

22/3/A/2011

WYROK

z dnia 12 kwietnia 2011 r.

Sygn. akt SK 62/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Hermeliński – przewodniczący

Marek Kotlinowski

Piotr Tuleja

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz

Marek Zubik – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, na rozprawie w dniu 12 kwietnia 2011 r., połączonych skarg konstytucyjnych Marka Pawłowskiego o zbadanie zgodności:

- 1) art. 6 ust. 2 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 obowiązującym w latach 1996-2001, w zakresie, w jakim prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich, z art. 2, art. 18, art. 32 i art. 71 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 6 ust. 4 i 5 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, w zakresie, w jakim prowadzą do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich, z preambułą, art. 2, art. 4, art. 7, art. 8, art. 18, art. 31 ust. 1 i 2, art. 32, art. 33, art. 48, art. 64 ust. 2, art. 71 ust. 1, art. 84 i art. 87 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 6 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, Nr 57, poz. 352, Nr 75, poz. 473, Nr 105, poz. 655, Nr 149, poz. 996, Nr 182, poz. 1228, Nr 219, poz. 1442, Nr 226, poz. 1475 i 1478 i Nr 257, poz. 1725 oraz z 2011 r. Nr 45, poz. 235), w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25) oraz ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638), a także ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104), jest zgodny z wynikającą z art. 2

* Sentencja została ogłoszona dnia 26 kwietnia 2011 r. w Dz. U. Nr 87, poz. 492.

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą poprawnej legislacji, a także z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 33 i art. 48 Konstytucji.

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

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 oraz art. 39 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

I

1. W trzech skargach konstytucyjnych radca prawny Marek Pawłowski, działając w imieniu własnym, zakwestionował zgodność z Konstytucją art. 6 ust. 2, 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa podatkowa), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25), ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638) oraz 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), w zakresie, w jakim prowadzą do nieuzasadnionego zróżnicowania opodatkowania poszczególnych kategorii podatników posiadających na utrzymaniu dzieci i rodziny oraz dyskryminacji niektórych z nich.

1.1. W skardze konstytucyjnej z 30 kwietnia 2007 r. skarżący zarzucił, że art. 6 ust. 2, 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1997-1998, jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 18, art. 32 ust. 1 i 2, art. 33 ust. 1 i 2, art. 48 ust. 1 i 2, art. 71 ust. 1 oraz art. 87 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1548/05, oddalającym skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 15 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 2355/02, oddalającego skargę na decyzję Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 30 września 2002 r., którą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Słupsku z 13 czerwca 2002 r., ustalającą wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r. wraz z wysokością zaległości podatkowej i odsetkami.

1.2. Skargą konstytucyjną z 7 maja 2007 r. skarżący zarzucił niezgodność art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1997-2000, z preambułą, art. 2, art. 4, art. 7, art. 8 art. 18, art. 31 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 33 ust. 1 i 2, art. 48 ust. 1 i 2, art. 64 ust. 2, art. 71 ust. 1, art. 84, art. 87 ust. 1 Konstytucji. Ponadto wniósł on o stwierdzenie niezgodności z wyżej wymienionymi wzorcami konstytucyjnymi art. 54 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim – w związku z zastrzeżeniem art. 53 § 1 tej ustawy – przepis ten „nie zwalnia od podwójnych lombardowych odsetek za zwłokę” od zaległości

podatkowych, powstałych wskutek przyjęcia przez organy podatkowe jednej z możliwych wykładni przepisów prawnych.

Skarga konstytucyjna z 7 maja 2007 r. wniesiona została w związku z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1549/05, oddalającym skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 15 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 2830/02, którym to wyrokiem oddalona została skarga na decyzję Izby Skarbowej z 30 września 2002 r. Decyzją tą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Słupsku z 13 czerwca 2002 r., ustalającą wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1998 r. wraz z wysokością zaległości podatkowej i odsetkami.

Postanowieniem z 25 listopada 2008 r. (sygn. Ts 104/07, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 35) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie art. 54 § 1 w związku z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej. Na to postanowienie nie zostało wniesione zażalenie.

1.3. W skardze konstytucyjnej z 16 maja 2007 r. skarżący podniósł niezgodność art. 6 ust. 2, 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, z art. 2, art. 7, art. 18, art. 32 ust. 1 i 2, art. 33 ust. 1 i 2, art. 48 ust. 1 i 2, art. 71 ust. 1 oraz art. 87 ust. 1 Konstytucji.

Skarga wniesiona została w związku z wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2006 r., oddalającymi skargi kasacyjne skarżącego w sprawach:

- sygn. art. II FSK 644/06 – od wyroku WSA w Gdańsku z 15 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 898/02, oddalającego skargę na decyzję Izby Skarbowej z 22 marca 2002 r., którą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Słupsku z 30 listopada 2001 r., ustalającą wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1996 r. wraz z wysokością zaległości podatkowej i odsetkami.

- sygn. akt II FSK 1452/05 – od wyroku WSA w Gdańsku z 15 lipca 2005 r., oddalającego skargę na decyzję Izby Skarbowej w Gdańsku z 26 maja 2003 r., którą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Słupsku z 18 lutego 2003 r., ustalającą wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 r. wraz z wysokością zaległości podatkowej i odsetkami.

- sygn. akt FSK 1534/05 – od wyroku WSA w Gdańsku z 15 lipca 2005 r., oddalającego skargę na decyzję Izby Skarbowej z 14 kwietnia 2003 r., którą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Słupsku z 14 stycznia 2003 r., ustalającą wysokość należnego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2001 r. wraz z wysokością zaległości podatkowej i odsetkami.

1.4. Okolicznością towarzyszącą złożeniu skarg konstytucyjnych była następująca sytuacja faktyczna i prawna. Organy podatkowe w toku kontrolnego postępowania podatkowego stwierdziły, że w okresach podatkowych objętych decyzjami skarżący rozliczył podatek dochodowy od osób fizycznych, korzystając z preferencyjnej metody opodatkowania, zarezerwowanej dla rodzica samotnie wychowującego dziecko, o której mowa w art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. Organy ustaliły, że skarżący jest rzeczywiście ojcem dziecka pochodzącego z nieformalnego związku. Dziecko od urodzenia zamieszkiwało na stałe z matką w innej miejscowości niż skarżący. Jak wykazano, uczestniczenie skarżącego w wychowaniu dziecka polegało na cotygodniowych odwiedzinach oraz dobrowolnym przekazywaniu środków finansowych na jego utrzymanie. Faktyczną opiekę nad dzieckiem sprawowała w tym czasie matka. Ponadto w niektórych latach podatkowych matka dziecka skorzystała z preferencyjnego rozliczenia podatku jako osoba samotnie je wychowująca.

Doszło więc do sytuacji, w której oboje rodzice jednego dziecka uznali się za uprawnionych do rozliczenia podatku w sposób unormowany w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. Rozliczenie podatkowe skarżącego uznano w związku z tym za niezgodne z prawdą, obciążając go obowiązkiem zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

Sądy administracyjne nie podważyły prawidłowości ustaleń organów podatkowych, tak co do faktów, jak też decyzji ustalających wysokość należnego podatku wraz z odsetkami. Rozpatrując skargi kasacyjne skarżącego, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej wprowadzone zostało preferencyjne opodatkowanie dla osób samotnie wychowujących dzieci. Użyte w tym przepisie sformułowanie „osoba samotnie wychowująca dziecko” – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – nie nasuwa żadnych wątpliwości interpretacyjnych. „Samotnie” w kontekście art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. oznacza bez udziału innej osoby, a „wychowywać” – zapewniając byt, doprowadzić do osiągnięcia pełnego rozwoju psychicznego i fizycznego. W kategorii podmiotów objętych preferencją podatkową nie mieści się zatem obydwój rodziców jednocześnie, gdyż nie może być dwóch osób samotnie wychowujących jedno dziecko, jak też rodzic, który z dzieckiem nie mieszka. NSA stwierdził ponadto, że skoro dziecko zamieszkuje z matką, na której spoczywa ciężar osobistych starań o jego wychowanie, to w wypadku skarżącego – wyłącznie utrzymującego małoletniego – nie została spełniona podstawowa przesłanka skorzystania z preferencyjnej metody opodatkowania wynikającej z art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., tj. „samotnego wychowywania dziecka”.

1.5. Treść połączonych skarg konstytucyjnych jest w zasadzie tożsama. Skarżący podniósł w nich, że kwestionowane przepisy naruszać mają następujące konstytucyjne prawa i wolności:

1) prawo do równego traktowania przez władze publiczne, w tym jako rodzica, mężczyzny i ojca, w życiu rodzinnym, społecznym i gospodarczym, a także prawo do niedyskryminacji w jakimkolwiek zakresie (w jego sytuacji: w zakresie progresywnego opodatkowania) oraz z jakiegokolwiek przyczyny (m.in. ze względu na rozdzielenie skarżącego z synem i jego matką), o których mowa w art. 32 ust. 1 i 2 oraz w art. 33 ust. 1 i 2 Konstytucji;

2) prawo do wychowywania syna oraz ochrony i opieki ze strony państwa jego rodziny i rodzicielstwa wyrażone w art. 18 i art. 48 ust. 1 i 2 Konstytucji, z których – zdaniem skarżącego – wynika obowiązek traktowania go przez organy państwa jako wychowującego syna przy ustalaniu progresywnego podatku dochodowego od osób fizycznych;

3) prawo do uwzględniania w polityce społecznej i gospodarczej państwa, w tym polityce podatkowej, dobra rodziny skarżącego i jego syna, a ponadto prawo znajdującej się w trudnej sytuacji społecznej rodziny (wskutek rozdzielenia rodziców oraz pozostawiania matki bez pracy) do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych, w tym prawo do skorzystania z preferencyjnego rozliczenia podatku od utrzymujących tę rodzinę, progresywnie opodatkowanych dochodów skarżącego, które to prawa wynikają z art. 71 ust. 1 Konstytucji.

4) prawo do podlegania prawu opartemu na zasadzie pomocniczości państwa umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot, stanowionemu przez pochodzących z wyboru przedstawicieli Narodu oraz prawo do ochrony praw majątkowych – wynikających z preambuły, art. 2, art. 4, art. 7, art. 8, art. 31 ust. 1 i 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 87 Konstytucji.

5) zakwestionowane przepisy mają nie odpowiadać, w ocenie skarżącego, wymogowi określoności przepisów prawa płynącemu z art. 2 Konstytucji; naruszają także zasadę sprawiedliwości społecznej i zasadę sprawiedliwości podatkowej – wysłowione w

art. 2 Konstytucji, gdyż nie uwzględniają zdolności płatniczej podatnika, którego dochody utrzymują dziecko.

W ocenie skarżącego, istotą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych z małżonkiem lub dzieckiem jest złagodzenie progresji tego podatku, przez co świadczenie to ma charakter instrumentu polityki prorodzinnej. Dochody osiągane przez podatników służą bowiem rodzinom, w tym dzieciom pozostającym na utrzymaniu pracujących rodziców.

Przyznanie możliwości rozliczenia progresywnego podatku dochodowego z dzieckiem nie jest, zdaniem skarżącego, „żadną preferencją, lecz powszechnym prawem podatników”. Udowadniając postawioną tezę, stwierdził, że ponad 80% znanych mu podatników korzysta z możliwości rozliczenia podatku bądź to wspólnie z małżonkiem, bądź jako osoby samotnie wychowujące dziecko. Uwzględniwszy występującą w praktyce – w ocenie skarżącego – powszechność korzystania przez podatników z metod umożliwiających redukcję progresji, skarżący uznał się za dyskryminowanego w zakresie prawa do wspólnego rozliczenia się z dzieckiem jako osoba łożąca na utrzymanie tego dziecka.

Z konstytucyjnego prawa rodzin do szczególnej opieki ze strony władz publicznych, a także konstytucyjnej zasady ochrony rodziny i rodzicielstwa skarżący wyprowadził, że prawo podatkowe powinno sprzyjać polityce prorodzinnej. Jego zdaniem, dla rozliczenia podatku na preferencyjnych zasadach nie jest istotne to, który z rodziców sprawuje codzienną, faktyczną opiekę nad dzieckiem, lecz to, z dochodów którego rodzica utrzymywane są dziecko i rodzina.

Uzasadniając zarzut niedostatecznej precyzji zakwestionowanych przepisów, skarżący stwierdził, że art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. regulujący definicję osoby samotnie wychowującej dziecko wymaga jedynie, aby rodzic lub opiekun prawny dziecka pozostawał w odpowiednim stanie cywilnym. Nie nakłada natomiast wymogu wspólnego zamieszkiwania z dzieckiem. Ponadto skarżący zaznaczył, że pojęcie „wychowywanie dziecka”, o którym mowa w art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. nie może być utożsamiane wyłącznie ze sprawowaniem nad dzieckiem stałej opieki, lecz musi uwzględniać aspekt materialny wychowywania, jakim jest alimentacja. Potwierdza to – w ocenie skarżącego – brzmienie art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f. Przepis ten pozwala rozliczyć samotnemu rodzicowi podatek wspólnie z dzieckiem pełnoletnim do ukończenia przez nie 25 roku życia, jeśli dziecko pobiera naukę. Zdaniem skarżącego, intencją ustawodawcy było więc utożsamienie pojęcia „wychowywać” z pojęciem „utrzymywać”. Organy podatkowe i sądy administracyjne przyjęły jednak odmienną wykładnię niż dokonana przez skarżącego podczas rozliczania podatku. Spowodowało to szkodę majątkową związaną z koniecznością uiszczenia odsetek za zwłokę z tytułu niezapłaconego w należnej wysokości podatku.

2. Marszałek Sejmu pismem z 2 kwietnia 2009 r. przedłożył stanowisko w imieniu Sejmu, wnosząc o uznanie, że art. 6 ust. 2, 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, jest zgodny z art. 18, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 71 ust. 1 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 33 ust. 1 i 2 oraz art. 48 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Dokonując ogólnej oceny stanowiska zawartego w skardze konstytucyjnej, Marszałek Sejmu w pierwszej kolejności wskazał, że podatek dochodowy jest podatkiem o charakterze osobistym obciążającym indywidualnego podatnika, a nie podmioty zbiorowe. Ustawodawca, dostrzegając, że dochody uzyskiwane przez podatnika są najczęściej wydatkowane na rodzinę, wprowadził rozwiązania pozwalające uwzględnić ten fakt przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Do takich instrumentów należy rozliczenie podatku wspólnie z małżonkiem czy możliwość rozliczenia podatku z

dzieckiem przez rodzica samotnie je wychowującego. Podatek dzięki temu jest również instrumentem polityki prorodzinnej państwa, realizując ideę sprawiedliwości społecznej.

Marszałek Sejmu dostrzegł problemy wynikłe na tle stosowania art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. oraz pułapki związane z ich literalnym rozumieniem, głównie co do tego, któremu z rodziców przysługuje preferencja. Trudności złagodziła na szczęście praktyka ich stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, które w wypadkach wątpliwości stosują pomocnicze kryterium sprawowania przez rodzica stałej opieki nad dzieckiem.

Marszałek Sejmu podkreślił, że dostarczanie środków finansowych przez jednego z rodziców, stanowiące realizację obowiązku alimentacyjnego, nie jest wystarczającą przesłanką skorzystania z preferencji podatkowej. Obowiązek alimentacyjny istnieje bowiem niezależnie od władzy rodzicielskiej i prawa osobistej styczności z dzieckiem. *Ratio legis* normy wynikającej z art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jest ochrona dobra dziecka, nie zaś interes osoby utrzymującej dziecko, mimo że personalnie to ona ten przywilej konsumuje.

Odnosząc się do naruszenia zasady równości, Marszałek Sejmu przyjął, że skoro w ostatecznym rozrachunku beneficjentem preferencyjnego opodatkowania przewidzianego w art. 6 ust. 4 i 5 ustawy podatkowej jest dziecko, a nie rodzic, to porównując sytuację różnych dzieci samotnie wychowywanych, jest ona w zasadzie jednakowa. Natomiast przyznanie ulgi rodzicowi samotnie wychowującemu dziecko i drugiemu z rodziców, którego uczestnictwo w wychowywaniu sprowadza się jedynie do alimentacji, doprowadziłoby właśnie do nierówności między dziećmi. W lepszej sytuacji znalazłyby się bowiem dzieci, których oboje rodziców uzyskują preferencję podatkową.

Zdaniem Marszałka Sejmu, art. 33 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli w tej sprawie. Skarżone przepisy nie wprowadzają bowiem kryterium płci, od którego zależy prawo skorzystania z preferencyjnej metody rozliczenia podatku. Bez związku z oceną zgodności art. 6 ust. 4 i 5 ustawy podatkowej pozostaje fakt, że w rodzinach niepełnych pieczę nad dzieckiem sprawuje najczęściej matka.

Kwestionowane przepisy nie godzą też, zdaniem Marszałka Sejmu, w dobra chronione przez art. 18 Konstytucji. Przyznanie ulgi jednemu z rodziców, który samotnie wychowuje dziecko, nie powoduje negatywnych skutków dla małżeństwa. Ulga ta działa bowiem dopiero wówczas, gdy do rozpadu związku już doszło. Wspomaga ona jedynie łagodzenie dla dziecka skutków zaistniałej zmiany. W opinii Marszałka Sejmu, rozwiązanie to jest obojętne z punktu widzenia rodzicielstwa i macierzyństwa.

Adekwatnym wzorcem kontroli, w ocenie Marszałka Sejmu, nie są także przepisy art. 48 ust. 1 i 2 Konstytucji, ponieważ regulacja preferencji podatkowej wynikający z art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. nie odnosi się do takich sytuacji, jak wychowanie dziecka zgodnie z przekonaniem, z uwzględnieniem stopnia dojrzałości dziecka, wolności sumienia, wyznania i jego przekonań. Nie mają ponadto żadnego związku z pozbawieniem czy ograniczeniem praw rodzicielskich.

Marszałek Sejmu dostrzegł również, że nie można oczekiwać od ustawodawcy, aby z samego faktu dostarczania środków na utrzymanie dziecka uczynił wystarczającą przesłankę skorzystania z preferencji podatkowej w postaci wspólnego rozliczenia podatku z dzieckiem.

W kwestii kontroli zaskarżonych przepisów z art. 71 ust. 1 oraz art. 18 Konstytucji, Marszałek Sejmu zajął stanowisko, że należy widzieć je jako przepisy określające cele polityki państwa, których adresatem jest przede wszystkim ustawodawca, do którego należy wybór metod realizacji tej polityki. Niezależnie jednak od powyższych spostrzeżeń, art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jest – w ocenie Marszałka Sejmu – zgodny z art. 71 ust. 1 Konstytucji.

3. W swoim piśmie z 10 lipca 2009 r. skarżący podjął polemikę ze stanowiskiem zajęтым przez Marszałka Sejmu. Podtrzymał przedstawione wcześniej zarzuty. Powołując się na wyrażoną we wstępie do Konstytucji zasadę pomocniczości, zaznaczył, że płynie z niej prawo jednostki do uwzględnienia przez władze publiczne sytuacji, w których niepracujący rodzic i dziecko są utrzymywani z dochodów osiąganych przez drugiego pracującego, lecz niepozostającego w związku małżeńskim rodzica.

Skarżący wyjaśnił ponadto, że z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji wynika prawo rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, a zwłaszcza rodzin niepełnych, do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Po zastosowaniu preferencyjnej metody rozliczenia podatku, a w konsekwencji zapłaty podatku w niższej wysokości dzięki złagodzeniu progresji, podatnik łożący na utrzymanie matki i dziecka mógłby przeznaczać jeszcze większe środki na dziecko i rodzinę.

Istota zarzutu dyskryminującego traktowania, w ocenie skarżącego, tkwić ma w tym, że na skutek niekonstytucyjnej treści normatywnej skarżonych przepisów sytuacja rodzin, „w których rozdzieleni rodzice zachowali tradycyjny podział ról, tj. takich, w których pieczę nad dzieckiem (a zwłaszcza małym dzieckiem) sprawuje matka, a utrzymuje dziecko (i często matkę), nie mieszkający z nim ojciec”, jest nieporównywalnie gorsza niż rodzin „pełnych”. Rodzice mają równocześnie prawo swobodnie podjąć decyzję, w jaki sposób będą żyć oraz wychowywać dziecko. Swobodnie powinni móc również decydować, który z nich skorzysta z preferencyjnej metody opodatkowania dochodów.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich, pismem z 9 lutego 2009 r., poinformował o przystąpieniu do połączonych skarg konstytucyjnych rozpatrywanych pod wspólną sygnaturą SK 62/08. Odnosząc się do zawartych w nich zarzutów, w piśmie z 9 lipca 2009 r. zajął stanowisko, że art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 w związku z art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, definicja zawarta w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. jest niejasna, powodując tym samym niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawiając jej ukształtowanie organom stosującym prawo. Taki stan rzeczy narusza wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Z terminu „osoba samotnie wychowująca dziecko”, którym posługuje się ustawodawca w kwestionowanym art. 6 ust. 5, nie wynika jednoznacznie, czy jest to tylko nazwa szczególnej grupy podatników, czy pojęcie to określa także przesłanki nabycia uprawnienia do obliczania podatku w sposób przewidziany w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. Analizując stanowiska orzecznictwa odnośnie do art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., Rzecznik zwrócił uwagę na rozbieżność poglądów dotyczących interpretacji pojęcia „osoby samotnie wychowującej dziecko”. Jak wskazał, podatnik wskutek „ułomności definicji zawartej w tymże przepisie, nie oddającej jednoznacznie pełnej treści pojęcia «osoba samotnie wychowująca dziecko»” przyjął jedną z możliwych wykładni, nie dostrzegłszy tym samym tkwiącej w przepisie podatkowym „pułapki”.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaznaczył również, że możliwość rozliczenia podatku przez osobę samotnie wychowującą dziecko na preferencyjnych zasadach, tak jak wspólne rozliczanie małżonków, nie jest wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej i zasady powszechności opodatkowania, lecz stanowi jej konsekwencję. Przemawia za tym ciężący na ustawodawcy obowiązek wynikający z art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji. Celem instytucji rozliczenia podatku przez osobę samotnie wychowującą dziecko jest

przyniesienie korzyści dziecku za pośrednictwem jednego z rodziców, który je utrzymuje, niezależnie od tego, czy dziecko z nim stale zamieszkuje, czy też nie.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, instytucja preferencyjnego opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci została ukształtowana z pominięciem zarówno zasady ochrony rodziny – w tym rodzin niepełnych – wyrażonej w art. 18 w związku z art. 71 ust. 1 Konstytucji, jak i zasady sprawiedliwości podatkowej wynikającej z art. 2 Konstytucji w takim zakresie, w jakim nie uwzględnia zdolności płatniczej rodzica zaliczającego się do kategorii wymienionej w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f., łączącego na utrzymanie dziecka w sytuacji, gdy rodzic sprawujący nad tym dzieckiem codzienną opiekę nie osiąga dochodów.

Rzecznik Praw Obywatelskich podzielił również zarzut naruszenia przez art. 6 ust. 4 i 5 ustawy podatkowej zasady równości wynikającej z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Sytuacja rodzica osiągającego dochody i utrzymującego rodzinę niepełną, gdy drugi rodzic nie osiąga dochodów, lecz sprawuje nad dzieckiem stałą opiekę, jest gorsza niż małżonków wspólnie rozliczających podatek lub osób samotnie wychowujących dzieci. Jak argumentował Rzecznik, „sytuacja rodzin niepełnych, których potrzeby materialne zaspokaja rodzic – lub opiekun – który nie wychowuje dziecka ma szansę ulec poprawie, jeżeli zobowiązanie podatkowe rodzica osiągającego dochody zostanie obniżone w wyniku zastosowania preferencyjnej metody opodatkowania”. Rzecznik Praw Obywatelskich dodał, że brak uwzględnienia przez ustawodawcę sytuacji płatniczej osoby faktycznie utrzymującej dziecko narusza zasady sprawiedliwości podatkowej.

5. Prokurator Generalny pismem z 15 kwietnia 2010 r. zajął stanowisko, że art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w latach 1996-2001, „w zakresie, w jakim pomija uprawnienie do skorzystania z opodatkowania według metody określonej w art. 6 ust. 4 tej ustawy tego z rodziców, z którym dziecko wprawdzie nie zamieszkuje, lecz w roku podatkowym wychowuje on dziecko pozostające na jego utrzymaniu, w sytuacji, gdy drugi z rodziców, z którym mieszka dziecko, nie korzysta z uprawnienia przewidzianego w art. 6 ust. 4 tejże ustawy”, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 oraz nie jest niezgodny z art. 33 i art. 48 Konstytucji. W pozostałym zakresie, tj. dotyczącym art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania z uwagi na niedopuszczalność orzekania. Art. 6 ust. 2 ustawy podatkowej nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego orzeczenia o konstytucyjnych prawach, wolnościach lub obowiązkach skarżącego.

Prokurator Generalny zauważył, że skarżący nie wykazał, jakie konstytucyjne prawa i wolności wynikające z art. 7, art. 87 ust. 1 i powołanych w uzasadnieniu skarg art. 4 i art. 95 ust. 1 Konstytucji zostały naruszone przez art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. Z uzasadnienia skarg wynika tylko tyle, że skarżący łączy powyższe wzorce z zarzutem błędnego zastosowania przepisów prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Zarzut ten dotyczy kwestii stosowania prawa i – zdaniem Prokuratora Generalnego – nie może być przedmiotem orzekania przez Trybunał Konstytucyjny. W tym zakresie postępowanie winno ulec umorzeniu.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, uchylenie przez ustawodawcę zakwestionowanych przepisów nie stoi na przeszkodzie orzekaniu o ich konstytucyjności. W dalszym ciągu mogą one bowiem stanowić podstawę oceny legalności decyzji organów podatkowych przez sądy administracyjne. Nadto, wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych praw skarżącego. Na merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy pozwala w tej sytuacji art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

Odnosząc się do kwestii merytorycznych, Prokurator Generalny podzielił niektóre zarzuty skarg konstytucyjnych oraz argumentację Rzecznika Praw Obywatelskich. Zaznaczył jednak, że zakwestionowany art. 6 ust. 4 i 5 ustawy podatkowej nie pozostaje w normatywnym związku z art. 33 i art. 48 Konstytucji, a zatem nie mogą one stanowić adekwatnych wzorców kontroli.

Prokurator Generalny podzielił zarzut dotyczący niedostatecznej określoności przepisu ustawy podatkowej. Zwrócił on uwagę, że ustawa, określając podmiotową definicję podatnika (art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f.), nie tylko nie zawiera przedmiotowej definicji „samotne wychowywanie dziecka”, lecz także nie wiąże warunku „samotnego wychowywania” z wymogiem wspólnego zamieszkiwania podatnika z dzieckiem. Termin „wychowywać” w języku polskim oznacza: „zapewniając byt istocie niedorosłej doprowadzić do osiągnięcia przez nią pełnego rozwoju fizycznego i psychicznego”. Pojęcie to inkorporuje w sobie także aspekt materialny, jakim jest utrzymywanie dziecka.

O niedostatecznej precyzji tego przepisu ma świadczyć też rozbieżna linia orzecnicza wojewódzkich sądów administracyjnych, które różnie odczytywały sens pojęcia: „samotne wychowywanie dziecka”. Tak skonstruowany przepis podatkowy, nieprecyzyjnie normujący krąg podmiotów uprawnionych do preferencyjnej metody rozliczenia podatku, nie spełnia, zdaniem Prokuratora Generalnego, konstytucyjnych wymagań wynikających z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.

Prokurator Generalny podzielił argumentację, że prawo do preferencyjnego rozliczenia podatku stanowi formę szczególnej pomocy rodzinom niepełnym, o którym mowa w art. 71 ust. 1 Konstytucji. Umożliwienie skorzystania z tej preferencji przy rozliczeniu podatku leży w interesie dziecka, a tym samym – w interesie rodziny niepełnej. Jak zaznaczył Prokurator Generalny, rodzinę niepełną tworzy z dzieckiem nie tylko rodzic stale z nim zamieszkujący, lecz także drugi z rodziców, który wychowuje dziecko i je utrzymuje.

Jak podkreślił Prokurator Generalny, „podatnicy o określonym w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. wolnym stanie cywilnym, utrzymujący dziecko, wychowujący je i sprawujący nad nim opiekę charakteryzują się zatem cechą relewantną, którą stanowi (...) samotne wychowywanie dziecka przez osobę wolnego stanu cywilnego”. Brak możliwości rozliczenia podatku łącznie z dzieckiem przez podatników, którzy utrzymują dziecko, lecz nie mieszkają z nim, narusza „nakaz równego traktowania podatników w zakresie przywileju podatkowego”, który wynika z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Takie ukształtowanie sytuacji podatników mających na utrzymaniu dzieci i rodziny nie znajduje ponadto oparcia w art. 71 ust. 1 i art. 18 Konstytucji.

Prokurator Generalny zaznaczył, że zakwestionowane przepisy ustawy podatkowej naruszają także art. 64 ust. 2 Konstytucji. Chociaż podatki prawidłowo ustanowione nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności, to jednak wadliwie skonstruowane przepisy podatkowe mogą różnicować sytuację majątkową podatników, a tym samym naruszać wymóg równej ochrony ich własności i praw majątkowych.

II

Na rozprawie 12 kwietnia 2011 r. przedstawiciele Sejmu, Prokuratora Generalnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie. Skarżący pottrzymał stanowisko zajęte w skargach konstytucyjnych w odniesieniu do art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. Wycofał on natomiast zarzut skarg konstytucyjnych w części dotyczącej art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. Uczestnicy postępowania udzielili ponadto odpowiedzi na pytania Trybunału.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i zakres kontroli.

1.1. Rozpatrywane skargi konstytucyjne dotyczą preferencyjnego sposobu rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Podstawę normatywną do tego stanowił art. 6 ust. 2, 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa podatkowa). W okresie objętym skargami treść tych przepisów uległa dwukrotnym zmianom.

W latach 1996-1997 zakwestionowany art. 6 ust. 2, 4 i 5 u.p.d.o.f., ukształtowany ustawą z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25), miał następującą treść:

ust. 2: „Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, między którymi istnieje wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być jednak, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów ustalonych zgodnie z art. 9 ust. 1, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot określonych w art. 26; w tym przypadku podatek ustala się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany”.

ust. 4: „Od osób samotnie wychowujących przez cały rok podatkowy małoletnie dzieci albo, bez względu na wiek, dzieci, na które zgodnie z odrębnymi przepisami osoby te pobierały zasiłek pielęgnacyjny, podatek może być ustalony, na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów. Przepisy ust. 2 zdanie drugie i ust. 3 stosuje się odpowiednio”.

ust. 5: „Przez osobę samotnie wychowującą dzieci rozumie się rodzica albo opiekuna prawnego stanu wolnego: pannę, kawalera, osobę rozwiedzioną, wdowę oraz wdowca”.

Ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638), która weszła w życie 1 stycznia 1997 r., przepisy te otrzymały nowe brzmienie, które pozostało aktualne do 31 grudnia 2000 r.

ust. 2: „Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, między którymi istnieje wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być jednak, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów ustalonych zgodnie z art. 9 ust. 1, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot określonych w art. 26 i art. 26a; w tym przypadku podatek ustala się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany”.

ust. 4: „Od osób samotnie wychowujących w roku podatkowym:

1) dzieci małoletnie,

2) dzieci, bez względu na ich wiek, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, pobierany był zasiłek pielęgnacyjny,

3) dzieci do ukończenia 25 lat uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach o szkolnictwie wyższym, jeżeli w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów, z wyjątkiem dochodów zwolnionych (wolnych) od podatku dochodowego

– podatek może być ustalony, na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów; przepisy ust. 2, zdanie po średniku, i ust. 3 stosuje się odpowiednio”.

ust. 5: „Przez osobę samotnie wychowującą dzieci rozumie się rodzica albo opiekuna prawnego stanu wolnego: pannę, kawalera, osobę rozwiedzioną, wdowę oraz wdowca”.

W dniu 3 marca 2000 r. został opublikowany tekst jednolity ustawy (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176).

Na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104), która zaczęła obowiązywać 1 stycznia 2001 r., zakwestionowany art. 6 ust. 2, 4 i 5 u.p.d.o.f. otrzymał brzmienie:

ust. 2: „Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, między którymi istnieje wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być jednak, z zastrzeżeniem ust. 8, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot określonych w art. 26; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie”.

ust. 4: „Od osób samotnie wychowujących w roku podatkowym:

1) dzieci małoletnie,

2) dzieci, bez względu na ich wiek, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, pobierany był zasiłek pielęgnacyjny,

3) dzieci do ukończenia 25 lat uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach o szkolnictwie wyższym, lub w przepisach o wyższych szkołach zawodowych, jeżeli w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów, z wyjątkiem dochodów wolnych od podatku dochodowego, renty rodzinnej oraz dochodów w wysokości nie powodującej obowiązku zapłaty podatku

– podatek może być określony, z zastrzeżeniem ust. 8, na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem art. 7; z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie”.

ust. 5: „Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się jednego z rodziców albo opiekuna prawnego, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów. Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się również osobę pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności”.

Generalnie treść normatywna powyższych przepisów – w odniesieniu do problemu konstytucyjnego, z którym zwrócił się skarżący – pozostała przez ten czas niezmienną.

1.2. Podstawową zasadą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest obciążenie podatkiem dochodów uzyskiwanych przez indywidualne osoby. Jednocześnie ustawodawca przewidział, że stawka podatku zależy od wysokości podstawy opodatkowania, jaką jest „czysty” dochód. Obowiązujący w Polsce model opodatkowania dochodów osobistych opiera się na modelu tzw. progresji szczeblowej. Polega ona – najogólniej rzecz biorąc – na tym, że podstawa opodatkowania dzielona jest na części o określonej wysokości. Od tych zaś części obliczany jest podatek według odrębnej, wzrastającej stawki podatkowej. Suma podatku z poszczególnych części daje razem wysokość podatku należnego. Jeśli zatem podatnik osiąga dochody przekraczające któryś z ustalonych w art. 27 u.p.d.o.f. progów (obecnie jeden), to od nadwyżki przekraczającej dany próg oblicza się podatek według skali wyższej. W pozostałym natomiast zakresie (tj. do wysokości pierwszego progu), podatek płacony jest według skali podstawowej. Progresja nie dotyczy w związku z tym podatników, którzy osiągają dochody nieprzekraczające kwoty przewidzianej w art. 27 u.p.d.o.f. dla pierwszego progu podatkowego.

Ustawodawca przewidział jednak pewne wyjątki od ogólnych zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych. Zalicza się do nich m.in. uwzględnienie przy ustalaniu wymiaru podatku sytuacji rodzinnej podatnika, a w konsekwencji jego zdolności płatniczej. Wyrazem tego są szczególne tryby rozliczenia podatku dochodowego przez małżonków oraz rodziców samotnie wychowujących dzieci, określone w art. 6 ustawy podatkowej, z których podatnicy – po spełnieniu wymogów określonych w tym przepisie – mogą dobrowolnie skorzystać. Oparte są one na metodzie tzw. ilorazu rodzinnego.

W wypadku łącznego opodatkowania małżonków, uregulowanego w art. 6 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f., metoda ta polega na tym, że dodaje się dochody małżonków (po uprzednim odliczeniu – odrębnie dla każdego z małżonków – kwot określonych w art. 26 i art. 26a u.p.d.o.f.), ustala się kwotę stanowiącą połowę sumy dochodów małżonków, a od tak uzyskanej kwoty (będącej połową łącznych dochodów) oblicza się podatek, który następnie mnoży się przez dwa. Taką samą metodę ustawodawca przewidział dla osób samotnie wychowujących dzieci, przy czym podatek obliczany jest od połowy sumy dochodów samotnego rodzica i dziecka.

Powyższy sposób obliczania podatku pozwala małżonkom odnieść znaczne korzyści, jeśli jeden z nich nie osiąga dochodów w ogóle bądź jego dochody są relatywnie niewielkie, drugi zaś małżonek zarabia na tyle dużo, że jego dochody są opodatkowane progresywnie.

W wypadku osób samotnie wychowujących dziecko rozliczenie podatku przy użyciu „ilorazu rodzinnego” jest dla podatnika korzystne, gdy jego dochody także są opodatkowane progresywnie.

W obydwu zatem sytuacjach skorzystanie z łącznego rozliczenia podatku (tj. z małżonkiem bądź z dzieckiem) pozwala uniknąć bądź spłaszczyć skutki progresji i związanej z nią zapłaty wyższego podatku od tej części dochodów, która przekracza podstawowy próg podatkowy przewidziany w art. 27 u.p.d.o.f. Rozwiązania te stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania ze wszystkimi tego konsekwencjami dla wykładni przepisów przyznających tego rodzaju ulgę, w rozumieniu art. 217 Konstytucji.

1.3. Jak wynika z *petitum* skarg konstytucyjnych, skarżący nie wnosi o stwierdzenie w całości art. 6 ust. 2, 4 i 5 ustawy podatkowej za niekonstytucyjny. Kwestionuje jedynie efekt, w jakim przepis ten prowadzi do jakoby nieuzasadnionego zróżnicowania oraz dyskryminacji w sferze podatkowej podatników utrzymujących dzieci, lecz niezamieszkujących z nimi w stosunku do podatników będących w związkach małżeńskich, którzy mogą rozliczyć podatek łącznie oraz do podatników zamieszkujących z dzieckiem i sprawujących nad nim stałą opiekę, lecz nieutrzymujących dziecka.

Problem konstytucyjny sprowadza się w związku z tym do rozstrzygnięcia kwestii, czy z dobrodziejstwa wynikającego z art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. mogą korzystać także rodzice, którzy utrzymują dziecko przez dostarczanie mu środków finansowych, lecz nie sprawują nad nim codziennej opieki, a dziecko stale zamieszkuje i jest wychowywane przez drugiego rodzica.

2. Dopuszczalność merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej.

2.1. Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania bada, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, skutkująca umorzeniem postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie skargi konstytucyjnej, wniosku lub pytania prawnego. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności (zob. postanowienie z 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29, pkt II.2. i powołane tam orzecznictwo). Podkreślić również należy, że składu rozpoznającego sprawę nie wiąże stanowisko zajęte w zarządzeniu lub postanowieniu Trybunału wydanym w ramach rozpoznania wstępnego (zob. postanowienie z 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 98, pkt II.1).

2.2. W pierwszej kolejności należy rozważyć dopuszczalność wyrokowania w sprawie z uwagi na utratę przez kwestionowane przepisy mocy obowiązującej.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny – w zakwestionowanym zakresie – utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek przynosi art. 39 ust. 3 ustawy o TK, wyłączający stosowanie przesłanki do umorzenia postępowania z uwagi na utratę mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu, gdy orzekanie o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej, jako przesłanka umorzenia postępowania, następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, pkt III.3).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, przepisy objęte treścią trzech rozpoznawanych w niniejszym postępowaniu skarg konstytucyjnych w dalszym ciągu mogą być stosowane jako podstawa oceny legalności działań organów podatkowych przez sądy administracyjne, co uzasadnia celowość objęcia ich kontrolą konstytucyjności.

2.3. W związku z cofnięciem przez skarżącego na rozprawie zarzutów dotyczących art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., przewidującego mechanizm wspólnego rozliczenia podatku przez małżonków, Trybunał Konstytucyjny jest zobowiązany umorzyć postępowanie w tym zakresie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 39 ust. 2 ustawy o TK.

2.4. Dla rozstrzygnięcia sprawy istotne jest ustalenie, czy naruszenie konstytucyjnych praw i wolności skarżącego spowodował akt stanowienia prawa, czy też akt jego stosowania. Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 79 Konstytucji skarga konstytucyjna jest skargą na przepis (akt normatywny), a nie na jego zastosowanie w

indywidualnej sprawie. Trybunał nie jest w związku z tym uprawniony do kontrolowania prawidłowości stosowania przepisów w konkretnych sprawach, nawet jeśliby stosowanie tych przepisów prowadziło do naruszenia konstytucyjnych praw i wolności jednostki.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że rzeczywista treść przepisów tak naprawdę formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jak zaznaczał TK, jeśli „określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (wyrok z 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82, pkt IV.2 i cytowane tam orzecznictwo). Takie podejście prowadzi do poddania kontroli konstytucyjności faktycznego znaczenia przepisu, jakiego nabrał on w rzeczywistości społecznej (zob. wyrok z 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107, pkt III.5). Z tego też względu trafna jest konstatacja, że w procesie konstytucyjnym kontroli podlega norma interpretowana z określonego przepisu lub przepisów, a nie samo ich redakcyjne ujęcie.

W sprawach skarżącego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że treść art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. nie budzi wątpliwości. Zdaniem NSA, pojęcie „samotnie” w kontekście powyższych przepisów oznacza „bez udziału innych osób”, a pojęcie „wychowywać” – „zapewniając byt, doprowadzić do osiągnięcia pełnego rozwoju psychicznego i fizycznego”. Trybunał zauważa, że nadanie takiego znaczenia tym przepisom jest zgodne z ich powszechnym rozumieniem w języku polskim.

Powyżej zastosowana wykładnia art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jest jednolita w orzecznictwie, co potwierdza treść uzasadnienia postanowienia NSA z 11 października 2010 r., sygn. akt II FPS 3/10, wydanego na skutek wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o podjęcie – na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.) – uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny odmówił podjęcia uchwały, uznając, że zarówno w momencie złożenia wniosku o podjęcie uchwały, jak i w dniu wydania powyższego postanowienia, w orzecznictwie NSA nie było rozbieżności w zakresie rozumienia i stosowania przepisów art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. Odwołując się do licznych dotychczas wydanych wyroków (np. wyroki NSA z: 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1266/05; 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1267/05; 24 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1474/05; 30 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1452/05, II FSK 644/06, II FSK 1549/05, II FSK 1534/05, II FSK 1548/05; 6 maja 2008 r., sygn. akt II FSK 617/07 i II FSK 371/07; 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 279/08), NSA potwierdził wyraźnie, że art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. należy interpretować w ten sposób, że art. 6 ust. 4 przyznaje osobie, która faktycznie samotnie wychowuje dziecko, prawo do preferencyjnego rozliczenia się z podatku dochodowego, natomiast art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. określa krąg osób, które ze względu na swój stan cywilny lub faktyczny mogą być uznane za samotnie wychowujące dzieci. Natomiast ust. 5 nie może być odczytywany w ten sposób, że każda osoba mająca dzieci i znajdująca się w stanie wolnym jest osobą samotnie wychowującą dziecko w rozumieniu ustawy podatkowej. Stanowiłoby to wykreowanie nowej ulgi podatkowej, nieznannej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Warunkiem skorzystania z preferencji unormowanej w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej jest osobiste wychowywanie dziecka przez rodzica lub opiekuna prawnego, polegające na troszczeniu się o byt materialny dziecka i jego rozwój emocjonalny. Aby skorzystać z ulgi, o której mowa w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., podatnik musi pozostawać nie tylko w określonym stanie cywilnym, lecz także faktycznie

samotnie wychowywać dziecko. Uzasadnienie wprowadzenia ulgi świadczy wyraźnie o tym, że ustawodawca kierował ją tylko do osób, które samotnie (bez udziału drugiego rodzica) i osobiście troszczą się o zaspokajanie codziennych potrzeb dziecka.

Mając na względzie jednolitość orzecznictwa w kwestii art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., należy uznać, że interpretowana z nich norma prawna, zgodnie z którą prawo do rozliczenia podatku na preferencyjnych zasadach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. przysługuje tylko takiej osobie (rodzicowi lub opiekunowi prawnemu), pod której codzienną opieką pozostaje dziecko, a nie osobie łączącej na utrzymanie dziecka, lecz nieuczestniczącej w bieżącym sprawowaniu opieki nad dzieckiem, może podlegać kontroli konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny.

Już w tym miejscu należy podkreślić, że mimo nowelizacji art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. w latach 1996-2001 w zakresie objętym skargami konstytucyjnymi faktycznie obowiązywała ta sama norma prawna. Chociaż ustawodawca dokonywał zmian w treści powyższych przepisów ustawy podatkowej, rozszerzając zakres podmiotowy preferencji, od samego początku treść „samotnie” i „wychowywać dziecko” w konstrukcji ulgi z art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. nie powinna była nastroczać ponadprzeciętnych wątpliwości interpretacyjnych.

2.5. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zarzut zawarty w *petitum* skargi konstytucyjnej z 7 maja 2007 r., a także wynikający z uzasadnienia pozostałych skarg konstytucyjnych naruszenia przez zaskarżone przepisy „prawa do podlegania prawu opartemu na zasadzie pomocniczości państwa umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot, prawu stanowionemu przez pochodzących z wyboru przedstawicieli Narodu (...) oraz do ochrony (...) praw majątkowych”, o których mowa w preambule, art. 2, art. 4, art. 7, art. 8, art. 31 ust. 1 i 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 87 Konstytucji koncentruje się na wykazaniu przez skarżącego jakoby błędnej wykładni dokonanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne, w tym zaniechaniu przez Naczelnego Sądu Administracyjnego prokonstytucyjnej wykładni przepisów ustawy podatkowej. Zarzut ten dotyczy *de facto* nie tyle niekonstytucyjności przepisów prawa, ile nieprawidłowej – w ocenie skarżącego – działalności orzeczniczej sądu. Tak sformułowany zarzut nie podlega ocenie Trybunału Konstytucyjnego. Postępowanie przed Trybunałem nie może przekształcić się bowiem w swoistą postać nadzwyczajnego środka zaskarżania wyroków sądowych, który nosiłby znamiona sprawowania przez Trybunał wymiaru sprawiedliwości lub nadzoru judykacyjnego nad sądami.

Trybunał Konstytucyjny zauważa ponadto, że skarżący w żaden sposób nie udowodnił, jakie prawa podmiotowe wynikają z przywołanych wzorców konstytucyjnych, a zwłaszcza z preambuły, art. 4, art. 7, art. 8, art. 84 czy art. 87 Konstytucji oraz które z nich zostały wobec skarżącego jednostkowo naruszone. Przepisy te – jako zasady ustroju państwa – adresowane są głównie do ustawodawcy. Co do zasady, nie wynikają z nich żadne prawa podmiotowe jednostek. W rezultacie nie mogą być skuteczną podstawą skargi konstytucyjnej. Skarżący nie przeprowadza dowodu, że kwestionowane przez niego przepisy naruszają jego prawa majątkowe, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, jak również nie wyjaśnia, dlaczego i w jakim sensie naruszony miałby być art. 84 Konstytucji.

Mając powyższe na względzie, Trybunał postanowił umorzyć w powyższym zakresie postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Zasada powszechności i sprawiedliwości podatkowej.

Stosownie do art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża m.in.

powszechny wymiar obowiązku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej jednak ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47, pkt III i cytowane tam orzecznictwo).

System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – wspomniana już powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika (zob. R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 560).

Jednym z najważniejszych kryteriów wyznaczających zakres zdolności płatniczej jest sytuacja rodzinna podatnika. Jest bowiem oczywiste, że „podatnik mający na utrzymaniu małżonka zaspokoi z takiego samego dochodu mniej potrzeb niż podatnik samotny, a podatnik mający na utrzymaniu dzieci – mniej potrzeb niż podatnik bezdzietny” (zob. H. Litwińczuk, *Polskie prawo podatkowe w świetle standardów międzynarodowych*, [w:] *Obywatel – jego wolności i prawa*, red. B. Oliwa-Radzikowska, Łódź 1998, s. 268-269). Rozwiązania uwzględniające sytuację rodzinną podatnika uzasadniają zatem wprowadzenie odstępstw od powszechności opodatkowania, gdyż osoby mające na utrzymaniu dzieci znajdują się w odmiennej sytuacji niż osoby, które dzieci nie posiadają (zob. W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych*, [w:] *Konstytucja – ustrój – system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 415-416). Stanowi to również konsekwencję zasady sprawiedliwości podatkowej. Jak uznał TK, „przy określaniu wysokości podatku dochodowego należy brać pod uwagę nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny” (wyrok z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, pkt IV.3 oraz zob. wyrok z 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37, pkt III.2.4).

Sama jednak okoliczność posiadania niepełnoletniego dziecka, chociaż wiąże się ze zwiększonymi wydatkami, nie oznacza konieczności preferencyjnego traktowania rodzica w sferze podatkowej. To bowiem powinno być uzależnione m.in. od wysokości dochodów podatnika wychowującego dzieci. Wybór przez ustawodawcę kryteriów, w ramach których będzie uskuteczniata zasada sprawiedliwości podatkowej ze względu na sytuację rodzinną podatnika, a w konsekwencji jego zdolność płatniczą, nie może być zatem oderwany od innych wartości konstytucyjnych wyznaczających obiektywną hierarchię wartości szczególnie intensywnie przez ustrojodawcę chronionych.

4. Ochrona rodziny w Konstytucji a rozwiązania podatkowe.

4.1. Zasadnicza część zarzutów wobec kwestionowanych regulacji wiąże się z szeroko rozumianym statusem rodziny, a zwłaszcza pomocą udzielaną rodzinom

niepełnym przez prorodzinne rozwiązania prawa podatkowego. Ocena konstytucyjności art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. wymaga w pierwszym rzędzie zrekonstruowania konstytucyjnego modelu i zakresu ochrony udzielanej rodzinom przez państwo.

4.2. Przepisy Konstytucji nie definiują pojęcia rodziny, chociaż status tej podstawowej i naturalnej komórki społecznej wyznaczony jest przez szereg przepisów ustawy zasadniczej. W pierwszej kolejności należy wskazać na wynikającą z preambuły do Konstytucji zasadę pomocniczości, umacniającą uprawnienia wspólnot obywateli, czyli wyznaczającą także rolę rodziny w społeczeństwie (zob. L. Garlicki, uwaga 3 do art. 18, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 1999-2005, s. 1-2), następnie art. 18 deklarujący przyznanie ochrony i opieki małżeństwu, rodzinie, macierzyństwu i rodzicielstwu, a także: art. 33 ust. 1 Konstytucji (zasada równości praw kobiety i mężczyzny w życiu rodzinnym), art. 47 Konstytucji (ochrona prawna życia rodzinnego), art. 48 ust. 2 Konstytucji (ochrona praw rodzicielskich), art. 48 ust. 1 zdanie pierwsze i art. 53 ust. 3 Konstytucji (prawo rodziców do wychowania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniem, w tym do zapewnienia dzieciom wychowania i nauczania moralnego i religijnego), art. 71 Konstytucji (ochrona dobra rodziny i prawo rodziny oraz matki do pomocy ze strony władz publicznych), art. 48 ust. 1 zdanie drugie, art. 65 ust. 3, art. 68 ust. 3, art. 72 Konstytucji (ochrona praw dziecka), art. 64 i art. 21 Konstytucji (gwarancja prawa dziedziczenia), art. 23 Konstytucji (podkreślenie roli rodzinnego gospodarstwa rolnego).

Brak definicji rodziny w Konstytucji, nawet w świetle dokonujących się przemian społecznych, nie skutkuje brakiem możliwości zrekonstruowania tego pojęcia. W pierwszym rzędzie trzeba odwołać się do językowego jego znaczenia. „Rodzina” – w ścisłym tego słowa rozumieniu – to wspólnota rodziców, najczęściej małżeństwa i dzieci. Natomiast „rodzina niepełna”, to rodzina, w której brak jest jednego z rodziców (zob. *Słownik Języka Polskiego PWN*). Na gruncie przepisów konstytucyjnych nie ma jednocześnie podstaw do odstąpienia od powszechnego znaczenia pojęć, jakie ukształtowały się w języku polskim.

W świetle przepisów konstytucyjnych za „rodzinę” należy zatem uznać każdy trwały związek dwóch lub więcej osób, składający się z co najmniej jednej osoby dorosłej i dziecka, oparty na więzach emocjonalnych, prawnych, a przeważnie także i na więzach krwi. Rodzina może być „pełna”, w tym „wielodzietna” lub „niepełna”. Rodzina „pełna” składa się z dwojga osób dorosłych pozostających we wspólnocie domowej i związanych więzami uczuciowymi oraz wychowywanego przez nie wspólnego dziecka (dzieci). Rodzinę „niepełną” tworzy natomiast jeden dorosły i wychowywane przez niego dziecko (dzieci) (zob. np. L. Garlicki, uwaga 4 do art. 71, [w:] *Konstytucja...*, s. 2; M. Dobrowolski, *Status prawny rodziny w świetle nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sejmowy” nr 4/1999, s. 24).

Trudniejsze do zdefiniowania na gruncie Konstytucji są związki faktyczne, w ramach których wychowywane są dzieci. Nie obejmuje ich pojęcie małżeństwa. Z drugiej zaś strony nie jest wobec nich wyłączona ochrona płynąca z art. 71 ust. 1 Konstytucji. Trybunał uznał jednak, że na tle niniejszej sprawy nie powstaje konieczność rozstrzygnięcia tego zagadnienia.

4.3. Ochrona rodziny realizowana przez władze publiczne musi uwzględniać przyjętą w Konstytucji wizję rodziny jako trwałego związku mężczyzny i kobiety nakierowanego na macierzyństwo i odpowiedzialne rodzicielstwo (*vide*: art. 18 Konstytucji). Celem regulacji konstytucyjnych odnoszących się do statusu rodziny jest bowiem nałożenie na państwo, a zwłaszcza na ustawodawcę, obowiązku podejmowania

takich działań, które „umacniają więzi między osobami tworzącymi rodzinę, a zwłaszcza więzi istniejące między rodzicami i dziećmi oraz między małżonkami” (wyrok z 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 51, pkt III.4). Dotyczy to również rozwiązań podatkowych, których celem jest realizacja polityki prorodzinnej państwa (por. P. Smoleń, *Trudności i wątpliwości na tle tzw. prorodzinnej polityki państwa* [w:] *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych*, red. B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, Lublin 2008, s. 22-23). Rozwiązania te nie mogą jednak prowadzić, choćby nawet pośrednio, do osłabiania trwałości więzów rodzinnych przez takie rozwiązania, które preferowałyby wychowywanie dzieci tylko przez jednego z rodziców albo nawet przez oboje z nich, ale bez zawierania związku małżeńskiego, przynoszącego prawne regulacje odnoszące się do relacji między tymi osobami (zob. M. Zubik, *Podmioty konstytucyjnych wolności, praw i obowiązków*, „Przegląd Legislacyjny” nr 2/2007, s. 41). Warto zasygnalizować, że w wyroku z 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04, dotyczącym dodatku do zasiłku rodzinnego dla osób samotnie wychowujących dzieci, TK stwierdził niekonstytucyjność przepisów ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. Nr 228, poz. 2255, ze zm.), które określały krąg podmiotów uprawnionych do dodatku do zasiłku rodzinnego. Dodatek przyznawano bowiem rodzicowi pozostającemu w określonym stanie cywilnym (panna, kawaler, osoba pozostająca w separacji orzeczonej prawomocnym wyrokiem sądu, osoba rozwiedziona, wdowiec albo wdowa), który złożył oświadczenie, że drugi rodzic nie wychowuje dziecka. Jak wyjaśnił Trybunał, treść zakwestionowanych przepisów ustawy o świadczeniach rodzinnych przyczynia się do pozorowanego rozpadu rodziny ze względu na określone korzyści finansowe, osłabiając tym samym więzi między rodzicami a dziećmi oraz między małżonkami.

Szczególną ochroną państwo powinno otaczać rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza rodziny wielodzietne i niepełne, co wynika z art. 71 ust. 1 Konstytucji. Tę szczególną pomoc, wykraczającą poza zwykłą pomoc udzielaną pozostałym rodzinom (zob. wyrok z 15 listopada 2005 r., sygn. P 3/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 115, pkt III.3) należy jednak postrzegać globalnie, w skali wszystkich działań podejmowanych przez władze publiczne na rzecz rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji, a nie wyłącznie przez pryzmat rozwiązań podatkowych w postaci np. preferencyjnego rozliczenia podatku dochodowego. Formy pomocy adresowane do rodzin w trudnej sytuacji materialnej i społecznej skonkretyzowano przede wszystkim w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1362, ze zm.). Zawiera je także ustawa podatkowa w postaci ulg i zwolnień dla podatników wychowujących dzieci.

4.4. Spośród konstytucyjnych regulacji dotyczących statusu rodziny skarżący wskazał na naruszenie przez kwestionowane przepisy wyrażonej we wstępie do Konstytucji zasady pomocniczości, art. 18, art. 48 oraz art. 71 ust. 1 Konstytucji. Jego zarzuty w tym zakresie sprowadzają się do dwóch kwestii: naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa jego rodziny do szczególnej opieki ze strony państwa oraz traktowania go na gruncie podatkowym jako wychowującego syna.

Art. 18 Konstytucji przewiduje, że małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej.

W myśl art. 48 ust. 1 rodzice mają prawo do wychowywania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniem. Wychowywanie powinno uwzględniać stopień dojrzałości dziecka, a także jego wolność sumienia i wyznania oraz jego przekonania. Ustęp 2 przewiduje zaś, że ograniczenie lub pozbawienie praw rodzicielskich może nastąpić tylko

w wypadkach określonych w ustawie i tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu.

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

4.5. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że wskazany ogólnie w skardze art. 18 Konstytucji oraz zasada pomocniczości wynikająca z preambuły do Konstytucji nie mogą być wzorcami kontroli w postępowaniu wszczętym ze skargi konstytucyjnej. Nie kreują one bowiem samodzielnych praw podmiotowych, lecz wyrażają zasady i cele polityki państwa adresowane do ustawodawcy. Skoro z powyższych przepisów nie można generalnie wyprowadzić nadającego się do bezpośredniego stosowania prawa podmiotowego jednostki, nie można również skutecznie traktować ich jako wzorca w postępowaniu ściśle powiązanim z ochroną konstytucyjnych praw i wolności w ramach skargi konstytucyjnej.

Natomiast gdy chodzi o normę wynikającą z art. 71 ust. 1 Konstytucji, w skardze konstytucyjnej ewentualnym wzorcem kontroli może być uczynione jedynie zdanie drugie tego przepisu (zob. wyrok z 11 listopada 2005 r., sygn. P 3/05, pkt III.3). Zdanie pierwsze nie jest natomiast źródłem praw podmiotowych, lecz podobnie jak art. 18 Konstytucji i zasada pomocniczości, określa pożądany przez ustrojodawcę kierunek działania władz publicznych. Jakkolwiek art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji może pozwalać na rekonstrukcję prawa podmiotowego, to ustalając zakres jego „wykorzystania” w skardze konstytucyjnej należy uwzględnić również art. 81 Konstytucji, zgodnie z którym praw wskazanych m.in. w art. 71 ust. 1 można dochodzić wyłącznie w granicach określonych w ustawie.

Podmiotem prawa wynikającego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji są rodziny znajdujące się „w trudnej sytuacji materialnej i społecznej”. Za szczególnie narażone na znalezienie się w takiej sytuacji ustrojodawca uznał rodziny wielodzietne i niepełne. Redakcja tego przepisu wskazuje, że obydwie przesłanki trudnej sytuacji – finansowa oraz środowiskowa muszą być spełnione kumulatywnie, a zatem nie każdej rodzinie wielodzietnej lub niepełnej przysługuje prawo do wsparcia ze strony państwa. 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.

W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżący nie jest podmiotem prawa, o którym mowa w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Ani sam skarżący, ani sądy nie kwestionowały, że jego rola w wychowywaniu dziecka sprowadzała się przede wszystkim do spełniania obowiązku alimentacyjnego i odwiedzin dziecka w ustalonym czasie. Nie sprawował on nad nim bieżącej opieki, nie współdziałał również w ramach codziennego wychowania dziecka. Tym samym nie może on skutecznie powoływać się na art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji jako podstawy udzielenia mu ochrony przez państwo.

W takim wypadku postępowanie w powyższym zakresie musi ulec umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.6. Utrzymywanie dziecka przez dostarczanie mu środków finansowych jest podstawowym obowiązkiem rodziców względem dziecka, a jednocześnie szerszym prawem dziecka oczekiwanym słusznie od rodziców. Władze publiczne powinny natomiast wspomagać dziecko wówczas, gdy osoby zobowiązane do alimentacji nie są w stanie – z uwagi na ich sytuację materialną i społeczną – podołać ciążącemu na nich z mocy prawa obowiązkowi (*vide*: art. 72 ust. 2 Konstytucji). Zaangażowanie państwa w sferze zabezpieczenia społecznego nie powinno zatem prowadzić do atrofii rodzicielskich obowiązków. Równocześnie takie postrzeganie osobistych obowiązków między członkami rodziny i władzami publicznymi zapewnia właściwe rozumienie sensu i koncepcji zasady pomocniczości.

Wychowywanie dziecka – na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku dotyczącym zaliczki alimentacyjnej – nie może być utożsamiane tylko z samym spełnianiem obowiązku alimentacyjnego, stanowiącym podstawowy obowiązek rodzica (a niekiedy również i innych osób względem dziecka). Nie jest wobec tego wystarczające finansowanie potrzeb dziecka, z pominięciem podejmowania innych działań zmierzających do prawidłowego ukształtowania psychofizycznych relacji wychowanka ze społecznością, by rodzic mógł być traktowany jako osoba je wychowująca (por. wyrok z 23 czerwca 2008 r., sygn. P 18/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 83, pkt III.4.4.1).

Obowiązek alimentacyjny rodziców wobec dzieci wynika z art. 133 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9, poz. 59, ze zm.; dalej: k.r.o.). Stanowiąc wyraz solidarności rodzinnej, istnieje niezależnie od władzy rodzicielskiej i sprawowania pieczy nad dzieckiem. Znajduje ponadto umocowanie w przepisach konstytucyjnych, będąc przede wszystkim refleksem wynikającego z art. 48 ust. 1 Konstytucji obowiązku współprzyczyniania się rodziców do wychowywania dziecka. Z tak szeroko rozumianego obowiązku alimentacyjnego nie można jednak wywodzić – jak stara się to uczynić skarżący – prawa do ulg czy preferencji podatkowych, które stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania (*vide*: art. 84 Konstytucji).

4.7. Rozliczenie podatku na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – nie pozostaje w normatywnym związku z art. 48 ust. 1 Konstytucji, który określa sfery wychowywania dziecka przez rodziców, rozumianego jako zaszczepianie i umacnianie w dziecku określonego światopoglądu, przekonań, systemu wartości, jak i zasad obyczajowych, moralnych i etycznych (zob. P. Sarnecki, uwaga 4 do art. 48, [w:] *Konstytucja...*, s. 1). Stąd też możliwość rozliczenia podatku wspólnie z dzieckiem przez rodzica, który sprawuje nad nim opiekę, nie wpływa na zakres praw rodzicielskich drugiego rodzica. Są to dwa niezależne od siebie zagadnienia.

4.8. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, powiązanie preferencji podatkowej, o której mowa w art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., ze sprawowaniem rzeczywistej opieki nad dzieckiem, a nie wyłącznie ze spełnianiem powinności rodzicielskich usprawiedliwiają też inne względy konstytucyjne. Rozwiązania przewidujące rozmaite ulgi podatkowe, nawet jeżeli stanowią konsekwencję zasady sprawiedliwości podatkowej, nie mogą stwarzać okazji do pozorowanego rozpadu rodziny lub niezakładania rodziny wyłącznie ze względu na spodziewaną korzyść ekonomiczną, którą potencjalnie odniosą podatnicy. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, w których dobrze zarabiający rodzice nie będą mieć żadnych wymiernych korzyści z pozostawania w małżeństwie, zaś rozliczenie podatku w sposób przewidziany w art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. pozwoli przynajmniej jednemu z nich zapłacić niższy podatek. Może to w efekcie popychać do powstawania fikcyjnych rodzin

niepełnych, wyłącznie ze względów podatkowych (zob. wyrok z 18 maja 2005 r., sygn. K 16/04, pkt III.4).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał stwierdza, że art. 6 ust. 4 i 5 nie jest niezgodny z art. 48 Konstytucji oraz jest zgodny z zasadą sprawiedliwości podatkowej, wywodzoną przez skarżącego z art. 2 Konstytucji.

5. Zarzut naruszenia zasady równości i zakaz dyskryminacji.

5.1. Skarżący zarzuca art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. naruszenie art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 33 ust. 1 i 2 Konstytucji. W ocenie skarżącego, naruszenie zasady równości oraz – jak to określa – „prawa do niedyskryminacji” polega na tym, że norma wywiedziona z zaskarżonych przepisów udaremniać ma możliwość złagodzenia progresji podatkowej, pogarszając sytuację skarżącego i jego rodziny w porównaniu do sytuacji małżonków i pozostałych osób samotnie wychowujących dzieci, które z dzieckiem zamieszkują.

Art. 32 ust. 1 Konstytucji wyraża zasadę równości wobec prawa oraz równości w prawie. Natomiast art. 33 ust. 1 Konstytucji przewiduje, że kobieta i mężczyzna mają równe prawa w życiu rodzinnym, politycznym, społecznym i gospodarczym. Z kolei art. 33 ust. 2 stanowi, że kobieta i mężczyzna mają w szczególności równe prawo do kształcenia, zatrudniania i awansów, do jednakowego wynagradzania za pracę jednakowej wartości, do zabezpieczenia społecznego oraz do zajmowania stanowisk, a także pełnienia funkcji i uzyskiwania godności publicznych i odznaczeń.

5.2. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dostatecznie utrwalił się pogląd, że konstytucyjna zasada równości polega na równym traktowaniu wszystkich podmiotów (adresatów norm prawnych) charakteryzujących się jednakową cechą wspólną, bez różnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Równość oznacza też, że dopuszczalne jest odmienne traktowanie przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), które owej cechy wspólnej nie mają. Zasada ta nie oznacza „identyczności (tożsamości) praw wszystkich jednostek” (zob. postanowienie z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, pkt II.2). Powyższe rozumienie zasady równości znajduje również swoje uzasadnienie w zasadzie sprawiedliwości społecznej (zob. orzeczenie z 29 września 1997 r., sygn. K 15/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 37, pkt IV.1).

5.3. Dokonując oceny danej regulacji w perspektywie zasady równości, powinno się najpierw ustalić, w sytuacji stwierdzenia faktycznych nierówności wynikających z treści lub stosowania przepisu, czy w ogóle mamy do czynienia z podmiotami tożsamymi; następnie – na podstawie jakiej cechy dokonano różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej normy; wreszcie – rozważyć, czy różnicowanie to było uzasadnione (zob. wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70, pkt III.2).

Preferencyjna metoda opodatkowania zawarta w art. 6 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. adresowana jest do osób pozostających w związku małżeńskim. Małżonkowie mogą z niej skorzystać niezależnie od tego, czy posiadają dzieci lub ile mają dzieci. Stąd o wspólnym rozliczeniu małżonków mówi się niekiedy jako o rozwiązaniu nie tyle prorodzinnym, ile promażeńskim (zob. P. Smoleń, *Trudności...*, s. 22). Przyznanie małżonkom prawa do wspólnego rozliczenia podatku stanowi konsekwencję tego, że małżeństwo, oprócz więzi duchowej i fizycznej, spaja również więź ekonomiczna, wyrażająca się w prowadzeniu wspólnego gospodarstwa domowego, a dochody uzyskiwane przez małżonków wydawkowane są na ich wspólne potrzeby, w tym wychowanie dzieci. Należy mieć na względzie, że prawo łącznego rozliczenia podatku przez małżonków zależy m.in. od pozostawania przez nich we wspólności majątkowej małżeńskiej.

Preferencyjna metoda opodatkowania wynikająca z art. 6 ust. 4 i 5 ustawy podatkowej skierowana jest z kolei do pojedynczego (samotnego) rodzica, który pozostaje z dzieckiem we wspólnym gospodarstwie domowym i na którym ciąży trud codziennego sprawowania nad nim opieki. Preferencja ta przysługuje ze względu na dziecko pozostające z rodzicem (niezależnie: matką lub ojcem) i, jak wskazano wcześniej, jest autonomiczna wobec obowiązku alimentacyjnego. Celem tego rozwiązania jest zrekompensowanie rodzicowi samodzielnego ponoszenia trudu wychowania potomstwa.

5.4. Skarżący w sposób niesatysfakcjonujący uzasadnia naruszenie zasady równości i zakazu dyskryminacji przez kwestionowane przepisy.

Po pierwsze, nie znajduje konstytucyjnych podstaw pogląd o istnieniu jakiegokolwiek powszechnego prawa podatników do „złagodzenia progresji podatkowej”. Przeciwnie, z art. 84 Konstytucji wynika powszechny obowiązek płacenia podatków przy uwzględnieniu zdolności płatniczej podatnika. Podleganie temu obowiązkowi jest ponadto refleksem zasady sprawiedliwości podatkowej wywiedzionej z art. 2 Konstytucji oraz troski o dobro wspólne (art. 1 Konstytucji), w myśl których każdy powinien przyczyniać się do realizacji wspólnych zadań państwa według własnych możliwości. Ustawodawca określił obowiązek podatkowy ciążyący na osobach fizycznych, w którym przedmiotem opodatkowania jest indywidualny dochód podatnika. Wysokość należnego podatku, ustalanego w oparciu o progresywną skalę opodatkowania, zależy głównie od wysokości uzyskiwanych dochodów. Generalnie zasadą jest, że osoba uzyskująca wyższe dochody, przekraczająca pewien określony ustawowo pułap, od tej nadwyżki płaci podatek według wyższej skali. Wszelkie zaś odstępstwa od powyższych kryteriów muszą znajdować uzasadnienie w celach i wartościach wyrażonych w Konstytucji.

Jeśli zatem skarżący opiera swe zarzuty na obciążeniu go powszechnym obowiązkiem podatkowym, mimo że zdolność płatnicza wynikająca z konieczności ponoszenia przez niego wydatków na dziecko jest mniejsza niż innych podatników, spoczywa na nim konieczność starannego udowodnienia niekonstytucyjności tych rozwiązań. Jest to tym bardziej niezbędne, że skarżący uzyskiwał dochody na tyle wysokie, iż przekroczył podstawowy próg podatkowy i został przez to objęty progresją. Nie zakwestionował on natomiast żadnych innych regulacji u.p.d.o.f., które pozwalałyby mu zmniejszyć wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu według wyższej skali podatkowej.

Po drugie, skoro równość wobec prawa oznacza konieczność równego traktowania podmiotów mających jednakową cechę relewantną, należy mieć na uwadze, że małżonkowie i osoby samotnie wychowujące dziecko należą do dwóch odmiennych klas podmiotów, a ich sytuacja prawna i faktyczna jest zgoła odmienna. Trybunał nie dopatruje się zatem naruszenia zasady równości i dyskryminacji rodzica dziecka wychowywanego poza małżeństwem, który spełnia względem dziecka obowiązek alimentacyjny, lecz nie sprawuje pieczy nad dzieckiem względem rodziców sprawujących nad dzieckiem stałą opiekę, a więc wychowujących je, jak i względem małżonków. Z rodzicielskiego obowiązku utrzymywania dziecka nie można bowiem automatycznie wywodzić prawa do odstępstw od ogólnej zasady opodatkowania w ramach powszechnego podatku dochodowego od osób fizycznych.

5.5. Zakwestionowane przepisy ustawy podatkowej nie wprowadzają – jako przesłanki uzyskania prawa do rozliczenia podatku wspólnie z dzieckiem – kryterium płci. Przeciwnie, treść art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jednoznacznie wskazuje, że osobą uprawnioną może być matka, jak i ojciec dziecka, spełniający określone w tym przepisie warunki. Bez znaczenia pozostaje w tym miejscu zarzut, że zazwyczaj w praktyce opiekę nad dzieckiem

sprawuje matka, a nie ojciec. Kwestia ta należy bowiem do sfery faktów i uwarunkowań biologicznych. Ocena obydwu powyższych okoliczności pozostaje jednak poza zakresem kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 32 ust. 1 oraz nie jest niezgodny z art. 33 Konstytucji. W pozostałym natomiast zakresie – dotyczącym kontroli art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f. z art. 32 ust. 2 Konstytucji – z uwagi na niedostateczne udowodnienie dyskryminacji – Trybunał umarza postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. Niedostateczna określoność przepisów podatkowych.

6.1. Mimo braku podniesienia w *petitum* skarg konstytucyjnych zarzutu naruszenia zasady przyzwoitej legislacji płynącej z art. 2 Konstytucji przez niedostateczną określoność przepisów prawa podatkowego, taki zarzut pojawia się w treści uzasadnienia skarg, jak również w stanowisku Rzecznika Praw Obywatelskich i Prokuratora Generalnego. Mając powyższe na uwadze, Trybunał uznał za zasadne zbadanie również i tego zarzutu.

6.2. Zdaniem skarżącego, definicja „osoby samotnie wychowującej dziecko” zawarta w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. jest nieprecyzyjna. Z terminu „osoba samotnie wychowująca dziecko”, którym posługuje się ustawodawca w art. 6 ust. 5, nie wynika bowiem jednoznacznie, czy jest to tylko nazwa szczególnej grupy podatników, czy pojęcie to określa także przesłanki nabycia uprawnienia do obliczania podatku na zasadach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. Na skutek jakoby niedostatecznej precyzji kwestionowanych przepisów, organy podatkowe, a następnie sądy administracyjne przyjąć miały odmienną od skarżącego, a zarazem nietrafioną wykładnię przepisów podatkowych. W rezultacie obciążono skarżącego obowiązkiem zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, co spowodowało uszczuplenie jego majątku.

6.3. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zasady przyzwoitej legislacji są przejawem ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a w konsekwencji jedną z cech państwa prawnego. Brak precyzji przepisów powoduje bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących prawo, które muszą zastępować ustawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób nieprecyzyjny. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, „ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki” (wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, pkt III.3).

Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że nie każda, a tylko wyłącznie kwalifikowana – tj. niedająca się usunąć przy pomocy uznanych metod wykładni – niejasność przepisu może stanowić podstawę orzeczenia jego niekonstytucyjności. Nadmierna kazuistyka może natomiast prowadzić do deformacji idei państwa prawa (zob. postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36, pkt III.3). Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie podziela w pełni ten pogląd. Pragnie ponadto zaznaczyć, że wymaganie nadmiernej regulacji i osobnego definiowania pojęć, zwłaszcza kiedy mają one ugruntowane znaczenie w języku polskim, nie ma nic wspólnego z gwarancyjnym wymogiem określoności przepisów, a wręcz stanowi zaprzeczenie tej zasady.

6.4. Kwestionowane przepisy regulujące definicję osoby samotnie wychowującej dziecko oraz przesłanki nabycia uprawnienia do preferencyjnego rozliczenia podatku, mimo pojawiających się na początku stosowania tych przepisów rozbieżności interpretacyjnych w wojewódzkich sądach administracyjnych, uzyskały z biegiem czasu jednolitą treść, utrwaloną konsekwentną linią orzecniczą NSA. Pewien zakres rozbieżności w wykładni przepisów, w tym również przepisów prawa podatkowego, stanowi naturalny i nieodłączny element każdego systemu prawnego, zwłaszcza gdy dotyczy przepisu relatywnie krótko stosowanego w obrocie prawnym. Dopóki jednak możliwe jest wydobywanie z nich normy prawnej o jednoznacznej treści, zwłaszcza uzyskanej dzięki językowej metodzie ich wykładni, dopóty nie ma potrzeby stwierdzania ich niekonstytucyjności ze względu na zasadę określoności przepisów prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Organy podatkowe i sądy administracyjne do ustalenia treści normy prawnej posłużyły się wykładnią językową, uznając za osobę samotnie wychowującą dziecko takiego rodzica, który rzeczywiście troszczy się o bieżące potrzeby dziecka, a nie osobę wypełniającą jedynie ciężary na niej z mocy prawa obowiązek alimentacyjny i biorącą niewielki udział w innych aspektach wychowania. Taką też treść uzyskała kwestionowana norma w orzecznictwie NSA. Znaczenie ustawowego pojęcia „osoba samotnie wychowująca dziecko” zostało więc ustalone w taki sposób, w jaki rozumiane jest ono w języku polskim.

Trybunał Konstytucyjny pragnie ponadto zaznaczyć, że zarzucana definicji zawartej w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. „nieprecyzyjność” jest wyłącznie pozorna z innych też względów. Przepis ten dookreśla wyłącznie cechy, jakie winna posiadać osoba samotnie wychowująca dziecko, tj. stan cywilny lub sytuację życiową (brak drugiego rodzica). Nie definiuje natomiast znaczenia „samotnego wychowywania dziecka”, co sprawia, że musi być ono rozumiane zgodnie z jego słownikowym, powszechnie przyjętym znaczeniem. Tak właśnie postąpił NSA, wydobywając z zakwestionowanych przepisów normę prawną, która jest przedmiotem niniejszej kontroli.

„Niezrozumiałość”, którą skarżący zarzuca art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., wynika nie tyle z wadliwej konstrukcji legislacyjnej przepisów, ile z subiektywnych założeń odnośnie do rozumienia pojęcia „wychowywanie dziecka”, sprowadzonej przez skarżącego do jednego, materialnego aspektu.

Nietrafiony jest przy tym pogląd skarżącego, że pojęcie „wychowywania dziecka” jest tożsame na gruncie art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej z dostarczaniem środków utrzymania. Na taką interpretację, w opinii skarżącego, pozwala treść art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f. Przepis ten dotyczy możliwości rozliczenia podatku przez rodzica samotnie wychowującego dziecko do ukończenia przez to dziecko 25 roku życia, jeśli pobiera ono naukę. Zdaniem skarżącego, w tym okresie nie istnieje już prawny obowiązek opieki nad dzieckiem, a wyłącznie obowiązek alimentacyjny, co ma – jego zdaniem – rzutować na interpretację całego art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej. Trybunał Konstytucyjny pragnie jednak zauważyć, że ujęcie redakcyjne tego przepisu wskazuje na jego odrębność względem innych stanów uregulowanych w pozostałych punktach art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. Jest to związane z faktem, że z chwilą wkroczenia przez dziecko w dorosłość, odpada ciężary na rodzicach obowiązek opieki, tj. wychowywania w ścisłym znaczeniu tego słowa, a w grę wchodzi obowiązek pomocy materialnej, które mają pomóc dziecku się usamodzielniać. Powołanie się przez skarżącego na treść art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f. można zatem potraktować jedynie jako nieporozumienie, szczególnie, że przepis ten nie mógł nawet być zastosowany w sytuacji skarżącego. W okresie relewantnym dla skarg utrzymywał on bowiem dziecko małoletnie, a nie pełnoletnie, pobierające naukę w szkołach.

Na trafność tezy, że „wychowanie” nie może być utożsamiane z „utrzymywaniem” w świetle regulacji art. 6 ust. 4 i 5, wskazuje również nowelizacja ustawy podatkowej z 2000 r. Ustawodawca rozszerzył wtedy krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z preferencji przewidzianej przez art. 6 ust. 4 na osoby pozostające formalnie w związku małżeńskim, lecz – z uwagi na pozbawienie praw rodzicielskich drugiego małżonka bądź odbywanie przez niego kary pozbawienia wolności – niemogące liczyć na pomoc w sprawowaniu codziennej, stałej opieki nad dzieckiem. W takich sytuacjach rodzice, którzy nie sprawują nawet opieki, a więc nie wychowują dzieci, są zobowiązani w dalszym ciągu do wypełniania obowiązków alimentacyjnych, a więc dostarczania dziecku, a niekiedy również małżonkowi – rodzicowi dziecka, środków utrzymania.

Skarżący w swej praktyce rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych nie zechciał zauważyć powyższych zmian legislacyjnych. Tym bardziej budzi zdumienie, że jako profesjonalny pełnomocnik konsekwentnie, wbrew językowemu brzmieniu kwestionowanych przepisów, stosował rozumienie przepisów ustawy podatkowej korzystne dla niego, pomijając ich językowe znaczenie, a następnie starał się wywodzić z tego roszczenia konstytucyjne.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 6. ust. 4 i 5 jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

7. Uwagi końcowe.

Trybunał Konstytucyjny dostrzega problem spoczywający u podstaw złożenia skarg konstytucyjnych w sprawie będącej przedmiotem orzekania. Niemniej jednak Trybunał nie jest w stanie zastąpić ustawodawcy. Aby wyjść naprzeciw problemowi, który stał się kanwą niniejszej skargi, sam ustawodawca musiałby ewentualnie skonstruować na nowo model preferencyjnych sposobów rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, uwzględniający specyficzne sytuacje, w których rodzic osiągający znaczne dochody i utrzymujący dziecko nie może skorzystać z preferencyjnej metody rozliczenia podatku, podczas gdy drugi z rodziców, wychowujący dziecko, nie ma możliwości skorzystania z tej preferencji, ponieważ nie uzyskuje dochodów. Rozwiązanie tego problemu wykracza jednak zarówno poza możliwości wynikające z oceny przepisów zaskarżonych w skargach konstytucyjnych, jak i kompetencje Trybunału Konstytucyjnego. Powyższe uwagi nie wpływają wszakże na ostateczną ocenę zakwestionowanej regulacji.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.