



Warszawa, dnia 17 marca 2010 r.

PR II TK 122/08

K 27/08



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

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

- na podstawie art. 27 pkt 5 w zw. z art. 33 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.), w części, w jakiej wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, jest niezgodny z art. 2 i z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

### Uzasadnienie

Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił z wnioskiem o zbadanie konstytucyjności art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., zwanej dalej u.p.d.f., w części, w jakiej przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych.

Wnioskodawca wskazał, że, zgodnie z obowiązującymi do końca 2006 r. przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tylko alimenty na rzecz dzieci nie stanowiły przychodu i wobec tego nie miały do nich zastosowania przepisy tejże ustawy.

Od dnia 1 stycznia 2007 r. natomiast, w związku z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonaną ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, wszystkie alimenty stanowią przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zgodnie zaś z art. 21 ust. 1 pkt 127 tejże ustawy, od podatku zwolnione zostały alimenty: a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia oraz dzieci, bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny, b) na rzecz innych osób, zasądzone przez sąd, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

W zakwestionowanym art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f., podkreśla RPO, ustawodawca zróżnicował sytuację prawną podatników, uzależniając ją od sposobu ustalenia przychodu z tytułu alimentów. Stosując bowiem zwolnienie od podatku tylko wobec alimentów zasądzonych wyrokami sądowymi, wyłączył je dla alimentów ustalonych w umowach i ugodach sądowych.

Wnioskodawca przypominał, że podobna konstrukcja, przyjęta również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, była już przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 51/06. W wyroku w tej

sprawie z dnia 29 listopada 2006 r. Trybunał orzekł o niezgodności art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g) u.p.d.f. z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w tym wyroku w pełni ma zastosowanie dla oceny niekonstytucyjności przepisu art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f.

Wnioskodawca wskazuje, że z przyjętej w art. 10 u.p.d.f. konstrukcji źródeł przychodu wynika, że, co do zasady, chodzi o przychody generowane w wyniku stosunków cywilnoprawnych, stosunków pracy lub stosunków pokrewnych, prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej lub osobistego wykonywania działalności, o przychody wynikające z systemu zabezpieczenia społecznego oraz z pomocy społecznej. Przychodami wywodzącymi się ze stosunków rodzinnych są natomiast wyłącznie te, których źródłem jest ustawowy obowiązek alimentacyjny.

Obowiązek alimentacyjny, podkreśla Rzecznik odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 18/98, znajduje umocowanie w art. 18 i art. 71 Konstytucji. Realizując zatem ochronę wartości wymienionych w tych normach konstytucyjnych, ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie.

W art. 21 pkt 127 u.p.d.f. zróżnicowane zostały zasady opodatkowania alimentów, a tym samym odmiennie ukształtowana została sytuacja podatkowa podatników otrzymujących alimenty.

Wśród podmiotów uprawnionych do alimentów ustawodawca wyróżnił dwie grupy osób. Do pierwszej z nich zaliczone zostały dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci, bez względu na wiek, które zgodnie z obowiązującymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny. Drugą grupę stanowią zaś inne osoby uprawnione do alimentów.

Z kolei, wśród tej drugiej grupy podmiotów ustawodawca dokonał dalszego podziału podatników. Zwolnieniem podatkowym objęte bowiem

zostały kwoty alimentów nieprzekraczające 700 zł miesięcznie, co powoduje, że w przypadku otrzymywania kwot przekraczających tę granicę kwotową, nadwyżka podlega opodatkowaniu.

W grupie innych niż dzieci osób ustawodawca dokonał natomiast podziału podatników otrzymujących alimenty w wysokości do 700 zł na: uzyskujących alimenty na podstawie wyroku sądowego - uprawnionych do ulgi oraz otrzymujących alimenty ustalone w umowie lub ugodzie sądowej – nieuprawnionych do ulgi.

RPO podkreśla, że sytuacja prawna podatników otrzymujących alimenty zasądzone wyrokiem sądowym i podatników uzyskujących alimenty ustalone w ugodzie sądowej jest taka sama. W obu przypadkach bowiem, wskazuje Wnioskodawca, sprawy sądowe zostały prawomocnie zakończone, a alimenty ustalone w ugodzie i w wyroku są egzekwowane według takich samych zasad. Podatnicy ci należą zatem do tej samej kategorii i powinni być potraktowani przez ustawodawcę w taki sam sposób. Odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 51/06, Rzecznik wskazuje, że przyjęcie w kwestionowanym przepisie sposobu ustalenia przychodu (alimentów) jako kryterium różnicującego sytuację prawną podatników jest nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej.

Merytoryczne odniesienie się do zarzutów przedstawionych przez Rzecznika Praw Obywatelskich do art. 21 ust. 127 lit. b) u.p.d.f. poprzedzić należy rozważeniem problemu dopuszczalności kontroli kwestionowanego przepisu w trybie niniejszego wniosku.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 127 został dodany do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez art. 1 pkt 14 lit a) tiret szóste ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588

ze zm.). Przepis ten, zgodnie z art. 22 tejże ustawy, wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. i - zgodnie z art. 21 tej ustawy - miał zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2007 r.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.f., w kwestionowanym przez RPO brzmieniu, został znowelizowany przez art. 1 pkt 11 lit. a) tiret szesnaste ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.), zwanej dalej ustawą nowelizującą, w tym kwestionowany przepis - w sposób, jakiego domaga się Wnioskodawca.

Obecnie art. 21 ust. 1 pkt 127 lit b) u.p.d.f. stanowi bowiem, że „wolne od podatku dochodowego są: (...) 127) alimenty: (...) b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł,”.

Zgodnie z art. 14 pkt 1 ustawy nowelizującej, „ustawa ma zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2009 r., z wyjątkiem art. 1 pkt (...), pkt 11 lit. a (...) tiret szesnaste (...), które mają zastosowanie do dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2008 r.”.

Ta regulacja oznacza, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f. w brzmieniu kwestionowanym przez RPO miał zastosowanie do dochodów uzyskiwanych przez podatników tylko w roku 2007.

Wypada w tym miejscu odnotować, że w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, czasowy charakter normy ani jej spełnienie, wykonanie w pewnym okresie czasowym, nie są tożsame z całkowitą utratą jej mocy obowiązującej [np. wyrok z dnia 4 maja 2004 r. w sprawie o sygn. K 40/02, OTK ZU (A) z 2004 r. Nr 5, poz. 38]. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie podkreślał, że mimo uchylenia przepis obowiązuje tak długo, jak długo na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Przepis traci moc



obowiązującą dopiero wtedy, gdy nie może mieć już zastosowania do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości ani przyszłości [postanowienie z dnia 30 marca 2009 r. w sprawie o sygn. K 28/07, OTK ZU (A) z 2009 r. Nr 3, poz. 42].

W świetle przyjętych w ustawie nowelizującej rozwiązań intertemporalnych, art. 21 ust. 1 pkt 127 lit b) u.p.d.f., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r., mimo jego uchylecia ustawą nowelizującą, nie utracił mocy obowiązującej. Podzielić należy bowiem pogląd przedstawiony we wniosku, że wobec treści art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, określającego pięcioletni termin przedawnienia, przepis ten może mieć zastosowanie do zobowiązań podatkowych za rok 2007 - do dnia 31 grudnia 2013 r. i stanowić podstawę prawną decyzji organu podatkowego. Nie można również wykluczyć sytuacji, że jest on i może być nadal stosowany przez sądy administracyjne dla oceny legalności decyzji organów podatkowych, dotyczących zwolnień podatkowych alimentów uzyskiwanych na podstawie ugód sądowych.

Przepis ten nie utracił zatem mocy obowiązującej, a tym samym nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania określone w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Może on więc podlegać merytorycznej kontroli w trybie niniejszego wniosku.

Podzielić należy zarzuty wniosku kierowane do art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f. oraz przedstawioną w nim argumentację. W jej uzupełnieniu podnieść należy, co następuje.

Wypada na wstępie odnotować, że, w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawcy przysługuje, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, względna swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego, w tym określania przedmiotu opodatkowania oraz ulg i zwolnień podatkowych. Swoboda ta ograniczona jest jednakże wymogami konstytucyjnymi, dotyczącymi nie tylko

precyzji norm podatkowych, wynikającej z obowiązku ustawowej regulacji prawa daninowego (art. 217 Konstytucji), ale również m. in. zasadą sprawiedliwości społecznej, „która wzmocniona przez zasadę równości (art. 32 Konstytucji), znajduje swą szczególną egzemplifikację w art. 84 Konstytucji, stanowiącym o powszechności opodatkowania i obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych, którym odpowiada - niejako od strony negatywnej - prawo do równych przywilejów (ulg) podatkowych” [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie o sygn. K 41/02, OTK ZU (A) z 2002 r. Nr 6, poz. 83] .

Nie ulega wątpliwości, że art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f. stanowiąc, iż zwolnione od podatku są alimenty na rzecz innych osób niż dzieci, wymienione pod literą a) tego przepisu, zasądzone przez sąd do wysokości nieprzekraczającej 700 zł, wyłączył zwolnienie od podatku alimentów na rzecz innych niż dzieci członków rodziny, które ustalone zostały w ugodach sądowych. Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 1 u.p.d.f. w brzmieniu nadanym wymienioną wyżej ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, alimenty stanowią przychód z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.f., i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.f., wyłączającym opodatkowanie tym podatkiem m. in. dochody wymienione w art. 21 tejże ustawy.

Wypada w tym miejscu odnotować, że z wyrażonej w art. 18 Konstytucji zasady ochrony i opieki nad rodziną i małżeństwem wywieść można, między innymi, obowiązki małżonków o charakterze majątkowym. Prawo małżonka do alimentacji ma zaś charakter prawa konstytucyjnego [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2006 r. w sprawie o sygn. SK 57/ 04, OTK ZU(A) z 2006 r. Nr 4, poz. 43]. Także obowiązki majątkowe innych niż małżonek członków rodziny wobec swoich bliskich, rodzące po ich stronie

uprawnienie do alimentowania, można wyprowadzić z zasady wyrażonej w art. 18 Konstytucji.

Realizując w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wynikający z art. 71 ust. 1 Konstytucji nakaz uwzględniania przez państwo w polityce społecznej i gospodarczej dobra rodziny, rozumianego również jako realizację uprawnień do alimentowania, w kwestionowanym przepisie ustawodawca wprowadził zwolnienie od podatku dochodowego alimentów, w wysokości do 700 zł, otrzymywanych przez innych niż dzieci członków rodziny. Prawo do zwolnienia przyznał jednakże tylko tym osobom, które alimenty uzyskują na podstawie wyroku sądowego, pominał natomiast osoby uzyskujące alimenty na podstawie ugody sądowej.

Osoby uzyskujące alimenty zasądzone wyrokiem sądowym oraz otrzymujące alimenty na podstawie ugody sądowej zaliczyć należy niewątpliwie do podmiotów charakteryzujących się wspólną cechą istotną, którą stanowi otrzymywanie alimentów od osoby zobowiązanej do alimentacji. Zróżnicowanie sytuacji prawnej wśród tej grupy osób na gruncie prawa podatkowego, polegające na uzależnieniu prawa do zwolnienia od podatku alimentów w wysokości do 700 zł w zależności od tego, czy przyznanie alimentów nastąpiło w drodze wyroku sądowego czy też w drodze ugody sądowej, ocenić należy jako naruszające zasadę równości i zasadę sprawiedliwości społecznej.

Należy zauważyć, że problem ustawowego zróżnicowania sytuacji prawnej obywateli uzyskujących alimenty zasądzone wyrokiem sądowym i na podstawie ugody sądowej był już kilkakrotnie przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego.

W powołanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich wyroku w sprawie SK 51/06 za naruszające art. 32 ust. 1 oraz art. 2 Konstytucji Trybunał uznał rozwiązanie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegające na wyłączeniu zwolnienia podatkowego w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej [OTK ZU(A) z 2006 r. Nr 10, poz. 156].



Z kolei, w wyroku z dnia 29 maja 2007 r. w sprawie o sygn. P 8/06 Trybunał orzekł o niezgodności przepisu ustawy o świadczeniach rodzinnych w zakresie wyłączenia w definicji osoby uczącej się osób uzyskujących alimenty, do których rodzice zobowiązali się w ugodzie sądowej [OTK ZU(A) z 2007 r. Nr 6, poz. 51]. W wyroku tym Trybunał ponownie przypomniał, że ugoda sądowa odgrywa doniosłą rolę w postępowaniu sądowym, stanowiąc instrument preferowany i wysoko ceniony przez ustawodawcę, i że nabiera ona szczególnego znaczenia w sprawach rodzinnych, które rozstrzygają o sporach osób związanych trwałym węzłem. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że „obywatele, którzy postępują zgodnie z zalecanym przez ustawodawcę sposobem postępowania i pod nadzorem sądu osiągają porozumienie pozwalające na ugodowy sposób rozstrzygnięcia sprawy, nie mogą ponosić ujemnych następstw w postaci nierównego traktowania w porównaniu z osobami, o których sytuacji rozstrzyga wyrok sądowy.”.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w dotychczasowym orzecznictwie, dotyczącym omawianego problemu, w pełni znajduje zastosowanie także w niniejszej sprawie.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można powiedzieć, że – co do zasady - zwolnienie od podatku dochodowego alimentów na rzecz dzieci [art. 21 ust. 1 pkt 127 lit a)] oraz innych członków rodziny [art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b)] stanowi mechanizm służący realizacji na gruncie prawnopodatkowym wyrażonej w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji zasady ochrony rodziny, w tym prawa rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.

Trudno jest natomiast ustalić, realizacji jakich celów tejże ustawy służyć ma wprowadzone zróżnicowanie sytuacji podatkowej osób otrzymujących alimenty na podstawie wyroku sądowego i ugody sądowej, poprzez pominięcie prawa drugiej z wymienionych grup podmiotów do zwolnienia od podatku

dochodowego od osób fizycznych otrzymywanych alimentów do wskazanej ustawą wysokości.

Pominięcie to ocenić należy również jako nieznajdujące uzasadnienia we wskazanych wyżej wartościach konstytucyjnych (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji).

Przyjęte w art. 21 ust. 1 pkt 127 lit b) kryterium różnicujące podatników nie znajduje zatem uzasadnienia w formułowanych w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dopuszczalnych warunkach różnicowania sytuacji prawnej podmiotów charakteryzujących się cechą relewantną: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (np. wyrok z dnia 3 lipca 2007 r. w sprawie o sygn. SK 1/ 06, OTK ZU (A) z 2007 r. Nr 7, poz. 73).

Rozwiązania art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f. nie można uznać za racjonalnie uzasadnione, a tym samym za sprawiedliwe (art. 2 Konstytucji). Zasada równości jest ściśle powiązana z zasadą sprawiedliwości społecznej. Niezgodność tego przepisu z zasadą równości oznacza zatem, że jest on również niezgodny z art. 2 Konstytucji.

Dla oceny naruszenia przez zaskarżone rozwiązanie art. 2 Konstytucji istotne jest także i to, że ustawodawca w procedurze cywilnej nakłania strony do ugodowego zakończenia sporu, zaś na gruncie prawa podatkowego - ogranicza prawo do zwolnienia podatkowego osobie, która z zalecenia ustawodawcy skorzystała. Jest to, jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyżej wyroku w sprawie o sygn. P 8/06, „rodzaj pułapki prawnej, niezgodnej z zasadami przyzwoitej legislacji; zostało naruszone zaufanie obywateli do

stanowionego przez państwo prawa. Zasada zaufania, określana też jako zasada lojalności państwa wobec adresatów norm prawnych, ma utrwaloną pozycję w orzecznictwie Trybunału.”.

Dlatego też przepis art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b) u.p.d.f., w kwestionowanym brzmieniu, w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, ocenić należy jako niezgodny z art. 2 i z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższych względów, przedstawiam stanowisko jak na wstępie.

z upoważnienia  
PROKURATORA GENERALNEGO  
  
Andrzej Pogorzelski  
Zastępca Prokuratora Generalnego