sądu Najwyższego z 16 grudnia 1987 r. (sygn. akt III CZP 91/86): „Wszczęcie postępowania o wydanie nakazu wypłaty wynagrodzenia lub innych należności do rąk drugiego małżonka na podstawie art. 28 k.r.o. nie wyklucza wszczęcia i przeprowadzenia procesu o dostarczenie środków utrzymania na podstawie art. 27 k.r.o. ani też wytoczenia powództwa o alimenty (art. 133 k.r.o.)”. Tym samym, jeśli małżonek nie wypełnia swoich powinności, drugi z nich może dochodzić w drodze powództwa wypełnienia przez niego jego obowiązku przez płacenie stosownych kwot w celu zaspokojenia potrzeb rodziny, w tym potrzeb dzieci. Poza tym obowiązek alimentacyjny rodziców względem dzieci wynika z art. 128 i art. 133 k.r.o., niezależnie od tego, czy rodzice pozostają w małżeństwie. Z zakresu beneficjentów (podmiotów upoważnionych do wniesienia powództwa) nie wyklucza się jednak dzieci, których rodzice są małżonkami. Tak więc, dochodzi do konkurencji roszczeń. W tej sytuacji nie można wskazać, które z nich ma pierwszeństwo (zob. J. Pietrzykowski, *Komentarz do art. 128, op. cit.*, s. 1074; zob. jednak wskazane tam odmienne poglądy doktryny).

Pamiętać jednak należy, że w uchwale z 13 lipca 2011 r. (sygn. akt III CZP 39/11), wydanej na kanwie rozważań czy obowiązek alimentacyjny pomiędzy małżonkami orzeczony w trakcie trwania małżeństwa na podstawie art. 27 k.r.o. wygasa na skutek orzeczenia rozwodu, czy też ulega jedynie przekształceniu i jest nadal kontynuowany na zasadach określonych w art. 60 k.r.o., Sąd Najwyższy stwierdził, iż: „Nie ulega wątpliwości, że pomiędzy obowiązkiem ustanowionym w art. 27 k.r.o. a obowiązkiem alimentacyjnym (art. 128 i nast. oraz art. 60 k.r.o.) istnieje podobieństwo, jednak o tożsamości tych obowiązków nie może być mowy; można mówić co najwyżej o «alimentacyjnym charakterze» obowiązku przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny, konstatacja ta nie upoważnia jednak do formułowania tezy, że między małżonkami – w czasie trwania małżeństwa – istnieje obowiązek alimentacyjny *sensu stricto*”.



Ze względu na kontekst tej uchwały – relacje pomiędzy małżonkami, których wzajemny obowiązek alimentacyjny kształtuje się odmiennie niż pomiędzy rodzicami a dziećmi, np. ten ostatni nie wygasa wraz z rozwodem – nie jest ona w pełni adekwatna dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy i należy uwzględnić ją odpowiednio.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sejm stwierdza, że ustalenie zakresu obowiązku alimentacyjnego (świadczeń alimentacyjnych *sensu largo* i *sensu stricto*) pomiędzy rodzicami a dziećmi, także sądownie, nie zależy od istnienia, trwania albo ustania małżeństwa.

6. Podsumowując, dotychczasowe ustalenia, trzeba stwierdzić, że:

a) rodzice mają obowiązek alimentacyjny (do świadczeń alimentacyjnych) względem dziecka, które nie jest (jeszcze) w stanie utrzymać się samodzielnie;

b) obowiązek alimentacyjny ciąży na obojgu (na każdym z) rodziców (lecz nie wspólnie, w tym znaczeniu, że wykonanie obowiązku przez jedno, zwalniałoby drugie);

c) bez znaczenia dla obowiązków alimentacyjnych rodziców względem dzieci jest ustrój majątkowy, w którym pozostają małżonkowie (orzeczenie SN z 26 marca 1954 r., sygn. akt I CR 327/54), czy dziecko urodziło się w małżeństwie, czy też nie, oraz czy rodzice pozostają w małżeństwie, separacji (faktycznej albo prawnej) oraz czy zostali pozbawieni władzy rodzicielskiej;

d) wykonanie względem dziecka (osoby niepełnosprawnej) obowiązku alimentacyjnego może nastąpić w formie świadczenia pieniężnego lub w naturze;

e) wypełnianie obowiązku alimentacyjnego może przybrać postać zarówno świadczeń dobrowolnych, jak i może być następstwem dochodzenia ich przed sądem;

f) możliwość ustalenia wyrokiem sądu zakresu i wysokości świadczeń alimentacyjnych na dzieci jest niezależne od (dalszego) istnienia małżeństwa;

g) świadczenie alimentacyjne ma charakter ściśle osobisty;

h) pojęcia alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w u.p.d.o.f., nie ogranicza się wyłącznie do świadczeń alimentacyjnych otrzymywanych na podstawie wyroku sądowego lub ugody sądowej.

Skarżąca stawia zarzut bardziej korzystnego usytuowania rodziców-podatników, którzy pozostając w małżeństwie i mieszkając wspólnie mogą

przeznaczyć nawet całość swoich dochodów na potrzeby dziecka niepełnosprawnego, wobec mniej korzystnego ukształtowania sytuacji prawnej rodziców, którzy z przyczyn życiowych pozostają od dzieci odseparowani i utrzymują je otrzymując alimenty – renty pieniężnej (skarga, s. 7). Analiza aktualnie obowiązującego stanu prawnego nie upoważnia jednak do stawiania takiej tezy. Fakt pozostawania w małżeństwie oraz wspólnego zamieszkiwania nie różnicuje sytuacji rodziców-podatników, na których utrzymaniu pozostaje dziecko niepełnosprawne, gdyż:

a) obowiązek alimentacyjny względem niepełnosprawnego dziecka powstaje z mocy ustawy, nie zależy od istnienia małżeństwa pomiędzy jego rodzicami i wspólnego ich zamieszkiwania z dzieckiem;

b) obowiązek alimentacyjny spełniany dobrowolnie może także przybrać formę renty pieniężnej, w tym w sytuacji (dalszego) trwania małżeństwa;

c) istnieje możliwość sądowego ustalenia zakresu obowiązku alimentacyjnego, w tym świadczeń alimentacyjnych, o których mowa w art. 133 k.r.o., w sytuacji dalszego trwania małżeństwa;

d) każda wypłata świadczenia pieniężnego, będącego realizacją obowiązku alimentacyjnego, na rzecz dziecka niepełnosprawnego, niezależnie czy następuje na podstawie wyroku sądowego, czy dobrowolnie, musi być podatkowo kwalifikowana tak samo (będzie stanowić jego dochód i wpływać na możliwość skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej, o której mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., albo zostanie uznana za środki nienależące do dochodu).

Innymi słowy, niezależnie od pozostawania w małżeństwie i wspólnego zamieszkiwania, jeśli dziecko niepełnosprawne jest utrzymywane przez jednego z rodziców, a drugi rodzic wypłaca dziecku, niezależnie, czy na podstawie wyroku sądowego, czy dobrowolnie, świadczenie alimentacyjne, to, zgodnie z aktualnie dominującym stanowiskiem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, będzie ono stanowić dochód osoby niepełnosprawnej w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. W tak ukształtowanym stanie prawnym nie dochodzi do zróżnicowania sytuacji rodzin pozostających w trudnej sytuacji społecznej ze względu na pozostawanie w małżeństwie lub wspólne pożycie.

7. Skarżąca podnosi, że przyjęcie w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. łącznych kryteriów: a) wysokości dochodu osoby niepełnosprawnej (choć konstytucyjność

samej kwoty wskazanej w badanym przepisie, jako zbyt niskiej, nie jest podważana), której przekroczenie powoduje utratę prawa do ulgi rehabilitacyjnej oraz b) wliczania do dochodu świadczeń alimentacyjnych, które nawet jeśli samodzielnie przekroczą wskazaną w ustawie kwotę uniemożliwią skorzystanie z ulgi podatkowej, stanowi dyskryminację rodziców, którzy dostarczają niepełnosprawnemu dziecku środków utrzymania w wyższej wartości, a więc realizują obowiązek alimentacyjny w szerszym zakresie (skarga, s. 6).

Wobec postawionego zarzutu należy wyjaśnić co następuje. Stosownie do art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża m.in. powszechny wymiar obowiązku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Swoboda regulacyjna ulega poszerzeniu w przypadku kształtowania ulg i zwolnień. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej jednak ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości (zob. wyroki TK z: 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08 i cytowane tam orzecznictwo). Ponadto, system podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości, której treścią jest omówiona powyżej powszechność ponoszenia ciężarów publicznych oraz równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika. Jednym z najważniejszych kryteriów wyznaczających zakres zdolności płatniczej jest sytuacja rodzinna podatnika. Jest bowiem oczywiste, że „podatnik mający na utrzymaniu małżonka zaspokoi z takiego samego dochodu mniej potrzeb niż podatnik samotny, a podatnik mający na utrzymaniu dzieci – mniej potrzeb niż podatnik bezdzietny” (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08). Rozwiązania uwzględniające sytuację rodzinną podatnika uzasadniają zatem wprowadzenie odstępstw od powszechności opodatkowania, gdyż osoby mające na utrzymaniu dzieci znajdują się w odmiennej sytuacji niż osoby, które dzieci nie posiadają (zob. H. Litwińczuk, *Polskie prawo podatkowe w świetle standardów międzynarodowych* [w:] *Obywatel – jego wolności i prawa*, red. B. Oliwa-

Radzikowska, Łódź 1998, s. 268-269; W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych [w:] Konstytucja – ustroj – system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 415-416; wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08). Tym samym, można przyjąć, że obowiązek ochrony rodziny spoczywający na władzach publicznych musi być także realizowany przez rozwiązania podatkowe.

Zgodnie z poglądem sądu konstytucyjnego: „[P]rzy określaniu wysokości podatku dochodowego należy brać pod uwagę nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny” (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, zob. także wyrok TK z 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03). Równocześnie zauważyć trzeba, że sama okoliczność posiadania niepełnoletniego dziecka, chociaż wiąże się ze zwiększonymi wydatkami, nie oznacza konieczności preferencyjnego traktowania rodzica w sferze podatkowej. To bowiem powinno być uzależnione m.in. od wysokości dochodów podatnika wychowującego dzieci. Wybór przez ustawodawcę kryteriów, w ramach których będzie uskuteczniata zasada sprawiedliwości podatkowej ze względu na sytuację rodzinną podatnika, a w konsekwencji jego zdolność płatniczą, nie może być oderwany od innych wartości konstytucyjnych wyznaczających obiektywną hierarchię wartości szczególnie intensywnie przez ustrojodawcę chronionych (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08).

Jak wynika z powyższego:

- a) ustawodawcy przysługuje szeroka swoboda regulacyjna przy kształtowaniu zobowiązań podatkowych, w tym ulg i zwolnień;
- b) ww. swoboda musi mieścić się w ramach konstytucyjnych; korzystając z niej ustawodawca musi realizować zasadę sprawiedliwości społecznej, równego traktowania podatników oraz wspierać rodziny;
- c) ustawa zasadnicza nakazuje w szczególności uwzględniać w konstrukcjach podatkowych zmniejszoną zdolność płatniczą osób utrzymujących dzieci;
- d) samo zróżnicowanie wysokości podatku, także poprzez wykluczenie możliwości skorzystania z ulgi, ze względu na to, że osoba pozostająca na utrzymaniu osiąga zbyt wysokie dochody, względem ustanowionego pułapu ustawowego, spełnia standard konstytucyjny.

W zakresie zarzutu dyskryminacji skarżącej ze względu na wysokość świadczenia alimentacyjnego, które stanowi dochód osoby niepełnosprawnej, należy uznać, że nie dochodzi w tym przypadku do naruszenia wzorca konstytucyjnego.

Przypomnieć jednakże należy, że zarzut naruszenia art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji opiera się przede wszystkim na argumente niekonstytucyjnego zróżnicowania sytuacji prawnej rodziców osób niepełnosprawnych, pozostających na ich utrzymaniu. Tym samym tezy trybunalskie wyrażone w wyroku TK o sygn. akt SK 62/08 nie mogą posłużyć do ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy.

8. Kolejnym postawionym zarzutem było zróżnicowanie sytuacji prawnej rodzin pozostających w trudnej sytuacji społecznej, ze względu na formę (postać) spełnianych na rzecz niepełnosprawnego dziecka świadczeń alimentacyjnych. W korzystniejszej sytuacji mają znajdować się rodziny, w których rodzice-podatnicy utrzymują osobę niepełnosprawną i realizują swój obowiązek alimentacyjny w naturze, a nie w postaci (odrębnego) świadczenia pieniężnego. Natomiast w rodzinach, w których jeden z rodziców wypłaca niepełnosprawnemu dziecku świadczenie alimentacyjne w postaci renty pieniężnej, zostanie ono zakwalifikowane jako dochód osoby niepełnosprawnej i może uniemożliwić skorzystanie z ulgi podatkowej.

Odnosząc się do tej argumentacji skarżącej, Sejm pragnie wskazać na wyrok sądu konstytucyjnego, w którym rozważał on dopuszczalność odmiennego ukształtowania konsekwencji podatkowych w zależności od formy spełniania obowiązku alimentacyjnego. W wyroku z 29 marca 2012 r. (sygn. akt K 27/08) Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że: „Nie ulega wątpliwości, że w aktualnie rozpatrywanej sprawie nie ma podstaw do zróżnicowania osób otrzymujących alimenty [...], w zależności od tego, czy są one otrzymane na podstawie wyroku sądu, czy ugody sądowej. Podatnicy ci powinni być traktowani jako podmioty podobne, w związku z czym różnicowanie ich sytuacji w kontekście uprawnienia do skorzystania ze zwolnienia od podatku od osób fizycznych powinno zostać uznane za dyskryminujące, a tym samym naruszające art. 32 Konstytucji oraz zasadę sprawiedliwości społecznej, wynikająca z art. 2 Konstytucji. [...] Sprzeczne z celem przepisów o alimentach jest obowiązywanie takiego przepisu [...] ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, prowadzącego do «dyskryminacji» tych zobowiązanych do alimentacji, których obowiązek wynika z ugody sądowej, a więc

w wyniku polubownego załatwienia sprawy. Zgodnie z art. 71 Konstytucji państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. W związku z tym celem przepisów podatkowych powinno być wzmacnianie 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”.

Także w wyroku z 13 maja 2014 r. (sygn. akt SK 61/13) sąd konstytucyjny badał możliwość zróżnicowania sytuacji prawnej (byłego) członka rodziny (prawo do renty dla byłej małżonki), ze względu na formę świadczeń alimentacyjnych. Wyjaśnił, że: „Choć [...] obie grupy rozwiedzionych współmałżonek «miały w dniu śmierci męża prawo do alimentów z jego strony» [...] to jednak prawo do renty rodzinnej na mocy tego przepisu mają tylko te rozwiedzione małżonki, które alimenty egzekwowały na drodze sądowej. Prawa do renty rodzinnej są natomiast pozbawione te rozwiedzione małżonki, które należne im alimenty wyegzekwowały pozasądowo, w drodze porozumienia z byłym małżonkiem. Odmienne traktowanie podmiotów podobnych nie zawsze jednak oznacza naruszenie Konstytucji, może bowiem być uzasadnione odpowiednio przekonującymi argumentami. W niniejszej sprawie takich argumentów za potrzebą przyznania prawa do renty rodzinnej osobie rozwiedzonej legitymującej się wyrokiem lub ugodą sądową i pozbawienia tego prawa innych osób rozwiedzionych, które również miały prawo do alimentów, jednak nie występowały na drogę sądową celem ich ustalenia, Trybunał nie znalazł”. Ponadto sąd konstytucyjny dodał, że różnicowanie sytuacji prawnej członków rodziny ze względu na formę alimentacji nie spełnia standardu art. 18 Konstytucji, który stanowi o ochronie przez państwo rodziny. Wymusza bowiem na rozwiedzionych małżonkach występowanie na drogę sądową przeciwko sobie, co z reguły potęguje istniejący konflikt, który znacznie lepiej i skuteczniej mógłby zostać polubownie rozwiązany przez same zainteresowane strony. Ustawodawca powinien promować dobrowolne realizowanie obowiązku alimentacyjnego przez małżonków rozwiedzionych, na których obowiązek taki spoczywa. Ostatecznie sąd konstytucyjny uznał, że małżonkowie rozwiedzeni, którzy w drodze zgodnego porozumienia ustalają sposób realizacji obowiązku alimentacyjnego ciążącego na jednym z nich względem drugiego, nie mogą ponosić ujemnych następstw w postaci nierównego traktowania w zakresie prawa do renty rodzinnej w porównaniu z osobami, które kwestie wzajemnej alimentacji ustaliły w wyroku lub ugodzie sądowej.

Tym samym trzeba stwierdzić, że różnicowanie sytuacji prawnej ze względu na sposób ustalenia zakresu świadczenia alimentacyjnego (w wyroku sądowym, w ugodzie sądowej albo pozasądowej) jest niedopuszczalne z punktu widzenia zachowania standardu konstytucyjnego (zasady równości wobec prawa).

9. W celu pełnego odtworzenia treści zobowiązania konstytucyjnego do wspierania rodzin w trudnej sytuacji materialnej lub społecznej (art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji) Sejm zwraca uwagę także na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 listopada 2014 r. (sygn. akt SK 7/11). Ówczesnym przedmiotem kontroli był przepis ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1518; dalej: u.ś.r.) określający przesłanki negatywne przyznania świadczenia opiekuńczego. Ich uwzględnienie prowadziło do tego, że możliwe było przyznanie wyłącznie jednego świadczenia pielęgnacyjnego na rodzinę, niezależnie od liczby niepełnosprawnych dzieci. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że świadczenie pielęgnacyjne *de lege lata* jest jednym z instrumentów sposobu realizacji obowiązków ustawodawcy, który – zgodnie z art. 71 ust. 1 zdaniem drugim Konstytucji – ma zapewniać szczególną pomoc rodzinie w trudnej sytuacji społecznej, w tym rodzinie z osobami niepełnosprawnymi. Obowiązek ten dotyczy osób o relatywnie słabych zdolnościach adaptacyjnych do nowych warunków społecznych. Po odtworzeniu charakteru świadczenia sąd konstytucyjny uznał, że „[...] ograniczając możliwość kumulowania świadczeń pielęgnacyjnych w rodzinie, ustawodawca niewłaściwie zinterpretował konstytucyjny obowiązek konieczności wsparcia osób i rodzin w wysiłkach zmierzających do zaspokojenia niezbędnych potrzeb i umożliwienia im życia w warunkach odpowiadających godności człowieka. Przyjęcie zasady, że do rodziny, w której wychowuje się więcej niż jedno dziecko niepełnosprawne, może trafić tylko jedno świadczenie pielęgnacyjne, narusza również zasadę sprawiedliwości społecznej [...]. Celem ustawy o świadczeniach, [...] miało być stworzenie efektywnego systemu pomocy rodzinom znajdującym się w ciężkiej sytuacji materialnej, zapewniającego świadczenia rodzinne na poziomie zabezpieczającym egzystencję poszczególnych członków tych rodzin [...]. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, [...] założenie ustawodawcy nie zasługuje na aprobatę. Ustawodawca zdaje się nie dostrzegać tego, że sytuacja materialna, a także życiowa i społeczna rodzin, w których niepełnosprawność dotyka więcej niż jedno dziecko, jest znacznie trudniejsza niż rodzin mających jedno dziecko niepełnosprawne.

Rodziny te ponoszą bowiem większe wydatki na koszty utrzymania, leczenia, rehabilitacji i nauczania takich dzieci [...]. «Szczególna» sytuacja takich rodzin wymaga, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, odpowiedniej regulacji prawnej, która pozwalałaby na uwzględnienie sytuacji, w których w rodzinie wychowywane jest kilkoro niepełnosprawnych dzieci”. Ostatecznie sąd konstytucyjny orzekł o niezgodności z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji badanego przepisu u.ś.r. w zakresie, w jakim uniemożliwia on przyznanie prawa do świadczenia pielęgnacyjnego rodzicowi (opiekunowi faktycznemu), który rezygnuje z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej w związku z koniecznością sprawowania opieki nad niepełnosprawnym dzieckiem, w sytuacji, gdy drugi z rodziców (opiekunów faktycznych) ma ustalone prawo do świadczenia pielęgnacyjnego na inne dziecko w rodzinie.

Sejm uznaje, że powyższe ustalenia trybunalskie, po uwzględnieniu różnic stanów faktycznych i prawnych badanej wówczas i dziś sprawy, można odpowiednio uwzględnić w toku rozstrzygnięcia niniejszego problemu konstytucyjnego. Wprowadzenie do systemu prawa możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych, ze względu na ponoszone przez podatnika koszty utrzymania niepełnosprawnego dziecka, stanowi bez wątpienia działanie ustawodawcy nakierowane na niesienie szczególnej pomocy rodzinie w trudnej sytuacji społecznej, czyli wypełniające nakaz zakotwiczony w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Jak wynika z powyższego, przedmiotowa norma ustawy zasadniczej nakazuje, biorąc pod uwagę wysokość dochodu podatnika, uwzględniać w konstrukcjach podatkowych zmniejszoną zdolność płatniczą osób utrzymujących dzieci, w tym dzieci niepełnosprawne. Takie rozwiązanie legislacyjne musi spełniać również wymogi sprawiedliwości i równości podatkowej. Stworzenie efektywnego systemu pomocy, przy zastosowaniu instrumentu ulgi rehabilitacyjnej, rodzinom znajdującym się w ciężkiej sytuacji społecznej, która generuje konieczność dokonywania przez podatnika wyższych nakładów materialnych na zabezpieczenie egzystencji niepełnosprawnego dziecka, wymaga, aby ustawodawca dostrzegł, że sytuacja materialna, a także życiowa i społeczna rodziny dotkniętej niepełnosprawnością, jest co do zasady trudniejsza niż rodzin, w których dzieci są zdrowe. Konstytucyjny nakaz wsparcia rodzin w trudnej sytuacji społecznej powinien zostać zatem zrealizowany w pełnej rozciągłości, a zatem niezależnie od formy w jakiej rodzice dziecka niepełnosprawnego dbają o jego utrzymanie.



10. Problem konstytucyjnej dopuszczalności zaliczania alimentów do dochodu niepełnosprawnego stanowił kwestię rozważaną w sądownictwie administracyjnym i przez organy podatkowe. Sejm pragnie zwrócić uwagę na tę linię orzeczniczą sądów administracyjnych, zgodnie z którą przy interpretacji art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. należy uwzględniać nakaz wynikający z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Taka prokonstytucyjna wykładnia przedmiotu kontroli zakłada, że wszyscy podatnicy, na których utrzymaniu znajduje się dziecko-osoba niepełnosprawna, będą na tych samych zasadach mogli skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej. Jak wyjaśnił WSA w Poznaniu (wyrok z 14 października 2008 r., sygn. akt I SA/Po 997/08) zgodne ze standardem konstytucyjnym jest wyłącznie takie rozumienie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., które zakłada równe traktowanie podatników-rodziców utrzymujących swoje niepełnosprawne dziecko, niezależnie od formy zaspokajania jego potrzeb, czyli bez względu na to, czy zamieszkując razem przeznaczają na utrzymanie dziecka swoje dochody, czy też pozostając od dziecka oddzieleni utrzymują je spełniając świadczenie alimentacyjne, jako rentę pieniężną, które staje się dochodem osobistym niepełnosprawnego.

Ponadto, trzeba wskazać, że niekorzystną dla podatników wykładnię art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. przyjęto w interpretacji indywidualnej z 23 czerwca 2009 r. (nr ILPB2/415-323/09-2/ES) Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Osoba wnioskująca o interpretację zaproponowała prokonstytucyjne rozumienie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., które wykluczało wliczanie świadczeń alimentacyjnych do dochodu osoby niepełnosprawnej. Dyrektor Izby uznał stanowisko podmiotu wnioskującego o interpretację za nieprawidłowe, wyjaśniając, że wszelkie ulgi i zwolnienia są odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej. Z tej przyczyny stosowanie przepisów je ustanawiających nie może podlegać wykładni rozszerzającej. Wnioskodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia od dochodu wydatków, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., poniesionych w związku z niepełnosprawnością małoletniej córki, gdyż kwota dochodów przez nią osiągniętych przekroczyła ustawowy limit. Minister Finansów zmienił z urzędu ww. interpretację indywidualną wyjaśniając, że alimentów na rzecz małoletniego dziecka nie można utożsamiać z dochodem małoletniego. Z uwagi na brak lub ograniczoną zdolność do czynności prawnych małoletniego dziecka dochód w postaci alimentów na jego rzecz wypłacany jest na ręce przedstawiciela ustawowego dziecka (decyzja z 16 marca 2010 r.,

nr DD3/033/13/MCA/10/PK-1481/2009). Następnie Minister Finansów zmienił swoje stanowisko i obecnie uznaje, że „alimenty na rzecz dzieci, jako że stanowią ich dochód, brane są pod uwagę przy ustalaniu limitu dochodu osoby niepełnosprawnej (9120 zł), o którym mowa w art. 26 ust. 7e ustawy [u.p.d.o.f. – uwaga własna]. Dlatego też, otrzymywanie alimentów na rzecz dzieci małoletnich może stanowić okoliczność powodującą ograniczenie stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka (zob. odpowiedzi Ministra Finansów na interpelacje nr 6059 oraz nr 6201 z – odpowiednio – 28 i 27 września 2016 r., sygn. DD3.054.32.2016.IMG oraz DD3.054.30.2016.IMG).

Sejm podziela pogląd sądów administracyjnych, zgodnie z którym niezgodne ze standardem konstytucyjnym byłoby dywersyfikowanie pozycji prawnej rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko, od formy w jakiej drugi rodzic spełnia swój obowiązek alimentacyjny. Za korzystniejszym usytuowaniem rodziców-podatników wypełniających ten obowiązek w naturze, nie przemawiają argumenty, które mogłyby konstytucyjnie sanować odstępstwo od równego traktowania podmiotów podobnych. W świetle wskazanego wzorca kontroli – art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji – za uprzywilejowaniem jednej z form świadczenia obowiązku alimentacyjnego, w sytuacji, gdy ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do systemu prawa konstrukcji podatkowej, która ma na celu pomoc rodzinom w trudnej sytuacji społecznej, nie przemawiają argumenty spełniające wymóg relewancji, proporcjonalności oraz powiązania z zasadą sprawiedliwości społecznej.

11. W związku z powyższym, trzeba stwierdzić, że przedmiot kontroli spełnia standard konstytucyjny wtedy, gdy podda się go prokonstytucyjnej wykładni. A zatem art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. rozumiany w ten sposób, że do dochodu osoby niepełnosprawnej nie zalicza otrzymywanych od rodzica świadczeń alimentacyjnych, **jest zgodny** z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Tak ustalona treść zakwestionowanego przepisu, zgodna z wskazanymi wzorcami kontroli, odpowiada w pełni żądaniom skarżącej.

12. Wydanie judykatu trybunalskiego, w brzmieniu zgodnym ze stanowiskiem Sejmu, spowoduje, że wobec skarżącej zastosowanie znajdzie art. 145a ust. 1

k.p.a. („Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego została wydana decyzja”). Zdaniem Sejmu, na przeszkodzie wznowienia postępowania nie będzie stało ujęcie sentencji w formie afirmatywnego wyroku interpretacyjnego (zawierającego sformułowanie: „przepis rozumiany jako [...] jest zgodny z [...]").

W praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego obok rozstrzygnięć stwierdzających niezgodność danego przepisu z Konstytucją, stosowane są także inne postaci rozstrzygnięcia, w tym o uznaniu (nie)konstytucyjności badanego przepisu pod warunkiem jego rozumienia w określony sposób. W przypadku orzeczeń odnoszących się do wskazanego rozumienia przepisu (określonej jego wykładni), a więc tzw. orzeczeń interpretacyjnych, Trybunał Konstytucyjny może zastosować formułę negatoryjną, uznając dany przepis za niekonstytucyjny pod warunkiem określonego jego rozumienia, albo afirmatywną, uznając przepis za konstytucyjny pod warunkiem określonego jego rozumienia. Jak zauważa Naczelny Sąd Administracyjny: „[...] zarówno przyjęcie przez Trybunał formuły wyroku interpretacyjnego negatoryjnego w brzmieniu: «przepis ... rozumiany w taki sposób, że ... jest niezgodny/nie jest zgodny z art.... Konstytucji» zawiera założenie, że przepis ten jest niekonstytucyjny tylko w określonym jego rozumieniu, natomiast w innym rozumieniu jest konstytucyjny, tak i zastosowanie formuły wyroku interpretacyjnego aprobatywnego w brzmieniu: «przepis... rozumiany w taki sposób, że... jest zgodny [...] z art.... Konstytucji» zawiera założenie, że przepis ten interpretowany odmiennie z Konstytucją jest sprzeczny (nie jest z nią zgodny). [...] Wyrok interpretacyjny pozwala zatem na utrzymanie w mocy przepisu zakwestionowanego pod względem zgodności z Konstytucją, pod warunkiem wszelako jego określonej, prokonstytucyjnej interpretacji; oznacza to zarazem, że interpretacja odmienna jest niekonstytucyjna. Ponieważ zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą, wszystkie organy władzy publicznej, również władzy sądowniczej, mają obowiązek przestrzegania i stosowania tych orzeczeń, niezależnie od formuły sentencji orzeczenia, zastosowanej przez Trybunał w konkretnym wyroku; dotyczy to także orzeczeń wydanych w formule wyroków interpretacyjnych, zarówno negatoryjnych, jak i afirmatywnych” (wyrok NSA z 23 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 2518/13). Trzeba zatem opowiedzieć się za uznaniem, że także afirmatywne

wyroki interpretacyjne stanowią podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia, w rozumieniu art. 190 ust. 4 Konstytucji, który swoje ustawowe rozwinięcie odnalazł w art. 145a k.p.a. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że stosowanie w praktyce normy wywiedzionej z przepisu będącego przedmiotem kontroli przy rozumieniu przeciwnym do wskazanego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego stanowiłoby naruszenie normy konstytucyjnej, przyznającej orzeczeniom sądu konstytucyjnego walor powszechnego obowiązywania (wyrok NSA z 23 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 2518/13; zob. także wyrok TK z 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99; odmiennie uchwała Sądu Najwyższego z 17 grudnia 2009 r., sygn. akt III PZP 2/09, która spotkała się z krytyką w literaturze prawniczej zob. glosy: J. Trzeciński, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 2, s. 158-162; M. Wiącek, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 3, s. 153-166; M. Ziółkowski, „Przegląd Sądowy” 2011, nr 5, s. 185-191; zob. także B. Adamiak, *Zgodność aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą jako przesłanka prawidłowości decyzji administracyjnej*, „Przegląd Sądowy” 2007, nr 1, s. 15, autorka stoi na stanowisku, że tzw. wyroki interpretacyjne nie mogą być podstawą wznowienia, ale mogą być podstawą uchylenia decyzji w trybie art. 154 czy art. 155 k.p.a.; A. Krzywoń uznał, że do wyroku interpretacyjnego afirmatywnego nie powinna się odnosić instytucja wznowienia postępowania, glosa do wyroku NSA z 23 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 2518/13, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 3, s. 135-144; poglądy doktryny i orzecznictwa w tej sprawie zebrała M. Jaśkowska [w:] *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U.00.98.1071)*; LEX/el. 2016, nr 494964).

13. Także Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku zrównania mocy wiążącej wszystkich typów swoich wyroków. Jak wyjaśnił w wydanym w pełnym składzie postanowieniu z 6 lipca 2005 r. (sygn. akt SK 27/04): „Z jednej strony trzeba zauważyć, że wyrok interpretacyjny w swej istocie jest zawsze wyrokiem stwierdzającym niezgodność z Konstytucją określonego zakresu normatywnego kontrolowanego przepisu. Byłoby to oczywiste, gdyby sentencję wyrażano w dwóch punktach, wskazując nie tylko zakres, w którym zachodzi zgodność z Konstytucją, ale i zakres normatywny przepisu, którego nie da się z nią pogodzić. Choć ta negatywna strona wyroku jest w sentencji przemilczana, niewątpliwie realnie istnieje.

[...] uzasadnione jest twierdzenie, że w tzw. wyroku interpretacyjnym nie chodzi o dokonanie przez Trybunał wykładni przepisu, lecz o wiążące rozstrzygnięcie, tak jak w każdym innym wyroku, w jakim zakresie kontrolowany akt normatywny lub jego część narusza Konstytucję [...]. Konsekwencją powyższego rozumowania jest wniosek o braku jakościowej różnicy między tzw. wyrokiem interpretacyjnym a wyrokiem stwierdzającym wprost niezgodność z Konstytucją. Nie ma też podstaw do osłabiania mocy wiążącej wyroków uznających zgodność z Konstytucją określonego przepisu pod warunkiem rozumienia go w określony sposób”. A zatem w ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie ma różnicy w obowiązywaniu wyroku stwierdzającego niezgodność z Konstytucją danego przepisu i stwierdzającego jego zgodność pod warunkiem określonego rozumienia.

MARSZAŁEK SEJMU

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Marek Kuchciński', written in a cursive style.

Marek Kuchciński