

14/A/2019

WYROK

z dnia 3 kwietnia 2019 r.
Sygn. akt SK 13/16*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Grzegorz Jędrejek – przewodniczący
Julia Przyłębska
Michał Warciński
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – sprawozdawca
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), na posiedzeniu niejawnym w dniu 3 kwietnia 2019 r., skargi konstytucyjnej B.K. o zbadanie zgodności:

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

o r z e k a:

Art. 26 ust. 7e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą 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), w zakresie, w jakim do dochodu, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się alimenty otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko od rodzica, jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 oraz z 2019 r. poz. 125) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

* Sentencja została ogłoszona dnia 10 kwietnia 2019 r. w Dz. U. poz. 674.

UZASADNIENIE

I

1. Skarżąca, B.K., zakwestionowała zgodność art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., w zakresie, w jakim uzależnia on prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne od wysokości świadczeń alimentacyjnych otrzymywanych przez to dziecko od rodziców, oraz w zakresie, w jakim uzależnia on prawo do skorzystania z takiego odliczenia od formy, w jakiej spełniane są przez rodziców świadczenia alimentacyjne, z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Skargę konstytucyjną wniesiono na tle poniżej opisanego stanu faktycznego:

W 2008 r., rozliczając się z podatku dochodowego od osób fizycznych, skarżąca odliczyła od dochodu wydatki poniesione na rehabilitację swego niepełnosprawnego, pełnoletniego, całkowicie ubezwłasnowolnionego syna. Organ pierwszej instancji zakwestionował rozliczenie skarżącej. Przyjąwszy, inaczej niż to uczyniła skarżąca, że do dochodów jej syna zaliczyć trzeba także alimenty płacone na jego rzecz przez ojca, stwierdził, iż dochody te są wyższe niż wskazana w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. kwota 9120 zł. Kwestia ta była przedmiotem sporu w toku dalszego postępowania podatkowego oraz sądownoadministracyjnego. W przywołanym przez skarżącą jako ostateczne orzeczenie o jej prawach i wolnościach wyroku z 20 sierpnia 2015 r. (sygn. [...]) NSA wskazał wprost: „Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadzała się do prawidłowości wykładni, a w konsekwencji także zastosowania (...) art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. a w szczególności, czy alimenty jakie otrzymuje syn skarżącej, będący osobą niepełnosprawną, stanowią dochód w rozumieniu tego przepisu”. Sąd ten, odnosząc się do wniosku pełnomocnika skarżącej, nie znalazł podstaw do przedstawienia Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego dotyczącego konstytucyjności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. We wcześniejszych zapadłych w sprawie skarżącej rozstrzygnięciach sądy administracyjne zajęły rozbieżne stanowiska. WSA w G. w wyroku z 14 kwietnia 2011 r. (sygn. [...]) uznał, że pojęcie dochodu występujące w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. nie obejmuje swym zakresem świadczeń alimentacyjnych, natomiast orzekający kasacyjnie NSA w wyroku z 9 lipca 2013 r. (sygn. [...]) stwierdził, że sąd pierwszej instancji błędnie wyłożył przywołany przepis ustawy podatkowej.

Skargę konstytucyjną uzasadniono w następujący sposób:

Skarżąca stwierdziła, że norma wywodzona z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., według której do dochodu osoby niepełnosprawnej wlicza się wszystkie dochody przez nią uzyskiwane, w tym alimenty, jest niezgodna z konstytucyjnym prawem do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych dla rodziny będącej w trudnej sytuacji społecznej oraz prawem do równego traktowania przez władze publiczne.

Zdaniem skarżącej, rodziny niepełne (takie jak jej rodzina), w skład których wchodzi dzieci o znacznym stopniu niepełnosprawności, niezdolne do samodzielnej egzystencji, powinny być uznane za rodziny w trudnej sytuacji społecznej, o których mowa w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Jak wskazała, funkcją zaskarżonej przez nią regulacji jest realizowanie przez władze publiczne pomocy polegającej na uldze podatkowej związanej z ponoszonymi przez rodziców wydatkami na rehabilitację ich niepełnosprawnych dzieci.

Skarżąca zaznaczyła, że art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. uzależnia prawo do odliczenia poniesionych przez rodzica wydatków na cele rehabilitacyjne od tego, czy dziecko pozostaje na

jego utrzymaniu. Pierwszym warunkiem skorzystania z ulgi – jak podkreśliła skarżąca – jest zatem realizowanie obowiązku alimentacyjnego, drugim – nieosiągnięcie przez niepełnosprawne dziecko dochodu przekraczającego 9120 zł rocznie, a przy tym – zgodnie z interpretacją przyjętą w sprawie skarżącej – do dochodu tego zalicza się także alimenty.

Omówiwszy istotę świadczeń alimentacyjnych, skarżąca zauważyła, że art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. powoduje, iż rodzice, którzy realizują swój obowiązek alimentacyjny w szerszym zakresie, dostarczając swemu dziecku środków utrzymania o większej wartości, nie mogą skorzystać z pomocy władz publicznych w formie ulgi podatkowej. Jej zdaniem kwestionowana regulacja powoduje zróżnicowanie sytuacji prawnej rodziców niepełnosprawnych dzieci według kryterium wysokości świadczeń alimentacyjnych.

Skarżąca zauważyła, że zróżnicowanie występuje tu jeszcze w innej płaszczyźnie. Otóż skutek nadania takiej treści art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. świadczenia alimentacyjne w formie pieniężnej (miesięcznych rat) zalicza się do dochodu niepełnosprawnego dziecka, natomiast do dochodu takiego nie zalicza się świadczeń alimentacyjnych „polegających na osobistych staraniach o utrzymanie dziecka i pokrywanie kosztów jego utrzymania”. Zdaniem skarżącej, prowadzi to do różnego traktowania rodziców, którzy utrzymują dzieci niepełnosprawne, pozostając w małżeństwie, i rodziców „którzy z różnych przyczyn życiowych pozostają od dzieci tych odseparowani i utrzymują je w formie alimentów (renty pieniężnej)”. To znaczy – jak podkreśliła skarżąca – że rodziny niepełne, w których rodzice są rozwiedzeni i jedno z nich realizuje swój obowiązek alimentacyjny przez wypłatę renty pieniężnej zasądzonej przez sąd, mimo ich trudniejszej sytuacji społecznej, mogą nie móc skorzystać ze szczególnej pomocy władz publicznych w postaci ulgi podatkowej. Kryterium różnicującym jest w tym przypadku forma (postać) spełnianych na rzecz niepełnosprawnego dziecka świadczeń alimentacyjnych.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 3 stycznia 2017 r. wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: otpTK) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074, ze zm.; dalej: pwoptTK) wobec niedopuszczalności orzekania.

Prokurator Generalny stwierdził, że w skardze konstytucyjnej B.K. brak uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego unormowania z art. 2 Konstytucji, a tym samym w skardze nie spełniono wymagania, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 otpTK, co pociąga za sobą konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK w związku z art. 9 pwoptTK.

Następnie Prokurator Generalny wywiódł, że skarżąca zakwestionowała art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przepis ten przewiduje, iż do określonego w nim dochodu niepełnosprawnego dziecka zalicza się także otrzymane przez nie od rodziców alimenty. Zdaniem Prokuratora, skarżąca zaskarżyła wskazany przepis w rozumieniu przyjętym w wyroku NSA z 20 sierpnia 2015 r. (a także w wyroku WSA w Szczecinie z 5 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 1019/14), podczas gdy w orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowane jest także stanowisko przeciwne. Prokurator przytoczył dla przykładu wyrok WSA w Poznaniu z 14 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 997/08), a dodatkowo zaznaczył, że podobnie różne stanowiska zajmowane są w doktrynie.

Prokurator Generalny uznał więc, że nie doszło do ukształtowania się jednolitej, trwałej i powszechnej wykładni, rezultatem której jest przyjęcie, że do dochodu, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. zalicza się zasądzone przez sąd alimenty wpłacane na rzecz niepełno-

sprawnego przez jego rodzica. W ocenie Prokuratora, powoduje to, że wydanie wyroku przez Trybunał w analizowanej sprawie jest niedopuszczalne. Trybunał nie jest bowiem upoważniony do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w orzecznictwie sądowym.

Konkludując, Prokurator Generalny stwierdził, że postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej B.K. podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK w związku z art. 9 ust. 1 pwotpTK.

Prokurator Generalny dodał, że art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w rozumieniu kwestionowanym przez skarżącą mógłby budzić wątpliwości co do zgodności z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Według Prokuratora, unormowanie takie prowadzi do zróżnicowania – w zakresie prawa do ulgi rehabilitacyjnej – sytuacji rodziców mających na utrzymaniu niepełnosprawne dziecko, względem którego realizują obowiązek alimentacyjny dobrowolnie, oraz rodziców utrzymujących takie dziecko, w stosunku do którego jedno z rodziców realizuje obowiązek alimentacyjny na podstawie wyroku sądu. Zróżnicowanie takie – w ocenie Prokuratora – nie pozostawałoby w bezpośrednim, racjonalnym związku z celem i treścią przepisów u.p.d.o.f. regulujących prawo do ulgi rehabilitacyjnej rodziców utrzymujących niepełnosprawne dziecko. Celem tej regulacji jest bowiem choćby częściowe zrekomensowanie rodzicom osób niepełnosprawnych dodatkowych wydatków związanych z zapewnieniem tym osobom „właściwego wykonywania funkcji życiowych”. Zdaniem Prokuratora, zróżnicowania takiego nie uzasadniają inne wartości i zasady konstytucyjne.

3. Sejm, w piśmie swego Marszałka z 23 lutego 2017 r., wniósł o stwierdzenie, że 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. Ponadto Sejm wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 otpTK w pozostałym zakresie.

Przed wszystkim Sejm zauważył, że spór w sprawie leżącej u podstaw skargi konstytucyjnej B.K. dotyczył interpretacji pojęcia dochodu użytego w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Podobnie jak Prokurator Generalny, Sejm wskazał na rozbieżne stanowisko sądów administracyjnych, przywołując te same co Prokurator przykłady orzeczeń, a nadto wyraził wątpliwości co do powstania stałej, powszechnej i jednolitej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w kwestionowanym zakresie. Sejm stwierdził, że gdyby Trybunał Konstytucyjny podzielił te wątpliwości, wówczas rozpoznanie merytoryczne skargi konstytucyjnej – jako dotyczącej aktów stosowania prawa – byłoby niedopuszczalne.

Następnie Sejm rozważył, w jakim zakresie przedmiotowa skarga spełnia wymagania formalne.

Po pierwsze, Sejm, stwierdziwszy, że zaskarżenie dotyczy unormowania wynikającego z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., który był podstawą ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącej, uznał, iż postępowanie w zakresie dotyczącym badania konstytucyjności art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. powinno zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. – zdaniem Sejmu – nie jest niezbędny do rekonstrukcji normy kwestionowanej w analizowanej skardze.

Po drugie, Sejm zauważył, że – jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji – to z uzasadnienia skargi wynika, że z tego przepisu skarżąca wywodzi zakaz arbitralnego różnicowania sytuacji prawnej rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji społecznej. Zaznaczył, że skarżąca dopatruje się niezgodności kwestionowanej regulacji z wysłowioną w tym przepisie zasadą sprawiedliwości społecznej. Sejm, odwoławszy się do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym w omawianym zakresie zasada sprawiedliwości społecznej pokrywa się z zasadą równości, uznał, że sformułowany przez skarżącą zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji jest w istocie toż-

samy z innymi przez nią postawionymi. Zdaniem Sejmu, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. z art. 2 Konstytucji powinno zostać więc umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 otpTK ze względu na zbędność wydania wyroku.

Omówiwszy przywołane przez skarżącą pozostałe wzorce kontroli oraz przeanalizowawszy art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., Sejm stwierdził, że podstawowy problem konstytucyjny dotyczy tego, 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. Jak zaznaczył, skarżąca kwestionuje to, „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 9120 zł rocznie (ze względu na wysokość), jest mniej korzystna, niż pozostałych rodziców spełniających swój obowiązek alimentacyjny w innej formie lub w niższej kwocie”.

Następnie Sejm omówił formy wykonywania obowiązku alimentacyjnego i stwierdził, 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. Dodał, że pojęcie 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.

Jeśli chodzi o zarzut bardziej korzystnego ukształtowania sytuacji prawnej rodziców-podatników, którzy pozostają w małżeństwie i mieszkają wspólnie, Sejm uznał go za nieuzasadniony, 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). Sejm stwierdził zatem, że niezależnie od pozostawania w małżeństwie i wspólnego zamieszkiwania, jeśli dziecko niepełnosprawne jest utrzymywane przez jedno z rodziców, a drugie z rodziców wypłaca dziecku, czy to na podstawie wyroku sądowego, czy dobrowolnie, świadczenia alimentacyjne, będą one stanowić dochód osoby niepełnosprawnej w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Następnie Sejm ustosunkował się do zarzutu różnicowania sytuacji prawnej rodzin pozostających w trudnej sytuacji społecznej według kryterium formy (postaci) świadczeń alimentacyjnych. Przywołał wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 2012 r. (sygn. K 27/08) oraz z 13 maja 2014 r. (sygn. SK 61/13), a nadto wyrok z 18 listopada 2014 r. (sygn. SK 7/11), wskazał, że forma spełniania obowiązku alimentacyjnego nie może być kryterium różnicowania sytuacji prawnej uprawnionych. Zdaniem Sejmu, konstytucyjny nakaz wsparcia rodzin w trudnej sytuacji społecznej powinien „zostać zrealizowany w pełnej rozciągłości, a zatem niezależnie od formy, w jakiej rodzice dziecka niepełnosprawnego dbają o jego utrzymanie”.

Wskazując, że w praktyce (zob. wyrok WSA w Poznaniu z 14 października 2008 r., sygn. akt I SA/Po 997/08; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 czerwca 2009 r., nr ILPB2/415-323/09-2/ES, decyzja Ministra Finansów z 16 marca 2010 r., nr DD3/033/13/MCA/10/PK-1481/2009, 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) przyjmowane są różne rezultaty interpretacyjne kwestionowanego w skardze przepisu, Sejm podzielił stanowisko, że dywersyfikowanie pozycji prawnej rodziców utrzymujących niepełnosprawne dziecko, w zależności od formy wypełniania obowiązku alimentacyjnego, jest niezgodne ze standardem konstytucyjnym. W konsekwencji uznał, że art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. powinien być wykładany prokonstytucyjnie, czyli być rozumiany w ten sposób, że do dochodu osoby niepełnosprawnej nie zalicza się otrzymywanych od rodzica świadczeń alimentacyjnych.

Zdaniem Sejmu, jeśli Trybunał wyda wyrok, w którym uzna, że art. 26 ust. 7e we wskazanym wyżej rozumieniu jest zgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji (czyli afirmatywny wyrok interpretacyjny), wówczas wobec skarżącej znajdzie zastosowanie art. 145a ust. 1 k.p.a.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił swój udział w niniejszym postępowaniu. W piśmie z 24 sierpnia 2016 r. zajął stanowisko, że art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (omyłkowo oznaczony jako art. 21 ust. 1 pkt 6) w zakresie, w jakim uzależnia prawo rodzica utrzymującego niepełnosprawne dziecko do skorzystania z odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne od formy, w jakiej spełniane są świadczenia alimentacyjne, jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Przed wszystkim Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył, że orzeczenia sądów administracyjnych, w których rozważano, czy pojęcie „dochodu”, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., obejmuje alimenty, są nieliczne. Poza wyrokami wydanymi w sprawie skarżącej, zapadły bowiem dwa przeciwstawne orzeczenia: wyrok WSA w Szczecinie z 5 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 1019/14) oraz wyrok WSA w Poznaniu z 14 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 997/08). Zdaniem Rzecznika, okoliczność ta stoi na przeszkodzie uznaniu, że w orzecznictwie doszło do utrwalenia określonego rozumienia zaskarżonego przepisu.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, że przepisy u.p.d.o.f. posługują się różnymi kategoriami dochodu: dochodem (w rozumieniu art. 9 u.p.d.o.f.), dochodem podlegającym opodatkowaniu, dochodem zwolnionym od podatku, dochodem ustalonym zgodnie z enumeratywnie wyliczonymi przepisami oraz dochodem podlegającym opodatkowaniu na wskazanych zasadach. Odwoławszy się do reguł wykładni językowej, zgodnie z którymi tym samym pojęciom prawnym nie można nadawać różnego znaczenia (o ile różnica ta nie wynika bezpośrednio z samego prawa), Rzecznik stwierdził, że skoro ustawodawca posługuje się w przepisach u.p.d.o.f. pojęciem dochodu (bez wprowadzenia dodatkowego dookreślenia), to ma na myśli pojęcie dochodu zdefiniowane w art. 9 tej ustawy. Ze względu na brak wyraźnego wyłączenia kwot zasądzonych alimentów – zdaniem Rzecznika – mieszczą się one w kwocie limitu wskazanego w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Poczyniwszy powyższe ustalenia, Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. nie spełnia standardów wyznaczonych przez art. 71 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, gdyż różnicuje warunki uzyskania świadczeń publicznych przez rodziny utrzymujące osobę niepełnosprawną, a w konsekwencji różnicuje sytuację rodziców dzieci niepełnosprawnych, którzy realizują obowiązek alimentacyjny z własnej woli, oraz tych, którzy realizują go na podstawie wyroku sądu. Rzecznik zaznaczył, że podatnicy, których dzieci otrzymują alimenty – zasądzone w wyroku – w wysokości prze-

kraczącej wskazany przez ustawodawcę próg, nie mogą skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej, gdy tymczasem kwota świadczeń alimentacyjnych uiszczanych przez rodziców realizujących dobrowolnie obowiązek alimentacyjny (w pieniądzu lub poprzez świadczenia rzeczowe) nie wpływa na prawo do skorzystania z tej ulgi.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, wspólną cechą istotną w rozważanym wypadku jest utrzymywanie osoby niepełnosprawnej, natomiast kryterium różnicowania nie może być forma świadczeń alimentacyjnych. Rzecznik podkreślił, że tezę tę potwierdza natura relacji rodziców i dziecka, determinowana w szczególności przez przepisy k.r.o. (np. art. 128 i art. 133 § 1 k.r.o.). Zauważył, że przepisy te nie wprowadzają żadnych reguł, które pozwalałyby przyjąć, iż przymusowa realizacja obowiązku alimentacyjnego jest instytucją inną niż dobrowolne świadczenia alimentacyjne.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że wprowadzone przez zaskarżone przepisy zróżnicowanie nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do chronionego interesu, jakim jest dobro rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej. W jego ocenie, wprowadzone kryterium różnicowania nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji u.p.d.o.f. Jak zaznaczył, celem ulgi rehabilitacyjnej jest bowiem choćby częściowe zrekompensowanie osobom niepełnosprawnym dodatkowych wydatków, a zaskarżony przepis powoduje, że cel ten nie zostaje zrealizowany wobec najbardziej potrzebujących rodzin. Rzecznik dodał, że analizowane zróżnicowanie nie znajduje także uzasadnienia w świetle innych wartości konstytucyjnych, w szczególności sprawiedliwości społecznej wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Podsumowując swój wywód, Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że w zaskarżonej regulacji „(...) państwo demokratyczne nie spełniło swojego zobowiązania do szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (zwłaszcza rodzinom wielodzietnym i niepełnym) oraz powinności respektowania zasady proporcjonalności w ograniczaniu swobód obywatelskich”.

II

1. Trybunał zaznaczył, że 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: otpTK), przy czym art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074, ze zm.) stanowi, że do postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o organizacji TK stosuje się tę właśnie ustawę, z zastrzeżeniem dokonanych już czynności procesowych, które – zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy wprowadzającej – pozostają w mocy. Z tego względu przy rozpoznawaniu analizowanej sprawy zastosowanie znajdowały przepisy ustawy o organizacji TK.

Należy przy tym zaznaczyć, że spełnienie przesłanek formalnoprawnych wniosku, pytania prawnego oraz skargi konstytucyjnej musi być oceniane przez pryzmat przepisów obowiązujących w chwili wszczęcia postępowania. Nie można bowiem oczekiwać od wnioskodawcy (pytającego sądu lub skarżącego), że występując z wnioskiem (pytaniem prawnym lub skargą konstytucyjną), uczyni zadość wymaganiom formalnoprawnym wynikającym z ustaw późniejszych.

2. Stosownie do art. 92 ust. 1 pkt 1 otpTK Trybunał może rozpoznać wniosek, pytanie prawne albo skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie sta-

nowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia. Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W skardze konstytucyjnej B.K. zakwestionowano konstytucyjność art. 26 ust. 7e w związku z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., w zakresie, w jakim uzależnia 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 prawo do skorzystania z takiego odliczenia od formy, w jakiej spełniane są przez rodziców świadczenia alimentacyjne.

Skarżąca zaskarżyła fragment regulacji dotyczącej odliczenia od dochodu, mającego stanowić podstawę obliczenia podatku, 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.

Tę tzw. ulgę rehabilitacyjną ustanawia art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Przepis ten wprowadzono do tekstu u.p.d.o.f. ustawą dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638, ze zm.) i dotyczył on wówczas „wydatków na cele rehabilitacyjne, ponoszonych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne”. Następnie przepis ten zmieniono – art. 1 pkt 19 lit. a 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; dalej: ustawa nowelizująca z 2003 r.) nadał mu następujące brzmienie: „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”. W tym brzmieniu przepis obowiązuje nadal.

Regulację art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. rozwinięto w art. 26 ust. 7a-7g tej ustawy, w tym w zaskarżonym art. 26 ust. 7e, które to przepisy dodano ustawą 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). Art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. miał wówczas następujące brzmienie: „Przepisy ust. 7a-7d stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: małżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice małżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowie – jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają dwunastokrotności kwoty najniższego wynagrodzenia za pracę, ogłaszanego na podstawie odrębnych przepisów, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy”. To właśnie w tym przepisie ustanowiono zatem warunek, że podatnik, na którego utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna, może skorzystać z tzw. ulgi rehabilitacyjnej tylko wówczas, gdy dochody osoby niepełnosprawnej nie przekraczają określonego progu. Ustawą z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679) w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wyrazy „dwunastokrotności kwoty najniższego wynagrodzenia za pracę, ogłaszanego na podstawie odrębnych przepisów, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy” zastąpiono wyrazami „kwoty 9.120 zł”. Omawiany przepis

zmieniono następnie ustawą nowelizującą z 2003 r., nadając mu następujące brzmienie: „Przepisy ust. 7a-7d i ust. 7g stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe – jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9.120 zł”.

W sprawie leżącej u podstaw skargi konstytucyjnej B.K. zastosowano przepisy art. 26 ust. 1 pkt 6 oraz art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w brzmieniu, jakie nadała im ustawa nowelizująca z 2003 r., i w takim brzmieniu przepisy te (przywołane zwięźkowo) skarżąca uczyniła przedmiotem swej skargi.

2. W związku z podniesionymi przez uczestników postępowania wątpliwościami, Trybunał Konstytucyjny ustalił przede wszystkim, co jest przedmiotem rozpoznawanej skargi konstytucyjnej: czy jest nim norma prawna odtworzona z zakwestionowanych przepisów zgodnie z powszechnie przyjmowanymi regułami wykładni, czy norma o treści ustalonej w trwałej, powszechnej i jednolitej praktyce stosowania zaskarżonej regulacji, czy też jeden z możliwych wariantów interpretacyjnych przyjmowanych przez sądy lub organy podatkowe.

Aby rozstrzygnąć te wątpliwości, Trybunał przeprowadził wykładnię zakwestionowanej regulacji, mając również na względzie praktykę stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądy judykatury.

2.1. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. podstawę obliczenia podatku (z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3, art. 28-30 oraz art. 30a-30c) stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 4, 4a-4e, ust. 5c, 6, 8, ust. 10-12 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. Art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f. zawiera katalog wydatków, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy, natomiast zasady i warunki wykonywania tych odliczeń określono w art. 26 ust. 7b-7g u.p.d.o.f.

Skarżąca nie kwestionuje żadnego z wyrażonych w wyżej wymienionych przepisach elementów regulacji tzw. ulgi rehabilitacyjnej. Sformułowane przez nią zarzuty dotyczą – jak wcześniej wskazano – innej części tej regulacji, a mianowicie unormowania wynikającego z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. W przepisie tym doprecyzowano, że podatnik może skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej tylko wtedy, gdy spełnione są łącznie dwa warunki: na jego utrzymaniu pozostają określone osoby niepełnosprawne (współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe osób niepełnosprawnych), a nadto dochody pozostającej na jego utrzymaniu osoby niepełnosprawnej nie przekraczają kwoty 9120 zł. Skarżąca kwestionuje nie to, jak ustawodawca wyznaczył krąg osób niepełnosprawnych, których utrzymanie przez podatnika uzasadnia skorzystanie przez niego z ulgi, ani nie to, że możliwość skorzystania z ulgi jest uzależniona od dochodu uzyskiwanego przez osobę niepełnosprawną, lecz to, że w przypadku niepełnosprawnych dzieci podatnika pozostających na jego utrzymaniu, do ich dochodu dolicza się świadczenia alimentacyjne. Skarżąca zaznacza przy tym, że chodzi o doliczenie do dochodu alimentów, płaconych w formie „miesięcznych rat w gotówce”, gdyż inne rodzaje świadczeń alimentacyjnych (osobiste starania o utrzymanie dziecka i pokrywanie kosztów jego utrzymania) nie mają „skonkretyzowanej i mierzalnej wartości”, więc nie można określić kwoty, którą z tego tytułu od dochodu należałoby odliczyć. Skarżąca kwestionuje zatem pewien fragment regulacji dotyczącej tzw. ulgi rehabilitacyjnej –

ściśle rzecz biorąc – wyrażony w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. To znaczy, że wskazanie tej jednostki redakcyjnej wystarcza do opisanego przedmiotu zaskarżenia, a przywołany związkowo art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. jest tylko otoczeniem normatywnym (kontekstem normatywnym) tego zaskarżenia. Przeporządkowanie treści fragmentu normy prawnej do określonych jednostek redakcyjnych tekstu prawnego – ze względu na technikę formułowania sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego – nie wymaga w niniejszej sprawie powołania art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., który skarżąca wskazała jedynie jako przepis związkowy. Z tego względu Trybunał – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: otpTK) – postanowił umorzyć postępowanie w zakresie, w jakim w opisie przedmiotu zaskarżenia przywołano art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.

Ze względu na tak ujęte zaskarżenie, aby ustalić, czy do dochodu w rozumieniu art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. zalicza się alimenty, trzeba najpierw wyjaśnić samo pojęcie alimentów. Przepisy u.p.d.o.f. posługują się określeniem „alimenty”, lecz nie zawierają jego definicji, dlatego uzasadnione było zbadanie, czy występuje ono i w jakim znaczeniu w innych aktach normatywnych.

2.1.1. Termin „alimenty” bez wątpienia wiąże się z ukształtowaną w ustawie z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2017 r. poz. 682, ze zm.; dalej: k.r.o.) instytucją obowiązku alimentacyjnego. „Obowiązek alimentacyjny” zdefiniowano w art. 128 k.r.o.; jest nim obowiązek dostarczania środków utrzymania, a także środków wychowania. Obowiązek ten nałożony jest na członków rodziny, zarówno, jeśli pozostają oni we wspólnym gospodarstwie domowym, jak i w braku takiej domowej wspólności, realizuje się go przez zapewnienie środków utrzymania, a w razie potrzeby także środków wychowania tym członkom rodziny, którzy nie są w stanie własnymi siłami zaspokoić swych usprawiedliwionych potrzeb.

Z punktu widzenia rozpoznawanej przez Trybunał Konstytucyjny sprawy istotna jest kodeksowa regulacja obowiązku alimentacyjnego rodziców wobec dzieci. Zgodnie z nią obowiązek alimentacyjny spoczywa na rodzicach względem ich niesamodzielnych dzieci (art. 133 § 1 k.r.o.). Obowiązek ten powstaje z mocy prawa i obciąża rodziców w jednakowym stopniu. Jego wykonanie może polegać na dostarczeniu środków utrzymania w naturze lub w postaci renty pieniężnej (zob. T. Smyczyński, [w:] *System prawa prywatnego, Prawo rodzinne i opiekuńcze*, t. 12, wyd. 2, red. T. Smyczyński, Warszawa 2011, s. 753). W art. 135 § 2 k.r.o. wskazano, że wykonanie obowiązku alimentacyjnego względem dziecka, które nie jest jeszcze w stanie utrzymać się samodzielnie, albo wobec osoby niepełnosprawnej może polegać w całości lub w części na osobistych staraniach o utrzymanie lub wychowanie uprawnionego; w takim wypadku świadczenie alimentacyjne pozostałych zobowiązanych polegają na pokrywaniu w całości lub w części kosztów utrzymania lub wychowania uprawnionego.

Jeśli chodzi o przedmiot obowiązku alimentacyjnego, w k.r.o. posłużono się z kolei pojęciem „świadczenia alimentacyjne”. Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie przesądza, w jakiej postaci obowiązek alimentacyjny powinien być realizowany. Jak wskazuje się w literaturze, w świadczeniach alimentacyjnych elementy majątkowe przeplatają się z elementami niemajątkowymi, a w konsekwencji zobowiązanie alimentacyjne ma charakter mieszany (zob. J. Ignaczewski, [w:] *Alimenty. Komentarz*, red. J. Ignaczewski, Warszawa 2009, s. 40). Wypełnianie obowiązku alimentacyjnego może polegać na świadczeniach dobrowolnych, jak i będących następstwem dochodzenia spełnienia świadczenia przed sądem. Należy zauważyć, że uprawniony i zobowiązany do alimentacji mogą także ustalić rodzaj i zakres świadczenia w umowie zawartej na zasadach ogólnych, w ugodzie zawartej przed mediatorem (art. 445² w związkku z art. 183¹⁵ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U.

z 2018 r. poz. 1360, ze zm.; dalej: k.p.c.) lub w toku posiedzenia pojednawczego (art. 184 k.p.c.).

Jak wynika z przeprowadzonej analizy, w kodeksowej regulacji obowiązku alimentacyjnego co do zasady nie posłużono się określeniem „alimenty”. Występuje ono w literaturze przedmiotu, w której terminu „alimenty” używa się zbiorczo dla oznaczenia każdego rodzaju świadczeń alimentacyjnych, jak również dla określenia świadczeń dochodzonych przed sądem lub przez sąd zasądzonych, w odniesieniu do alimentacji dziecka w naturze jak i w postaci alimentacyjnej renty pieniężnej (zob. T. Smoczyński, [w:] *System...*, s. 788, fragment następujący „Zgodnie z utrwalonym poglądem, obowiązek alimentacyjny może polegać zarówno na świadczeniach pieniężnych, jak mieć postać świadczeń w naturze. Alimenty w naturze dostarcza również ten, kto czyni osobiste starania o utrzymanie i wychowanie dziecka, co oznacza, że w większości rodzin w ten właśnie sposób wykonuje się obowiązek alimentacyjny. Renta pieniężna pojawia się w przypadku braku wspólnego gospodarstwa domowego uprawnionego i zobowiązanego.”, lub J. Ignaczewski, [w:] *Alimenty...*, np. s. 16, 17, 29, 39, 135).

Na marginesie Trybunał odnotował, że w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym wyrazu „alimenty” użyto jedynie w jego art. 137 w wyrażeniu „powództwo o alimenty” oraz w art. 135 § 3 pkt 1 w nazwie ustawy, do której przepis ten odsyła.

W kodeksie postępowania cywilnego, wyraz „alimenty” występuje w takich wyrażeniach jak „sprawa o alimenty” (np. art. 17 pkt 4, art. 61 § 1 pkt 1, art. 398² § 2 pkt 1 k.p.c.) czy „zasądza alimenty” (art. 333 § 1 pkt 1), choć także samodzielnie, np. w art. 889² lub art. 920 k.p.c., w których jest mowa o egzekucji alimentów.

Także ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1600, ze zm.; dalej: k.k.) zawiera regulację dotyczącą wykonania obowiązku alimentacyjnego. Otóż art. 209 § 1 k.k. określa przestępstwo uchylenia się od wykonania obowiązku alimentacyjnego określonego co do wysokości orzeczeniem sądowym, ugodą zawartą przed sądem albo innym organem albo inną umową, jeżeli łączna wysokość powstałych wskutek tego zaległości stanowi równowartość co najmniej 3 świadczeń okresowych albo jeżeli opóźnienie zaległego świadczenia innego niż okresowe wynosi co najmniej 3 miesiące. Posłużono się tu z kolei pojęciem „obowiązku alimentacyjnego określonego co do wysokości” przez wymienione w tym przepisie czynności. W komentarzu zwrócono uwagę, że ustawodawca ogranicza w tym przepisie ochronę obowiązku alimentacyjnego do świadczeń pieniężnych, nie uwzględniając tego, że na rzecz dzieci obowiązek ten może być wykonywany w formie osobistych starań o utrzymanie lub wychowanie uprawnionego (art. 135 § 2 k.r.o., zob. J. Lachowski, [w:] *Kodeks karny, Komentarz*, red. V. Konarska-Wrzošek, Warszawa 2016).

Powyższa analiza przepisów kodeksowych wykazała, że występującemu w kodeksie określeniu „alimenty” nadaje prawodawca zasadniczo znaczenie „świadczenia alimentacyjnego”, a wyrażeniu „obowiązek alimentacyjny” – „obowiązek świadczeń alimentacyjnych”. Przy czym zazwyczaj określenie „alimenty” występuje w wyrażeniu złożonym i jest wzbogacone w treść, odnosząc się do różnych form świadczenia (np. pieniężne, niepieniężne), sposobu spełnienia świadczenia (np. dobrowolnie), obowiązku alimentacyjnego potencjalnego czy skonkretyzowanego lub zaktualizowanego. Jednocześnie z analizy tej wynika, że obowiązek alimentacyjny wobec dzieci, niezależnie od formy, w jakiej jest spełniany, służy temu samemu celowi – dostarczeniu dziecku, które nie jest w stanie utrzymać się samodzielnie, środków jego utrzymania i wychowania.

Trybunał przeanalizował także przepisy innych aktów normatywnych, w tym w szczególności przepisy ustawy z dnia 7 września 2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz. U. z 2018 r. poz. 554, ze zm.), która określa „zasady pomocy państwa osobom uprawnionym do alimentów na podstawie tytułu wykonawczego, w przypadku bezskuteczności egzekucji” (art. 1 ust. 1 pkt 1).

Do pojęcia alimentów odwołuje się także ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2220, ze zm.) – np. w art. 3 pkt 1, formułując definicję dochodu, postanowiono, że odlicza się od niego „kwoty alimentów świadczonych na rzecz innych osób”, w art. 3 pkt 13 – który stanowi, że osobą uczącą się jest osoba pełnoletnia ucząca się, niepozostająca na utrzymaniu rodziców w związku z ich śmiercią lub w związku „z ustaleniem wyrokiem sądowym lub ugodą sądową prawa do alimentów z ich strony”, w art. 3 pkt 23 – który stanowi o utracie dochodu spowodowanej między innymi „utrata zasądzonych świadczeń alimentacyjnych w związku ze śmiercią osoby zobowiązanej do tych świadczeń lub utratą świadczeń pieniężnych wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów w związku ze śmiercią osoby zobowiązanej do świadczeń alimentacyjnych”.

Z powyższego można wysnuć wniosek, że w przepisach analizowanych aktów normatywnych użyto wyrazu „alimenty” (samodzielnie lub jako części składowej różnych wyrażen) dla określenia jednej z postaci świadczenia alimentacyjnego spełnianego przez rodzica na rzecz uprawnionego dziecka, a mianowicie świadczenia pieniężnego, zasądzonego przez sąd lub określonego ugodą zawartą przed sądem albo innym organem albo inną umową (jak to określono w skardze, a także w literaturze – mającego postać „renty pieniężnej”).

Dodać też można, że znaczenia nadawane słowu „alimenty” w języku prawniczym są bliskie znaczeniu tego słowa w języku potocznym. *Uniwersalny słownik języka polskiego* (red. S. Dubisz, Warszawa 2008) definiuje je następująco: „<niem. Alimente lm> praw. «obowiązkowe świadczenie pieniężne na rzecz osób z rodziny, które nie są w stanie utrzymać się same, zazwyczaj ustalane sądownie»”.

2.1.2. Poczynione uwagi stanowią kontekst do ustalenia znaczenia wyrazu „alimenty” nadawanego mu na gruncie regulacji u.p.d.o.f.

Po pierwsze, należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. przepisów tej ustawy nie stosuje się do „świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, objętych wspólnością majątkową małżeńską”. Świadczenia te wiążą się z wynikającym ze stosunku prawnego małżeństwa obowiązkiem zaspokajania potrzeb rodziny. Obowiązek ten jest podobny do obowiązku alimentacyjnego, ale nie można mówić o ich tożsamości (zob. uchwała SN z 13 lipca 2011 r., sygn. akt III CZP 39/11; w doktrynie cywilistycznej istnieją spory co do charakteru tego obowiązku – por. w szczególności G. Jędrejek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, Warszawa 2017).

Omawiany przepis dodano 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.; dalej: ustawa nowelizująca z 2006 r.). Jak wskazano w uzasadnieniu rządowego projektu nowelizacji: „Zmiana (...) ma na celu wyeliminowanie opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny otrzymanych przez jednego z małżonków z majątku wspólnego, w rozumieniu ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy. W tej sprawie wielokrotnie występował Rzecznik Praw Obywatelskich. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy, opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem tych, które ustawodawca enumeratywnie wymienił w katalogu zwolnień przedmiotowych lub od których został zaniechany pobór podatku w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. Alimenty na rzecz innych osób niż dzieci (...), nie zostały zwolnione z opodatkowania. W konsekwencji stanowią przychody podlegające opodatkowaniu, przy zastosowaniu skali podatkowej. (...) Problem pojawia się w sytuacji, gdy jeden z małżonków nie chce dobrowolnie łożyć na utrzymanie rodziny. W konsekwencji obliuguje go do tego sąd. Wówczas świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, otrzymywane przez jednego z małżonków, pochodzące ze wspólności majątkowej, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Natomiast w przypadku normalnych relacji zachodzących w rodzinie, gdy jeden z małżonków przekazuje drugiemu środki finansowe na wydatki związane z utrzymaniem rodziny, nie dochodzi do opo-

datkowania tych środków. Nadal opodatkowaniu podlegałyby natomiast alimenty wypłacane np. na rzecz małżonka, po ustaniu małżeństwa lub po orzeczeniu separacji” (zob. druk sejmowy nr 732/V kadencja). Uzasadnienie powyższe nie odnosi się bezpośrednio do przepisów regulujących sytuację podatnika, na utrzymaniu którego pozostają niepełnosprawne dzieci, niemniej jednak ogólnie można zauważyć, że wyraża ono dążenie ustawodawcy podatkowego do takiego samego traktowania świadczeń spełnianych w ramach rodziny, niezależnie od tego, czy rodzina ta pozostaje we wspólnym gospodarstwie domowym, czy nie.

Po drugie, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. jednymi ze źródeł przychodów są tzw. inne źródła, a wśród nich alimenty (art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.). Alimenty 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 są wolne od podatku dochodowego (art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. a u.p.d.o.f.; alimenty na rzecz innych osób niż wymienione w tym przepisie [lit. a] są wolne od podatku do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł – art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b u.p.d.o.f., przy czym – co warte podkreślenia – tu ustawodawca wyraźnie wskazał, że chodzi o alimenty otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej).

Należy na marginesie zauważyć, że pierwotnie – zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. – przychodem z innych źródeł były alimenty, lecz z wyjątkiem „alimentów na rzecz dzieci”. Ustawą nowelizującą z 2006 r. zmieniono art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., nadając mu nowe brzmienie, w którym jako przychód z innych źródeł traktowane są wszystkie alimenty, już bez wyjątku dla alimentów na rzecz dzieci. Tą samą ustawą do art. 21 ust. 1 dodano wyżej wymieniony pkt 127, w którym postanowiono, że wolne od podatku dochodowego są alimenty na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny lub rentę socjalną.

Tak jak już wcześniej zaznaczono, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie formułuje na jej potrzeby definicji alimentów, stanowi jedynie, że alimenty są źródłem przychodów, a alimenty 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, są wolne od podatku. Zakładając zatem racjonalność prawodawcy, Trybunał przyjął, że w u.p.d.o.f. alimenty to świadczenia alimentacyjne mające charakter świadczeń pieniężnych, spełniane przez rodzica na rzecz uprawnionego dziecka, zasądzone przez sąd lub określone ugodą zawartą przed sądem albo innym organem albo inną umową (a zatem takie, których wysokość jest określona przez daną czynność; np. co do porównania alimentów ustalonych wyrokiem lub ugodą sądową zob. wyrok TK z 13 maja 2014 r., sygn. SK 61/13, OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 52, a także wyrok z 29 marca 2012 r., sygn. K 27/08, OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 27, w którym TK orzekł, że art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji).

W zakwestionowanym w niniejszej sprawie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. posłużono się wyrażeniem „dochody osoby niepełnosprawnej”. Analiza przepisów u.p.d.o.f. dowodzi, że użyto w nich różnych określeń, a mianowicie: dochód, dochód podlegający opodatkowaniu, dochód wolny (zwolniony) od podatku, dochód ustalony na podstawie konkretnych przepisów, a także dochód podlegający opodatkowaniu według określonych zasad. Pojęcie „dochód” ma najszerszy zakres, gdyż – jak stanowi art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. – chodzi tu o „wszelkie dochody”. Ograniczając się wyłącznie do językowej wykładni art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. można zatem przyjąć, że „dochodami osoby niepełnosprawnej” są „wszelkie” dochody przez nią uzyskiwane (czyli – jak to określono w niektórych rozstrzygnięciach organów podatkowych i sądów rozstrzygających sprawę skarżącej – dochody rzeczywiste), a zatem także alimenty w wyżej przyjętym rozumieniu.

2.2. Skarżąca wykazała, że w ostatecznym orzeczeniu w jej sprawie, NSA przyjął taki jak wskazany wyżej rezultat interpretacyjny art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Stwierdził mianowicie, że do dochodu osoby niepełnosprawnej, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się wszelkie dochody, a zatem także alimenty płacone przez rodzica na rzecz dziecka niepełnosprawnego. Inny wynik wykładni, zgodnie z którym alimentów – jako dochodu wolnego od podatku – nie wlicza się do dochodów, o których mowa w wymienionym przepisie, przyjął w jednym z wydanych w sprawie orzeczeń wojewódzki sąd administracyjny.

Jak zauważyli uczestnicy postępowania – wywodząc wprawdzie z tej okoliczności odmienne wnioski co do jej wpływu na tok procedowania przed Trybunałem – orzecznictwo w badanej kwestii jest nieliczne i rozbieżne, nie daje podstaw, by przyjąć, iż ukształtowała się trwała, powszechna i jednolita praktyka stosowania kontrolowanej regulacji. Jako przykłady rozbieżnych orzeczeń wskazano orzeczenia wydane w sprawie skarżącej, a nadto wyrok WSA w Poznaniu z 14 października 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 997/08) oraz wyrok WSA w Szczecinie z 5 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 1019/14). W drugim z wymienionych wyroków, sąd, przyjmując, że do dochodu osoby niepełnosprawnej, o którym mowa w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., wlicza się wszelkie dochody, a zatem także alimenty płacone przez rodzica na rzecz dziecka niepełnosprawnego, odwołał się do wydanego w sprawie skarżącej wyroku NSA z 9 lipca 2013 r. (sygn. akt II FSK 2258/11).

Trybunał Konstytucyjny w swych dotychczasowych judykatach wielokrotnie wskazywał, że jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się 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. Jak trafnie wskazano w literaturze, ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z trwałą, powszechną i jednolitą praktyką stosowania kontrolowanej regulacji, musi być dokonywane *a casu ad casum*, gdyż żadne z możliwych kryteriów oceny nie jest samodzielnie rozstrzygające, a pod uwagę należy wziąć między innymi nie tylko instancję sądową akceptującą dany kierunek wykładni, liczbę rozstrzygnięć, w których opowiedziano się za pewnym rozwiązaniem interpretacyjnym (niełatwo przy tym określić, podjęcie ilu orzeczeń okaże się wystarczające, by ukształtować stabilną linię orzeczniczą), ale także czas, w jakim nie pojawiło się rozstrzygnięcie, w którym by przyjęto inny pogląd (zob. M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretycznoprawnej. Instrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?*, Warszawa 2015, s. 59).

Mimo nielicznych orzeczeń dotyczących art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., w jego aspekcie podniesionym w rozpoznawanej skardze B.K., nie można tracić z pola widzenia, że to Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z 9 lipca 2013 r. przyjął, że w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. jest wyrażona norma o takiej treści, jak zakwestionowana w skardze. Odmienne, na co zwracano uwagę w skardze, rozstrzygnięcia interpretacyjne zapadły przed wyrokiem NSA. Natomiast po tym wyroku na jego treść powołał się w swoim orzeczeniu wspomniany WSA w Szczecinie. Mimo upływu lat w orzecznictwie sądów administracyjnych nie pojawiły się rozstrzygnięcia, w których dokonano by innej wykładni tego przepisu.

Trybunał zwrócił uwagę także na kolejną istotną okoliczność. Otóż ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175; dalej: ustawa nowelizująca z 2017 r.) ustawodawca zmienił art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., dodając w nim zdanie drugie, zgodnie z którym „Do dochodów, o których mowa w zdaniu pierwszym,

nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4^o. Ustawę nowelizującą z 2017 r. uchwalono w wyniku rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk sejmowy nr 1878/VIII kadencja). W projekcie zmianę tę zaproponowano w art. 1 pkt 15 lit. d oraz uzasadniono w następujący sposób: „Ponadto proponuje się, aby do dochodów osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika nie wliczać alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy, tj. dzieci: małoletnich (1), bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną (2), do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie (3). Wyłączenie tego rodzaju dochodu z limitu nie będzie już ograniczać możliwości stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka. Proponuje się, aby zmiana ta miała zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.”.

Przyjmując założenie o racjonalności ustawodawcy, należy wysnuć wniosek, że dostrzegł on, iż w praktyce występują już nawet nie wątpliwości co do treści zaskarżonego przepisu, ale że jest ona ukształtowana przez przyjmowanie takiego rozumienia art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., zgodnie z którym do dochodu niepełnosprawnego dziecka pozostającego na utrzymaniu podatnika wlicza się alimenty na jego rzecz. Dlatego uznał za konieczne dokonanie zmiany stanu prawnego.

Rozstrzygając, że w rozpatrywanej sprawie przedmiotem kontroli jest odtworzona z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. norma prawna – zgodnie z którą do dochodów niepełnosprawnego dziecka, o których mowa w tym przepisie, zalicza się także alimenty płacone na jego rzecz przez rodzica – Trybunał wziął pod uwagę kumulatywnie wszystkie powyższe okoliczności, a nadto odwołał się do adekwatnego w niniejszej sprawie swego wcześniejszego stanowiska, że: „Badanie skargi konstytucyjnej ma charakter kontroli konkretnej, nie zaś abstrakcyjnej, a Trybunał Konstytucyjny patrzy na sprawę – przez pryzmat Konstytucji – oczami obywatela, którego konstytucyjne prawa i wolności zostały naruszone. Owo naruszenie konstytucyjnych praw (wolności), zmaterializowane w postaci ostatecznego orzeczenia, może wynikać ze «złego» prawa (np. ustanawiającego konstytucyjnie nieuzasadnione przesłanki ograniczenia wolności), albo ze złego stosowania prawa, które samo w sobie jest «dobre». W wypadku, gdy prawo jest *per se* «złe» – Trybunał Konstytucyjny może orzekać bez ograniczeń. Jeśli prawo jest «dobre», ale źle zastosowane w jednostkowym przypadku (np. z powodu błędu sędziego) – Trybunał wyrokować nie może, bo jest sądem prawa nie zaś faktów. Istnieje jednak sytuacja trzecia, gdy prawo jest sformułowane w taki sposób, że choć nie jest jednoznacznie niekonstytucyjne i mogłoby być właściwie (czyli bez uszczerbku dla praw i wolności) stosowane, to jednak powszechnie stosowane jest niewłaściwie. Wówczas przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest norma prawna dekodowana zgodnie z ustaloną praktyką (...). Podkreślić trzeba, że z punktu widzenia obywatela, którego prawa (wolności) zostały naruszone, najzupełniej obojętne jest, czy przepis jest sam w sobie niekonstytucyjny, czy też jest on konstytucyjny, a «tylko» powszechnie stosowany w sposób godzący w wolności i prawa, choć – czysto teoretycznie – mógłby być stosowany należycie” (wyrok z 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85).

3. Przed przystąpieniem do oceny sformułowanych w skardze zarzutów, Trybunał Konstytucyjny zbadał, czy zmiany dokonane w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. już po wszczęciu po-

stępowania w niniejszej sprawie, wpływają na dopuszczalność jej merytorycznego rozpoznania.

Tak jak wyjaśniono w punkcie 1 tej części uzasadnienia, skarżąca zakwestionowała art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 19 lit. f ustawy nowelizującej z 2003 r.:

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

Przepis ten zmieniono; art. 1 pkt 16 lit. d ustawy nowelizującej z 2017 r. nadał mu brzmienie następujące:

„Przepisy ust. 7a-7d i ust. 7g stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe, jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 10 080 zł. Do dochodów, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4”.

Nowelizacja ta – zgodnie z jej art. 15 – weszła w życie 1 stycznia 2018 r., przy czym – zgodnie z jej art. 4 – art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym tą ustawą stosuje się do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

Przepis ten zmieniono ponownie; art. 3 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1076; dalej: ustawa nowelizująca z 2018 r.) nadał mu następujące brzmienie:

„Przepisy ust. 7a-7d i ust. 7g stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe, jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. z 2013 r. poz. 982 i 1650, z 2014 r. poz. 1175 i 1682, z 2017 r. poz. 1543 oraz z 2018 r. poz. 933), w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Do dochodów, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4, oraz zasiłku pielęgnacyjnego”.

Zgodnie z art. 21 ustawy nowelizującej z 2018 r. art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w brzmieniu tą ustawą nadanym stosuje się do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

Zmiany, których dokonano, polegały na uzupełnieniu treści zaskarżonego przepisu. W ich następstwie obowiązuje nowa regulacja, która – jak powyżej zaznaczono – ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2017 r.

Dawne unormowanie odtwarzane w praktyce z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. (bez dodanego nowelą z 2017 r. zdania drugiego) może natomiast nadal być podstawą weryfikacji deklaracji składanych przez podatników przez kompetentne organy podatkowe oraz podstawą rozstrzygnięć sądów. Zgodnie z utrwalonym jednolitym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego regulacja ta, jako normująca określone stany faktyczne, nadal obowiązuje i dlatego bezspornie mogła być przedmiotem badania Trybunału.

4. Podsumowując wszystkie wcześniej poczynione ustalenia, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, jest norma wywodzona z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym mu ustawą nowelizującą z 2003 r., w zakresie, w jakim do dochodu, o którym mowa w tym przepisie, wlicza się alimenty otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko od rodzica.

Określając przedmiot kontroli w niniejszej sprawie, Trybunał uściślił jeszcze dwie kwestie.

Art. 26 ust. 7e w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 2003 r. (także w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 2017 r. oraz z 2018 r.) wskazuje krąg osób niepełnosprawnych, których pozostawanie na utrzymaniu podatnika uprawnia do skorzystania przez tego podatnika z ulgi podatkowej. Są to współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe. Jak już wcześniej wyjaśniono, postawiony w niniejszej sprawie problem konstytucyjny dotyczy możliwości skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez podatnika, na utrzymaniu którego pozostaje niepełnosprawne dziecko, czy inaczej – doliczenia do dochodu dziecka niepełnosprawnego alimentów, które świadczy na jego rzecz rodzic. Już tylko w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. mowa jest o dzieciach własnych i przysposobionych, dzieciach przyjętych na wychowanie oraz pasierbach, przy czym przepis ten nie precyzuje, czy chodzi tu o dzieci małoletnie, czy też bez względu na ich wiek. Natomiast inne przepisy u.p.d.o.f. różnie doprecyzowują pojęcia dziecka, zależnie od regulowanych w nich instytucji. Na przykład jeśli mowa o samotnym wychowaniu dzieci, ustawodawca odnosi określenie „dziecko” do dzieci: 1) małoletnich, 2) bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, 3) do ukończenia 25 roku życia uczących się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b, w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek określonej w art. 27 ust. 1b pkt 1 oraz stawki podatku, określonej w pierwszym przedziale skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej (art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.; do tego przepisu odsyła art. 26 ust. 7e zdanie drugie u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym przez ustawę nowelizującą z 2017 r.). Z kolei jako wolne od podatku ustawodawca traktuje alimenty 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.

Wobec takiego jak powyżej wskazany sposobu zredagowania przepisów u.p.d.o.f., precyzując, jaka treść normatywna jest przedmiotem kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie, Trybunał przyjął szerokie znaczenie wyrażenia „niepełnosprawne dziecko”. Problem dotyczy bowiem dochodów każdego niepełnosprawnego dziecka, przy czym oczywiście chodzi o każde niepełnosprawne dziecko, które mieści się w zakresie normowania art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. (przepis ten określa też, kogo należy rozumieć przez osobę niepełnosprawną).

Tak jak wcześniej zauważono, w analizowanych aktach normatywnych określenie „alimenty” występuje samodzielnie albo jako element nazwy złożonej, przy czym ustawodawca dookreśla niekiedy, że chodzi np. o alimenty otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej (tak art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f.). W niniejszej sprawie postawiony problem konstytucyjny dotyczy alimentów jako świadczeń pieniężnych, które mają charakter – jak to określa zarówno skarżąca, jak i uczestnicy postępowania – „przymusowy”. Niemniej jednak Trybunał dostrzegł, że skarżąca wydaje się pojmować alimenty, jako świadczenia pieniężne spełniane przez rodzica niedobrowolnie. Z kolei Sejm rozumie przez alimenty wszystkie

świadczenia pieniężne spełniane przez rodzica w ramach obowiązku alimentacyjnego, natomiast Rzecznik Praw Obywatelskich zalicza do nich jedynie te świadczenia pieniężne, które spełniane są na podstawie orzeczenia sądu. Przeprowadzona wcześniej analiza systemowa obowiązujących regulacji nie daje jednak podstaw, by alimenty traktować tak szeroko, jak uczyniono to w stanowisku Sejmu, ani tak wąsko, jak w stanowisku Rzecznika. Trybunał miał świadomość, że w praktyce mogą zdarzać się takie przypadki, w których organy podatkowe, a nawet sądy, różnie kwalifikują dla potrzeb podatkowych świadczenia alimentacyjne otrzymywane przez dziecko na podstawie orzeczenia sądu lub na podstawie ugody albo na podstawie umowy. Niezależnie jednak od tego, że w procesie subsumpcji mogą wystąpić rozbieżności w kwalifikowaniu poszczególnych świadczeń jako „alimentów”, problem konstytucyjny dotyczy normy prawnej, której zakres obejmuje każde świadczenia mogące być kwalifikowane dla celów podatkowych jako „alimenty”. Z tych powodów w opisie przedmiotu kontroli Trybunał użył określenia „alimenty” we wcześniej wskazanym znaczeniu (zob. pkt 2.1.2 tej części uzasadnienia).

5. Skarżąca kwestionowanej regulacji zarzuca niezgodność z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji, wskazując na naruszenie konstytucyjnego prawa do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych rodzinie będącej w trudnej sytuacji społecznej oraz prawa do równego traktowania przez władze publiczne przy udzielaniu takiej pomocy.

5.1. W ewoluującym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym art. 71 ust. 1 Konstytucji znalazła wyraz złożoność funkcji ochronnych tego przepisu. Wyznacza on państwu nie tylko obowiązek, by w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględniało dobro rodziny (zdanie pierwsze), ale także rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza rodzinom wielodzietnym i niepełnym, przyznaje prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych (zdanie drugie). Prawo to ma być formą efektywnego wsparcia rodzin, o których mowa we wskazanym przepisie.

W jednym z pełnoskładowych wyroków (z 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54) Trybunał, przytoczywszy treść art. 71 ust. 1 Konstytucji, zaznaczył, że nie może on stanowić bezpośredniej podstawy roszczeń obywatela. Jednocześnie jednak podzielił pogląd wyrażony w polskiej doktrynie prawa konstytucyjnego, zgodnie z którym naruszenie konstytucyjnego postanowienia określającego cele działalności organów władzy publicznej następuje m.in. wówczas, gdy: „ustawodawca niewłaściwie zinterpretował przepis konstytucji wyznaczający określony cel czy zadanie władzy publicznej, w szczególności uchwalając ustawę zastosował takie środki, które nie mogły doprowadzić do realizacji tego celu” (J. Trzciniński w komentarzu do art. 79 ust. 1 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, Warszawa 1999).

Koncentrując uwagę na zdaniu drugim art. 71 ust. 1 Konstytucji, Trybunał przyjmował, że przywołany przepis wyraża prawo podlegające ochronie w trybie skargi konstytucyjnej (zob. w szczególności wyroki z: 15 listopada 2005 r., sygn. P 3/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 115; 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 51; 7 maja 2013 r., sygn. SK 11/11, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 40; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112). Uzasadniał swoje stanowisko w różny sposób; np. w wyroku z 22 listopada 2016 r. (sygn. SK 2/16, OTK ZU A/2016, poz. 92) Trybunał stwierdził, że „art. 71 ust. 1 zdanie drugie w porównaniu z art. 71 ust. 1 zdaniem pierwszym Konstytucji ma bardziej skonkretyzowaną, odpowiadającą strukturze prawa podmiotowego publicznego, treść”.

Zarazem w orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, że choć w omawianym przepisie, w odróżnieniu od wielu innych zamieszczonych w tej samej części Konstytucji, nie zawarto

odesłania do ustawy, to jednak – zgodnie ze stanowczą dyspozycją art. 81 ustawy zasadniczej – praw określonych w jej art. 71 ust. 1 można dochodzić w granicach określonych w ustawie. To znaczy, że omawiany przepis nie ustanawia wprost żadnych konkretnych praw dla jednostek, ale przewiduje ich przyznanie w ustawie (zob. wyroki TK z 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00 oraz 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 83). Zauważano przy tym, że art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji – inaczej niż jej art. 69 w odniesieniu do osób niepełnosprawnych – precyzuje wymagany poziom świadczeń na rzecz rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji. Pomoc ta powinna mieć charakter szczególny, co jednak w żadnym wypadku nie oznacza zwolnienia rodziny z ciężącego na niej obowiązku alimentacyjnego (zob. wyrok z 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 25).

Nawiązując do swego dotychczasowego orzecznictwa Trybunał w niniejszym składzie stwierdził, że konstytucyjną formą pomocy rodzinom, o których mowa w art. 71 ust. 1 Konstytucji, jest przyznane im prawo do pomocy ze strony władz publicznych. Konkretny kształt nadaje temu prawu ustawodawca realizując w ten sposób art. 71 ust. 1 ustawy zasadniczej. Tak jak to ma miejsce w sprawie rozpatrzonej przez Trybunał, prawo to może przybrać formę ulgi rehabilitacyjnej. Zgodnie z treścią art. 71 ust. 1 Konstytucji można go dochodzić w granicach określonych w ustawie, ale ze względu na jego każdorazowe „zakorzenienie” w Konstytucji, podlega ono ochronie w trybie skargi konstytucyjnej.

Art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji wymienia w szczególności „rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej”. Choć czasem Trybunał w swym orzecznictwie wskazywał, że użycie spójnika „i” mogłoby sugerować, że szczególną pomocą powinny być objęte rodziny, które jednocześnie są w trudnej sytuacji materialnej i w trudnej sytuacji społecznej (zob. wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22), to jednak uznawał także, że przesłanki te należy rozpatrywać rozłącznie, czyli uznać, że obowiązek szczególnej pomocy państwa aktualizuje się już po wystąpieniu jednej z nich, choć często są one spełnione równocześnie (zob. wyroki TK z 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06 oraz 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112, a także W. Borysiak, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, red. M. Safjan, L. Bosek).

Wykładając art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, Trybunał stwierdzał, że „szczególna” pomoc, o której mowa w tym przepisie, oznacza wyraźne podwyższenie standardu ochrony i pomocy, który ustrojodawca przyznaje wszystkim rodzinom w art. 18 Konstytucji (zob. wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11). Dodawał przy tym, że art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji nie przesądza o konkretnych instytucjonalnych formach tej ochrony. Ustawodawca ma bowiem szeroki zakres swobody określania sposobów i środków, za pomocą których gwarantuje realizację prawa wskazanego w omawianym przepisie Konstytucji. Wybierając określone formy pomocy, związany jest jednak wynikającym z art. 32 ust. 1 Konstytucji nakazem równego traktowania podmiotów będących beneficjentami prawa wyrażonego w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji (zob. wyrok z 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16).

Trybunał wskazywał także, że prawa wyrażonego w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji mogą dochodzić – w granicach wynikających z ustalonej przez ustawodawcę polityki społecznej – członkowie rodziny, która jest jego beneficjentem. W wypadku rodzin niepełnych są nimi: rodzic lub opiekun prawny wychowujący dziecko, a także dziecko wychowywane przez taką osobę dorosłą. W każdej jednak sytuacji przepis ten ukierunkowany jest na ochronę wychowywania dzieci. Nie stanowi natomiast samodzielnej podstawy roszczeń osób dorosłych, które dzieci nie wychowują (zob. wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08).

Postawiony w niniejszej sprawie zarzut niekonstytucyjności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. dotyczy nie tego, że ustawodawca, wprowadziwszy ulgę rehabilitacyjną jako środek pomocy dla rodzin, w których jest niepełnosprawne dziecko, nie zrealizował w ogóle konstytucyjnego

nakazu wynikającego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, lecz tego, że ukształtował tę instytucję z naruszeniem zasady równości.

5.2. Wskazując na naruszenie prawa do równego traktowania przez władze publiczne przy udzielaniu pomocy rodzinom w trudnej sytuacji społecznej, skarżąca przywołała jako wzorce kontroli art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji. Relacja tych dwóch przepisów Konstytucji wymagała wyjaśnienia i odwołania się do wcześniejszego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań tak dyskryminujących, jak i faworyzujących. Omawiana zasada nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechę posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają. Jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału, 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. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada wymogom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej (zob. w szczególności wyrok z 12 lipca 2012 r., sygn. P 24/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79 i powołane tam liczne orzeczenia wcześniejsze).

Trybunał wskazywał także w swym orzecznictwie, że treść zasady sprawiedliwości społecznej wyrażona w art. 2 Konstytucji jest ogólniejsza i zdecydowanie bogatsza niż zasady równości. Z jednej bowiem strony wyznacza ona obowiązki o charakterze formalnym, nakazując równe traktowanie podmiotów równych oraz zakazując równego traktowania podmiotów nierównych, z drugiej zaś wyznacza obowiązki o charakterze materialnym, sprowadzające się do nakazu realizacji i ochrony szeregu wartości konstytucyjnych, w tym solidarności społecznej czy bezpieczeństwa socjalnego. Odnośnie do pierwszego z obowiązków o charakterze formalnym, czyli nakazu równego traktowania równych, Trybunał wyjaśniał, 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. Trybunał zaznaczał przy tym, 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 (zob. wyżej przywołany wyrok o sygn. P 24/10).

Mając na względzie powyższe ustalenia dotyczące art. 32 ust. 1 oraz art. 2 Konstytucji, a także relacji między nimi, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że jakkolwiek skarżąca jako

wzorzec kontroli wskazała zasadę równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji) oraz zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), to jednak analiza uzasadnienia skargi prowadzi jednoznacznie do wniosku, iż sformułowany przez skarżącą zarzut dotyczy jedynie naruszenia zasady równości. Skarżąca nie podała żadnych odrębnych argumentów na poparcie zarzutu o niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 Konstytucji, nie spełniając tym samym warunku określonego w art. 53 ust. 1 pkt 3 otpTK. Mając zatem na uwadze wcześniejsze rozważania, postępowanie w odniesieniu do zasady sprawiedliwości społecznej jako wzorca kontroli podlegało umorzeniu na podstawie 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. Skorzystanie przez podatnika z ulgi rehabilitacyjnej, ustanowionej w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., jest uzależnione od spełnienia wielu warunków. Jednym z nich – zgodnie z poddanym kontroli w niniejszej sprawie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. – jest wysokość dochodu osoby niepełnosprawnej (w tym niepełnosprawnego dziecka), pozostającej na utrzymaniu podatnika. Jak ustalono wcześniej, dochód ten tworzą również alimenty świadczone przez rodzica na rzecz niepełnosprawnego dziecka.

Zgodnie z przeprowadzoną wcześniej wykładnią art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., jako dochód traktowane są wszystkie otrzymywane przez niepełnosprawne dziecko pieniężne świadczenia alimentacyjne, których wysokość określono w wyroku sądu, w ugodzie lub w umowie (określane też jako „przymusowe”, „niedobrowolne”, mające postać „renty pieniężnej”). Do dochodu niepełnosprawnego dziecka nie są natomiast zaliczane inne świadczenia alimentacyjne, także takie, które spełniane są w pieniądzu.

Oceniając, czy regulacja ulgi rehabilitacyjnej inaczej kwalifikująca alimenty płacone przez rodzica na podstawie wyroku sądu (ugody lub umowy), a inaczej – inne świadczenia alimentacyjne, jest dopuszczalna, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił, że wyrok sądu (a także ugoda czy umowa) nie kreuje obowiązku alimentacyjnego (ten bowiem wynika z przepisów kodeksu rodzinnego i opiekuńczego), lecz go konkretyzuje i określa sposób jego realizacji. Świadczenie alimentacyjne spełniane w formie alimentów, tak jak spełniane w każdej innej formie, jest wypełnianiem „tego samego” obowiązku rodziców wobec dziecka. Postawiony w niniejszej sprawie zarzut niezgodności art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, dotyczy właśnie tego, że kwestionowana regulacja powoduje niedopuszczalne zróżnicowanie podatników, na utrzymaniu których pozostają niepełnosprawne dzieci, czyniąc to na podstawie kryterium, jakim jest forma (sposób spełniania) świadczeń alimentacyjnych.

Rozstrzygając, czy tak postawiony zarzut jest uzasadniony, Trybunał przede wszystkim zauważył – podobnie jak uczynił to w swym stanowisku Sejm – że wprowadzenie do systemu prawa możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych ze względu na ponoszone przez podatnika koszty utrzymania niepełnosprawnego dziecka jest bez wątpienia działaniem ustawodawcy nakierowanym na niesienie szczególnej pomocy rodzinie w trudnej sytuacji społecznej, czyli wypełnianiem obowiązku wyrażonego w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji.

Mając na względzie charakter prawa wywodzonego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, a mianowicie to, że jego konkretna postać jest ustanawiana w ustawie i można go dochodzić jedynie w granicach określonych w ustawie (art. 81 Konstytucji), Trybunał podkreślił, że ustawodawca nie jest konstytucyjnie zobowiązany, aby rodzinom w trudnej sytuacji materialnej lub społecznej zapewnić pomoc przez rozwiązanie podatkowe w postaci określonej ulgi. Niemniej jednak jeżeli ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie tego rodzaju instytucji, to powinien ją ukształtować z poszanowaniem zasad i wartości konstytucyjnych, w tym przestrzegając wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości.

Ustawodawca, określając adresatów mogących skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej, wskazał, że są nimi między innymi podatnicy, na utrzymaniu których pozostają niepełnosprawne dzieci. Podmioty te uznał za będące w takiej samej lub istotnie zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. W pierwszej kolejności Trybunał zatem zauważył, że cecha, na podstawie której je wyróżnił, pozostaje w związku z celem regulacji wskazanym w art. 71 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej oraz naturą określonych w przepisach k.r.o. relacji między rodzicem a dzieckiem.

Kształtując dalsze warunki skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej, ustawodawca zdecydował, że jednym z nich jest nieprzekroczenie określonej wysokości dochodu uzyskiwanego przez osobę niepełnosprawną. Określeniu „dochód” nadał przy tym najszerszy zakres znaczeniowy, co spowodowało, że do dochodu tego dolicza się alimenty uzyskiwane przez dziecko od swego rodzica. W ten sposób ustawodawca zróżnicował sytuację podatników, na utrzymaniu których pozostaje niepełnosprawne dziecko: otóż jeśli rodzic wykonuje swój obowiązek alimentacyjny wobec dziecka przez świadczenia w naturze lub w formie dobrowolnego świadczenia pieniężnego, wartość tego rodzaju świadczeń nie podlega zaliczeniu do dochodu niepełnosprawnego dziecka, jeśli natomiast wykonuje swój obowiązek alimentacyjny przez świadczenie pieniężne skonkretyzowane przez sąd lub w drodze innej czynności (zatem „nie-dobrowolnie”), to wartość tego świadczenia dochód niepełnosprawnego dziecka powiększa. Trybunał raz jeszcze podkreślił w tym miejscu, że w zależności od tego, czy organy stosujące prawo zakwalifikują jako alimenty tylko alimentacyjne świadczenia pieniężne spełniane na podstawie wyroku sądowego, czy także takie świadczenia spełniane na podstawie innej czynności, zróżnicowanie może dotyczyć różnych sytuacji w ramach wyodrębnionej grupy podatników, mających na utrzymaniu niepełnosprawne dzieci. Kwestionowana regulacja powoduje, że w ramach tej grupy będzie ono jednak występować zawsze.

Stwierdzenie, że prawodawca zróżnicował prawo do ulgi rehabilitacyjnej podatników utrzymujących niepełnosprawne dziecko, wymagało następnie zbadania, czy wprowadzone przez niego odstępstwo od zasady równości można uznać za konstytucyjnie dopuszczalne. Trybunał udzielił na to pytanie odpowiedzi przeczącej. Przemawiały za tym poniższe argumenty:

Przede wszystkim, Trybunał stwierdził, że nie ma racji systemowych, które uzasadniałyby odmienne traktowanie dla celów podatkowych świadczeń będących realizowaniem obowiązku alimentacyjnego rodzica względem dziecka w zależności od tego, w jakiej formie (w jaki sposób) świadczenie takie jest spełniane. Jak zaznaczono wcześniej, zarówno alimenty (czyli świadczenia pieniężne zasądzone przez sąd lub określone ugodą albo inną umową) jak i inne świadczenia alimentacyjne na rzecz dziecka mają swe źródło w obowiązku alimentacyjnym rodzica względem dziecka. Takie stanowisko jest zgodne nie tylko z istotą stosunków prawnorodzinnych, lecz nadto znajduje wyraz w regulacjach prawa podatkowego. Otóż już w samych przepisach u.p.d.o.f. ustawodawca daje wyraz swym preferencjom – np. kwalifikując alimenty jako dochody wolne od podatku czy wyłączając z zakresu działania regulacji podatkowej świadczenia na zaspokajanie potrzeb rodziny.

Postanawiając, że alimenty na rzecz dzieci są wolne od podatku (a wcześniej nie zaliczając ich w ogóle do przychodów objętych regulacją u.p.d.o.f.), ustawodawca kierował się ważnymi względami aksjologicznymi i celowościowymi. W literaturze wskazano na przykład, że ustawodawca, nie przypisując alimentom funkcji dochodowej, respektuje w ten sposób ich funkcje wyznaczoną w prawie rodzinnym. Obowiązek alimentacyjny jest bowiem wyrazem solidarności rodzinnej i ma silne oparcie w nakazach moralnych (zob. K. Święch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 168). Racje, którymi kierował się ustawodawca, można zatem zrekonstruować jako dążenie do ochrony rodziny w sferze prawa podatkowego, jako uwzględnienie w prawie podatkowym charakteru obowiązków alimenta-

cyjnych rodziców względem dzieci, czy szerzej – uwzględnienie charakteru relacji rodzic – dziecko, niezależnie od tego, czy jest ona budowana w ramach rodziny pełnej, czy niepełnej. Taki punkt widzenia znalazł również potwierdzenie w uzasadnieniu zmiany dokonanej w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. przez ustawę nowelizującą z 2017 r. (zob. pkt 2 cz. III niniejszego uzasadnienia).

Wskazane wyżej względy przywiodły Trybunał do wniosku, że zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników utrzymujących niepełnosprawne dziecko zależy od tego, w jakiej formie (w jaki sposób) rodzic wypełnia swój obowiązek alimentacyjny względem dziecka, pozostaje w sprzeczności z celami przypisywanymi ustawodawcy. Jak trafnie wskazano w stanowisku Sejmu, konstytucyjny nakaz wsparcia rodzin w trudnej sytuacji społecznej powinien zostać w zakresie wprowadzonej do systemu podatkowego ulgi rehabilitacyjnej „zrealizowany w pełnej rozciągłości, a zatem niezależnie od formy, w jakiej rodzice dziecka niepełnosprawnego dbają o jego utrzymanie” (s. 32 stanowiska Sejmu).

Trybunał uznał nadto, że zróżnicowanie to ma charakter arbitralny. Określając kryteria dostępu do pomocy – w rozważanym przypadku w postaci ulgi rehabilitacyjnej – prawodawca nie może kierować się tylko „łatwością” ich programowania (m.in. ze względu na już dosyć dokładnie ustaloną liczbę osób uprawnionych) i weryfikacji (np. wobec „łatwiejszego” sposobu ustalenia wartości alimentacyjnego świadczenia pieniężnego, którego wysokość jest określona w orzeczeniu sądu, ugodzie lub umowie i które wobec tego przybiera najczęściej postać miesięcznej wypłaty określonej sumy pieniędzy przez rodzica na rzecz dziecka). Trybunał zajmował już wcześniej podobne stanowisko i w niniejszej sprawie do niego się odwołał (zob. uzasadnienie wyroku z 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06). Przeprowadzona wcześniej analiza art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. w zaskarżonym zakresie wykazała, że kwestionowana regulacja nie jest uzasadniona żadnymi innymi względami.

Należy przy tym zauważyć, że alimenty najczęściej są płacone, jeśli rodzina jest niepełna, jeśli rodzice nie pozostają we wspólności domowej i trudniej zapewnić niepełnosprawnemu dziecku opiekę i utrzymanie, a zatem w sytuacji, którą ustrojodawca określa jako uzasadniającą pomoc ze strony władz publicznych. Zaliczenie alimentów do dochodu dziecka niepełnosprawnego powoduje więc zwiększenie liczby podatników, na utrzymaniu których pozostaje niepełnosprawne dziecko, a którzy z ulgi rehabilitacyjnej skorzystać nie mogą, mimo że jest to ulga umocowana w aksjologii konstytucyjnej. Trybunał nie znalazł więc żadnych argumentów, które usprawiedliwiałyby zróżnicowanie możliwości skorzystania z tej ulgi przez rodziny znajdujące się w takiej samej sytuacji majątkowej i w równym stopniu ponoszące ciężary związane z niepełnosprawnością dziecka, zależnie od formy (sposobu) wypełniania przez rodzica obowiązku alimentacyjnego. Nie można przy tym tracić z pola widzenia niezamierzonych skutków ubocznych takiej regulacji jak zakwestionowana. Chodzi o ewentualne niepożądane zaniżanie kwoty dochodzonych alimentów w taki sposób, aby możliwości skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej nie tracić. Niezależnie od tego, czy sytuacje takie występują, czy tylko mogą wystąpić, ustawodawca, kierując się konstytucyjnymi nakazami ochrony rodziny i dobra dziecka, nie powinien tworzyć regulacji, takie ryzyko kreujących.

Wobec powyższego Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.