

Chorzów, dnia 16 grudnia 2015

Trybunał Konstytucyjny
Al. J.Ch. Szucha 12 a
00-918 Warszawa

Skarżąca: B K

reprezentowana przez
radcę prawnego **Rafała Brolla (Kt - 2399)**
Kancelaria Radcy Prawnego „Powiernik”
ul. Armii Krajowej 9A lok. 221
41-506 Chorzów

Skarga konstytucyjna

W imieniu B K , powołując się na załączone pełnomocnictwo, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 w związku z art. 64 i nast. ustawy z dnia 25 czerwca 2015 o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. 2015 poz. 1064), wnoszę o orzeczenie, że:

art. 26 ust. 7e, w związku z art. 26 ust.1, pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 (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.

Przepisy stanowiące przedmiot kontroli naruszają, we wskazanym wyżej zakresie, konstytucyjne prawo skarżącej 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, wynikające z art. 71 ust, 1 zdanie 2, w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej Konstytucji RP.

Prawa te zostały naruszone w ten sposób, że skarżąca, na podstawie przepisów stanowiących przedmiot kontroli, została pozbawiona uprawnienia do odliczenia od jej dochodu (podstawy opodatkowania) wydatków na cele rehabilitacyjne, poniesionych przez nią na rzecz jej 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.

Skarżąc pozbawiona została więc prawa do ulgi podatkowej polegającej na możliwości odliczenia od dochodu wydatków na rehabilitację niepełnosprawnego dziecka, na podstawie kryteriów jakimi są wysokość świadczeń alimentacyjnych, które rodzice spełniali na rzecz tego dziecka oraz forma w jakiej rodzice spełniali te świadczenia.

Wskazane wyżej prawa konstytucyjne skarżącej zostały naruszone poprzez wydanie przez Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wyroków z dnia lipca 2013, sygn. akt oraz z dnia sierpnia 2015, sygn. akt

Wyrok z dnia sierpnia 2015, sygn. akt jest prawomocny i potwierdza wyczerpanie przez skarżącą drogi prawnej, gdyż oddala on skargę kasacyjną wniesioną przez skarżącą, a od wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego zgodnie z przepisami ustawy Prawo postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie przysługują żadne środki odwoławcze. Skarżącej w związku z tym nie przysługiwał żaden środki zaskarzania tego wyroku. Skarżącej nie przysługiwał również nadzwyczajny środek zaskarżenia, więc nie mogła ona wnieść takiego środka.

Wyrok ten został skarżącej doręczony wraz z uzasadnieniami dnia 18 września 2015 roku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny.

M K, syn skarżącej B K, jest osobą niepełnosprawną w stosunku do której orzeczono znaczny stopień niepełnosprawności.

Z tego powodu został ubezwłasnowolniony całkowicie, a B K została ustanowiona jego opiekunem. B K jest przy tym rozwiedziona z ojcem niepełnosprawnego dziecka J K. J K płacił M K alimenty (na podstawie wyroku sądowego), których suma w roku 2008 wyniosła zł.

W roku 2008 M K pozostawał na utrzymaniu skarżącej. Odliczyła ona od swojego dochodu uzyskanego w tym roku, stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, kwotę zł z tytułu wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne dotyczące jej syna M K

Naczelnik Urzędu Skarbowego w C wszczął w stosunku do skarżącej postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2008. W kolejnych

wydawanych przez organy podatkowe decyzjach, kwestionowały one uprawnienie skarżącej do odliczenia od dochodów wydatków na cele rehabilitacyjne dotyczące jej syna. Prawo do takiego odliczenia uzależnione jest bowiem od tego, że dochody osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika nie przekraczają kwoty 9.120 zł. Organy podatkowe natomiast uznały, że dochód M K w roku 2008 wyniósł zł Organy podatkowe wliczyły bowiem do tego dochodu kwotę zł, stanowiącą świadczenie alimentacyjne wypłacane M K przez jego ojca.

Od ostatecznej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w tej sprawie, wydanej dnia .10.2010, skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. Wyrokiem z dnia .04.2011, sygn. akt WSA w G uchylił zaskarżoną decyzję, uznając, że pojęcie dochodu osoby niepełnosprawnej, od którego uzależnione jest uprawnienie do odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne, „nie obejmuje swoim zakresem świadczeń alimentacyjnych stanowiących ustawową formę dostarczenia środków utrzymania na rzecz własnego niepełnosprawnego dziecka – i to bez względu na wysokość kwoty tych alimentów”.

Od wyroku tego Dyrektor Izby Skarbowej w K. wniósł skargę kasacyjną. Wyrokiem z dnia .07.2013, sygn. akt Naczelny Sąd Administracyjny uchylił wyrok WSA w G NSA uznał, że norma wyrażona w art. 26 ust. 7e ma jednak inną treść. NSA wskazał, iż „Istotą sporu w niniejszej sprawie stanowi kwestia, czy alimenty zaliczają się do dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. (...) W kontekście uzasadnienia zaskarżonego wyroku należy wyraźnie zaznaczyć, że ustawodawca nie dokonał żadnych ograniczeń co do źródeł dochodu uzyskanego przez osobę niepełnosprawną, tym samym nie wykluczył z nich alimentów. (...) Należy zatem podzielić stanowisko wyrażone w skardze kasacyjnej, że 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”, 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. (...) Zaprezentowane uwagi uzasadniają tezę, że Sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. stwierdzając, że zawarte w treści tego przepisu pojęcie „dochodu” nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych.”

WSA w G. ponownie rozpoznając sprawę, będąc związany powyższą oceną prawną zgodnie z art. 190 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, wyrokiem z dnia .11.2013, sygn. akt oddalił skargę.

Od wyroku tego skarżąca wniosła skargę kasacyjną, zarzucając naruszenie art. 32 ust. 1, w związku z art. 2, art. 71 ust. 1 oraz art. 69 Konstytucji RP, poprzez zastosowanie niezgodnego z tymi przepisami Konstytucji RP art. 26 ust. 7e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz sformułowała w skardze kasacyjnej wnioski o przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu zagadnienia prawnego, odnośnie zgodności tego przepisu z Konstytucją.

Wyrokiem z dnia .08.2015, sygn. akt , Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wniesioną przez skarżącą skargę kasacyjną. NSA stwierdził

przy tym, że: „Rozpoznając skargę kasacyjną w niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny nie powziął takich wątpliwości natury konstytucyjnej odnośnie przepisu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., a w konsekwencji nie znalazł podstaw do przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu w trybie art. 193 Konstytucji RP pytania w tym zakresie”. W ten sposób skarżąca wyczerpała drogę prawną.

II. Uzasadnienie zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazanymi konstytucyjnymi prawami.

Zgodnie z treścią art. 26 ust. 1, pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. podstawę obliczenia podatku, z określonymi w tym przepisie zastrzeżeniami, stanowił dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 4, 4a-4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2 lub art. 25, po odliczeniu kwot 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.

Z art. 26 ust. 7e tej ustawy wynikało natomiast, iż 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 synowie - jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9.120 zł. Do tego dochodu osoby niepełnosprawnej wliczało się wszystkie dochody uzyskiwane przez osoby niepełnosprawne, w tym dochody wolne od podatku dochodowego, takie jak alimenty na rzecz dzieci.

Norma wyrażona art. 26 ust. 7e, w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest niezgodna konstytucyjnym 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 z art. 71 ust. 1 zdanie 2, w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej Konstytucji RP.

Z art. 71 ust. 1 zdania drugiego Konstytucji wynika prawo rodziny znajdującej się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Rodziny niepełne (takie jak rodzina skarżącej), w skład których wchodzi dzieci o znacznym stopniu niepełnosprawności, niezdolne do samodzielnej egzystencji, powinny być uznane za rodziny w trudnej sytuacji społecznej, których funkcjonowanie jest w istotny sposób zakłócone i które mają prawo do objęcia ich szczególną pomocą ze strony państwa. Funkcją stanowiących przedmiot kontroli przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma być realizowanie takiej pomocy, poprzez ulgę podatkową związaną z wydatkami ponoszonymi przez rodziców na cele rehabilitacyjne ich niepełnosprawnych dzieci.

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 nerelewantne kryteria.

Art. 26 ust. 7e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnia prawo do odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne, dokonanych przez rodzica dziecka niepełnosprawnego, od tego, aby dziecko to „pozostawało na jego utrzymaniu”. Warunkiem skorzystania z tej ulgi podatkowej jest więc realizowanie obowiązku alimentacyjnego – utrzymywanie niepełnosprawnego dziecka.

Drugim warunkiem skorzystania z tej ulgi jest jednak nie osiągnięcie przez niepełnosprawne dziecko dochodu przekraczającego 9.120 zł rocznie. Przy tym do dochodu takiego zaliczane są również otrzymywane przez dziecko alimenty, czyli dostarczane mu przez rodziców środki utrzymania.

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 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. Wskazują też tego spośród członków rodziny, który zobowiązany jest do łożenia na utrzymanie osoby uprawnionej, oraz określają reguły powstania obowiązku osób zobowiązanych w dalszej kolejności. 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).

Zgodnie z art. 71 ust. 1 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 (wyrok TK z dnia 29.03.2012. sygn. akt K 27/08).

Tymczasem art. 26 ust. 7e, w związku z art 26 ust.1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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 wydatków rehabilitacyjnych poniesionych na rzecz tego dziecka od dochodu.

Natomiast rodzice, którzy realizują swój obowiązek alimentacyjny w szerszym zakresie, dostarczając swojemu niepełnosprawnemu dziecku środków utrzymania o większej wartości, nie mogą z skorzystać z pomocy władz publicznych udzielanych w formie tej ulgi podatkowej. Taka treść i sposób stosowania normy prawnej wyrażonej w tych przepisach narusza prawo tych rodziców uzyskania szczególnej pomocy władz publicznych dla rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji społecznej.

W ten sposób zostaje również 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. Rodzice, którzy spełniają te świadczenia w niższej kwocie mogą skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej, a rodzice, którzy spełniają je w kwocie wyższej, z ulgi takiej skorzystać nie mogą. 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. Wysokość spełnianych świadczeń alimentacyjnych nie jest kryterium, na podstawie którego można różnicować zakres praw podmiotowych przysługujących rodzicom, którzy utrzymują swoje niepełnosprawne dzieci, szczególnie że różnicowanie to funkcjonuje w ten sposób, iż rodzice realizujący obowiązek alimentacyjny w mniejszym zakresie są uprzywilejowani w stosunku do rodziców, którzy realizują go w zakresie większym.

Oczywiście Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie określa w jakiej formie mają być spełniane świadczenia alimentacyjne. Dopuszczalna jest każda postać świadczeń alimentacyjnych; mogą to być świadczenia pieniężne lub w naturze; jej wybór odpowiadać powinien celowi, jakiemu obowiązek ten służy i uwzględniać okoliczności każdego konkretnego przypadku.

Przepis art. 26 ust. 7e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że świadczenia alimentacyjne spełniane w formie renty pieniężnej (miesięcznych rat wypłacanych w gotówce, co potocznie określane jest właśnie jako „alimenty” i co rozumiane jest pod pojęciem „alimentów” również w innych przepisach ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych – por. art. 21 ust. 1 pkt 127 tej ustawy), zalicza się do dochodu niepełnosprawnego dziecka, od którego wysokości uzależnione jest skorzystanie z ulgi rehabilitacyjnej przez jego rodzica, natomiast do dochodu tego nie zalicza się świadczeń alimentacyjnych polegających na osobistych staraniach o utrzymanie dziecka i pokrywanie kosztów jego utrzymania. Ta druga 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.

Skutkiem takiej treści tego przepisu 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 w ustawie 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 do sytuacji, w której 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. Natomiast normalnie funkcjonujące rodziny utrzymujące niepełnosprawne dzieci, których sytuacja społeczna jest w związku z tym lepsza, pomoc taką mogą otrzymywać.

Powoduje to również, że sytuacja prawna rodziców utrzymujących niepełnosprawne dzieci i zakres przysługujących tym rodzicom praw podmiotowych różnicowany jest na podstawie dyskryminującego kryterium, jakim jest forma (postać) spełnianych na rzecz niepełnosprawnego dziecka świadczeń alimentacyjnych.

Tak więc i z tego względu przepisy stanowiące przedmiot kontroli są niezgodne 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.

Dlatego też wniosek o orzeczenie, że art. 26 ust. 7e, w związku z art. 26 ust.1, pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w roku 2008, 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 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, wydaje się być w pełni uzasadniony.

Załączniki:

- pełnomocnictwo szczególne,
- odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2013, sygn. akt
- odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia sierpnia 2015, sygn. akt
- kopia koperty, w której został doręczony wyrok , wraz z wydrukiem z systemu Poczty Polskiej S.A. potwierdzającym datę doręczenia przesyłki (udokumentowanie daty doręczenia prawomocnego wyroku),
- 6 odpisów skargi konstytucyjnej i wszystkich załączników.

Rada
L. 2014
(KL-2396)