



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr hab. Andrzej ZOLL

RPO-514676-VI/05

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, dn. 23 września 2005r.

Pan
Mirosław Gronicki
Minister Finansów
WARSZAWA

Uprzejmie przedkładam opracowanie p.t. „Uwagi o opodatkowaniu alimentów wypłacanych na rzecz osób innych niż dzieci” - do ewentualnego wykorzystania.

Zał. 1 szt.

/-/



Warszawa,

BIURO
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH
RPO-

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Uwagi

o opodatkowaniu alimentów wypłacanych na rzecz osób innych niż dzieci

Rzecznik Praw Obywatelskich od lat otrzymuje skargi kwestionujące zasady opodatkowania alimentów wypłacanych na rzecz osób innych niż dzieci. Zarówno dla płacących alimenty, jak i dla otrzymujących je nie jest zrozumiałym dlaczego stanowią one przychód uprawnionych podlegający opodatkowaniu, w sytuacji gdy zobowiązany do płacenia alimentów - z reguły - płaci podatek od dochodu, a więc i od kwoty stanowiącej następnie alimenty.

1.1. Z mocy art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm., zwanej dalej ustawą) - od jej wejścia w życie z dniem 1 stycznia 1992 r. - alimenty, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, stanowią przychód podlegający opodatkowaniu. Gdy zatem alimenty są płacone na rzecz aktualnego lub byłego małżonka, rodziców oraz rodzeństwa - osoba uprawniona jest zobowiązana do zapłaty od tej kwoty stosownego podatku.

W latach 1992-2000 podatnicy, którzy płacili alimenty na rzecz osób innych niż dzieci, mogli korzystać z ulgi przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy (w jego brzmieniu obowiązującym do końca 2000 r.), zgodnie z którym podstawę obliczenia podatku ustalano po odliczeniu m.in. „alimentów, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, w wysokości ustalonej w wyroku alimentacyjnym”.

Ulga ta została zniesiona od 2001 r.

Przez cały okres obowiązywania ustawy osoby zobowiązane do świadczenia alimentów na rzecz dzieci płacą je ze swego opodatkowanego dochodu lub z dochodu zwolnionego od podatku. Niezależnie od tego czy zobowiązany świadczy alimenty z dochodu opodatkowanego czy ze zwolnionego od podatku dla uprawnionego dziecka i jego rodzica (opiekuna) nie stanowią one przychodu powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Podatek od kwot wypłacanych tytułem alimentów na dziecko jest uiszczany jeden raz przez zobowiązanego do alimentacji (lub w ogóle).

Ukształtowanie pozycji alimentów na rzecz dzieci na gruncie ustawy jako świadczeń nie stanowiących przychodu dla uprawnionych znajduje umocowanie w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP oraz Konwencji Praw Dziecka (Dz.U. z 1991 r. Nr 120, poz. 526 z późn. zm.), na której podstawie Rzeczpospolita Polska zobowiązała się, że we wszystkich działaniach dotyczących dzieci, podejmowanych m.in. przez władzę ustawodawczą, sprawą nadrzędną będzie jak najlepsze zabezpieczenie praw dziecka. W prawidłowo funkcjonującej rodzinie dostarczanie dziecku środków utrzymania ze strony rodziców następuje z ich dochodów opodatkowanych (lub nieopodatkowanych) i nie powoduje powstania obowiązku podatkowego po stronie uprawnionego. Uznanie alimentów na rzecz dzieci za świadczenie nie stanowiące przychodu zapewnia jednakowe traktowanie świadczeń alimentacyjnych na rzecz dzieci - niezależnie od tego czy obowiązek alimentacyjny jest wykonywany dobrowolnie czy jego zakres musi być określony przez sąd, a wykonanie egzekwowane przymusowo.

1.2. Odmienne zostało rozłożony ciężar opodatkowania kwot wypłacanych tytułem alimentów na rzecz innych osób. Od wejścia w życie ustawy do końca 2000 r. ciężar opodatkowania spoczywał na osobach otrzymujących alimenty, dla nich były one bowiem przychodem, zaś zobowiązany - o ile płacił alimenty w wysokości zasądzonej wyrokiem sądowym - mógł o wypłaconą kwotę pomniejszyć podstawę opodatkowania. Nie było to oczywiście możliwe w przypadku osiągnięcia w ciągu roku wyłącznie dochodów zwolnionych od podatku. Zarówno wtedy gdy zobowiązany skorzystał z ulgi, jak i wtedy gdy płacił alimenty z dochodu zwolnionego od podatku kwota płaconych przez niego alimentów podlegała opodatkowaniu tylko jeden raz jako przychód uprawnionego.

Po zniesieniu tej ulgi sytuacja uległa zmianie. Od 2001 r. zobowiązany do alimentacji na rzecz osoby innej niż dziecko płacąc alimenty z dochodu opodatkowanego nie może pomniejszyć o wypłacone kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu. Osoba uprawniona do alimentów płaci - tak jak przed dniem 1 stycznia 2001 r. - podatek od otrzymanych z tego tytułu kwot, niezależnie od tego

czy zobowiązany świadczy z dochodu opodatkowanego czy zwolnionego od podatku. Jeśli zobowiązany płaci alimenty z opodatkowanego dochodu ten już raz opodatkowany dochód jednej osoby fizycznej generuje opodatkowany dochód kolejnej osoby fizycznej.

1.3. W wystąpieniu z dnia 8 maja 2001 r. Nr RPO-370861/2001/VI/AB Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się do Ministra Finansów o przedstawienie motywów likwidacji ulgi przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy. W odpowiedzi z dnia 3 kwietnia 2001 r. (znak: PB5/KD-033-62-510/01) Minister Finansów wyjaśnił, że „stan finansów publicznych nie pozwalał na utrzymanie ulgi, w wyniku której państwo pośrednio uczestniczyło (rezygnując z części należnego podatku) w finansowaniu alimentów”. Stwierdził również, że likwidacja możliwości odliczania alimentów od dochodu nie prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, gdyż alimenty z wyłączeniem alimentów na rzecz dzieci, są opodatkowane tylko raz - u osoby je otrzymującej i dla niej wyłącznie stanowią źródło przychodu.

Obowiązująca do końca 2000 r. ulga stanowiła rozwiązanie wysoce wątpliwe z punktu widzenia konstytucyjnej zasady sprawiedliwości, bowiem korzystały z niej osoby, które dobrowolnie nie chciały spełniać ciężącego na nich ustawowego obowiązku alimentacyjnego, w sytuacji gdy z żadnej ulgi nie korzystali podatnicy spełniający ten obowiązek dobrowolnie.

2.1. Źródłem renty o charakterze alimentacyjnym mogą być zobowiązania cywilnoprawne. Tak jest w przypadku świadczeń zasądzanych na podstawie art. 444 § 2 i art. 446 § 2 Kc, dożywotniej renty odpowiadającej wartości uprawnień objętych treścią prawa dożywocia (art. 913 § 1 Kc) oraz świadczeń wypłacanych przez spadkobiercę dziadkom spadkodawcy (art. 938 Kc). Źródłem tych rent nie jest obowiązek alimentacyjny - zostają zatem pominięte w dalszych rozważaniach jako nie mające znaczenia.

2.2. W myśl art. 128-144 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. Nr 9, poz. 59 z późn. zm.; zwanej w dalszej części Kro), obowiązek alimentacyjny obejmuje dostarczanie środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania. Na środki utrzymania składają się środki na wyżywienie, odzież, mieszkanie, leczenie, jak również na zaspokojenie potrzeb kulturalnych i rozrywkowych.

Jednym z podstawowych założeń polskiego prawa rodzinnego jest obowiązek wzajemnego wspierania się członków rodziny, co znajduje wyraz w odpowiednim ukształtowaniu obowiązku alimentacyjnego.

a) Obowiązek alimentacyjny obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo (art. 128 Kro), według kolejności: zstępni przed wstępnymi a wstępni przed rodzeństwem, a jeżeli jest kilku zstępnych lub wstępnych - bliższych stopniem przed dalszymi. Krewnych w tym samym stopniu obowiązek ten obciąża w częściach odpowiadających ich możliwościom zarobkowym i majątkowym (art. 129 Kro).

b) W czasie trwania małżeństwa potrzeby małżonków podlegają zaspokojeniu według zasad określonych w art. 27 Kro, nakładającym na małżonków obowiązek przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny według zasady równej stopy życiowej małżonków. „Na płaszczyźnie konstrukcyjno-prawnej dostrzega się różnicę między obowiązkiem małżonków przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny wyznaczonym w art. 27 Kro, a obowiązkiem np. krewnego do dostarczania alimentów dla zaspokojenia potrzeb innego uprawnionego krewnego. Podmiotami obowiązku z art. 27 są oboje małżonkowie, którym przysługuje roszczenie względem siebie o dostarczenie środków utrzymania dla zaspokojenia potrzeb całej rodziny, tj. małżonków i dzieci pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym. Treścią tego obowiązku jest więc świadczenie lub zespół świadczeń, które są podobne do świadczeń alimentacyjnych określonych w art. 128 i 135 Kro. Różnica polega na tym, że roszczenie oparte na art. 27 dotyczy w zasadzie nie tylko zaspokojenia potrzeb zgłaszającego roszczenie powoda, ale także potrzeb dzieci i wreszcie wspólnych potrzeb związanych z prowadzeniem wspólnego gospodarstwa domowego, do którego często należy sam powód" (T. Smoczyński Glosa do wyroku Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z dnia 28 stycznia 1998 r., sygn. akt II CKN 585/97 - OSP z 1999 r. Nr 2, poz. 29).

Art. 27 Kro stanowi podstawę prawną dla żądania środków utrzymania dla małżonka, jak również dla dzieci małżonków, ale nie w postaci indywidualnie adresowanych alimentów lecz w ramach jednej kwoty niezbędnej dla zaspokojenia potrzeb członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym.

2.3. Z rozwiązaniem małżeństwa obowiązek alimentacyjny między małżonkami nie ustaje. Zakres tego obowiązku i przesłanki roszczeń określa art. 60 Kro, z którego wynika, że z chwilą prawomocnego orzeczenia rozwodu:

- wygasa obowiązek alimentacyjny względem małżonka, który został uznany za wyłącznie winnego rozkładu pożycia,

- obowiązek alimentacyjny istnieje między rozwiedzionymi małżonkami, jeżeli żadne z nich nie ponosi winy rozkładu pożycia małżeńskiego lub jeżeli sąd nie orzekł o winie, a także jeżeli orzeczono rozwód z winy obojga małżonków,
- jeżeli rozwód orzeczono z wyłącznej winy jednego z małżonków, roszczenie alimentacyjne przysługuje wyłącznie drugiemu z nich.

Zasadą jest zwykły obowiązek alimentacyjny, którego przesłanką jest stan niedostatku małżonka uprawnionego (§ 1), wyjątkiem zaś obowiązek alimentacyjny małżonka wyłącznie winnego, którego przesłanką jest spowodowanie przez rozwód istotnego - lecz nie mającego cech niedostatku - pogorszenia sytuacji materialnej małżonka niewinnego (§2).

Małżonkowie pozostający w separacji są obowiązani do wzajemnej pomocy, jeżeli wymagają tego względy słuszności (art. 61⁴ § 3 Kro). Do obowiązku dostarczania środków utrzymania przez jedno z małżonków drugiemu małżonkowi odpowiednie zastosowanie ma art. 60 § 1 i § 2 (art. 61⁴ § 4 Kro). Art. 60 Kro ma odpowiednie zastosowanie również w przypadku unieważnienia małżeństwa (art. 21 Kro). Obowiązek jednego małżonka do dostarczania środków utrzymania drugiemu małżonkowi po rozwiązaniu lub unieważnieniu małżeństwa albo po orzeczeniu separacji wyprzedza obowiązek alimentacyjny krewnych tego małżonka (art. 130 Kro).

2.4. W następstwie przysposobienia pełnego przysposobiony uzyskuje status dziecka przysposabiającego, czego konsekwencją jest przyznanie mu praw i obowiązków wynikających z pokrewieństwa w stosunku do krewnych przysposabiającego oraz ustania praw i obowiązków przysposobionego wynikających z pokrewieństwa względem jego krewnych, jak również praw i obowiązków tych krewnych względem niego (art. 121 Kro). Przysposobiony traci zatem prawo do alimentów od swoich krewnych i jest zwolniony od obowiązku alimentacyjnego wobec nich. Jedyne wyjątek dotyczy przysposobienia przez małżonka dziecka swego małżonka (art. 131 § 2 Kro). Przysposobiony zachowuje wszelkie prawa i obowiązki jakie dotychczas wiązały go z rodzicem, którego małżonek dokonał przysposobienia oraz z krewnymi tego rodzica.

W przypadku przysposobienia niepełnego krewni przysposabiającego nie nabywają uprawnień do świadczeń alimentacyjnych od przysposobionego. Obowiązek alimentacyjny względem przysposobionego obciąża w kolejności przysposabiającego, jego rodziców naturalnych i pochodzące od rodziców rodzeństwo. Wobec przysposabiającego przysposobiony odpowiada na równi z jego zstępnymi, nie odpowiada natomiast wobec krewnych przysposabiającego.

Obowiązek alimentacyjny przysposobionego wobec rodziców naturalnych i ich rodziców oraz rodzeństwa ulega zaspokojeniu w ostatniej kolejności (art. 131 § 1 Kro). Ta ostatnia kolejność ulega zmianie jeżeli przysposabiającym jest małżonek matki lub ojca przysposobianego (art. 131 § 2 Kro). W przypadku orzeczenia rozwiązania stosunku przysposobienia sąd może - stosownie do okoliczności - utrzymać w mocy wynikające z niego obowiązki alimentacyjne (art. 125 § 1 Kro).

2.5 Szczególny rodzaj roszczeń alimentacyjnych przewidziany został w art. 141 i 142 Kro w związku z ustaleniem ojcostwa. Obowiązek alimentacyjny obciąża ojca pozamałżeńskiego dziecka poprzez zobowiązanie go do zapewnienia matce tego dziecka przez pewien czas środków utrzymania tj. pokrycia wydatków związanych z ciążą i porodem oraz kosztów trzymiesięcznego utrzymania matki w okresie porodu, przy czym z ważnych powodów matka może żądać udziału ojca w kosztach swego utrzymania przez czas dłuższy niż trzy miesiące. Może również żądać pokrycia odpowiedniej części innych, koniecznych wydatków, które poniosła lub odpowiedniej części szczególnych strat majątkowych (art. 141 Kro). Z tym roszczeniem matka dziecka może wystąpić dopiero po jego urodzeniu. Natomiast art. 142 Kro daje podstawę do wystąpienia jeszcze przed urodzeniem się dziecka przeciwko mężczyźnie nie będącym mężem matki, którego ojcostwo zostało uwiarygodnione, z roszczeniem o wyłożenie pewnej sumy pieniężnej na koszty utrzymania matki przez trzy miesiące w okresie porodu oraz na koszty utrzymania dziecka przez pierwsze trzy miesiące po urodzeniu.

2.6. Obowiązek alimentacyjny między powinowatymi określa art. 144 Kro. Do kręgu uprawnionych i zobowiązanych do alimentacji należą powinowaci pierwszego stopnia w linii prostej: pasierbowie z jednej strony oraz ojczymowie i macochy z drugiej. Wyjątkowo w tym przypadku przesłanką żądania zasądzenia świadczenia jest, aby żądanie odpowiadało zasadom współżycia społecznego. Gdy alimentów domaga się mąż matki dziecka nie będący jego ojcem lub żona ojca dziecka nie będąca matką tego dziecka dodatkową przesłanką jest przyczynienie się do wychowania i utrzymania dziecka.

2.7. Przesłanką powstania obowiązku alimentacyjnego między krewnymi - z wyjątkiem obowiązku rodziców względem dzieci niezdolnych do samodzielnego utrzymania się (art. 133 § 1 Kro) - między powinowatymi, w związku z przysposobieniem oraz zwykłego obowiązku alimentacyjnego małżonka po

rozwodzie jest niedostatek. Uprawniony znajduje się w niedostatku wtedy gdy własnymi siłami nie jest w stanie zaspokoić swoich usprawiedliwionych potrzeb w całości lub w części. Krewny, powinowaty lub były małżonek jest zobowiązany dostarczyć środków utrzymania w zakresie odpowiadającym usprawiedliwionym potrzebom uprawnionego oraz możliwościom zarobkowym i majątkowym zobowiązanego (art. 60 § 1, art. 135 § 1, art. 144 § 3 Kro).

Zakres obowiązku alimentacyjnego wyznaczają możliwości zarobkowe i majątkowe zobowiązanego. Alimenty mogą być zatem zasądzone tylko do wysokości odpowiadającej temu kryterium. Ich opodatkowanie jako przychodu osoby uprawnionej powoduje zmniejszenie ich realnej wysokości, a przez to może przyczynić się do niezaspokojenia usprawiedliwionych potrzeb uprawnionego. Uprawniony będzie wprawdzie mógł skierować kolejne roszczenie przeciwko innej osobie należącej do kręgu zobowiązanych do alimentacji, ale w przypadku braku takiej osoby może jedynie wystąpić o stosowne świadczenia z opieki społecznej.

3.1. Zasady opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny (art. 27 Kro) - w tym realizowanych w trybie art. 28 Kro - alimentów na rzecz współmałżonków oraz świadczeń z art. 141 i 142 Kro nie są jasne i budzą zastrzeżenia.

Zaznaczyć należy, że dotychczasowe poglądy w tej kwestii oraz praktyka kształtowały się na tle uregulowań Kro, w jego brzmieniu przed wejściem w życie od 20 stycznia 2005 r. ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy - Kodeks rodzinny i opiekuńczy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1691). Ustawa zmieniająca utrzymuje instytucję wspólności ustawowej jako ustroju powstającego między małżonkami z chwilą zawarcia małżeństwa, gdy ci nie zdecydują się na odmienną regulację stosunków majątkowych. Ustawodawca zrezygnował z pojęcia dorobku w definicji wspólności ustawowej - skreślając art. 32 Kro - z tego względu, że przypisano mu inne znaczenie w rozdzielczości majątkowej z wyrównaniem dorobków. Ustawową definicję wspólności ustawowej zawiera art. 31 Kro, w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 stycznia 2005 r. Stanowi on, że z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków (§ 1). Do majątku wspólnego należą w szczególności (§ 2):

- 1) pobrane wynagrodzenie za pracę i dochody z innej działalności zarobkowej każdego z małżonków,

- 2) dochody z majątku wspólnego, jak również z majątku osobistego każdego z małżonków,
- 3) środki zgromadzone na rachunku otwartego lub pracowniczego funduszu emerytalnego każdego z małżonków.

Dokonana zmiana - w sytuacji utrzymania instytucji wspólności ustawowej jako ustawowego ustroju majątkowego między małżonkami - nie dezaktualizuje poglądów wypracowanych przed jej wejściem w życie co do zasad opodatkowania świadczeń na utrzymanie rodziny i alimentów na rzecz małżonków oraz problemów, które na tym tle powstały. Zaznaczyć należy, że nie uległy zmianie art. 27, art. 28, art. 60 - 61 i art. 128 - 144 Kro określające obowiązek alimentacyjny.

3.2. Wykonanie postanowień art. 27 Kro może nastąpić w dwóch formach. Po pierwsze małżonek może dochodzić od współmałżonka środków utrzymania w zakresie odpowiadającym obowiązkowi wynikającemu z art. 27 Kro. Uwzględniając powództwo sąd zasądza jedno świadczenie, przy czym może ono być zasądzone jako okresowe świadczenie pieniężne w oznaczonej kwocie.

Istnieje prostszy tryb dochodzenia środków na utrzymanie rodziny. Na podstawie art. 28 Kro gdy jeden z małżonków pozostających we wspólnym pożyciu nie spełnia ciężącego na nim obowiązku przyczyniania się do zaspokojenia potrzeb rodziny sąd może nakazać, ażeby wynagrodzenie za pracę albo inne należności przypadające małżonkowi były w całości lub w części wypłacane do rąk drugiego małżonka (§1).

Istnienie tych dróg postępowania nie wyłącza możliwości wytoczenia przez małżonka przeciw drugiemu małżonkowi powództwa o zasądzenie alimentów na rzecz swoją i dzieci. W praktyce od wyboru małżonka zależy, z której drogi skorzysta.

We wszystkich trzech sytuacjach chodzi o realizację obowiązku wynikającego z art. 27 Kro. Skutki podatkowe są jednak zróżnicowane.

Art. 28 Kro nie kreuje roszczenia odmiennego od wynikającego z art. 27 Kro, a jedynie pozwala na jego realizację przy wykorzystaniu szczególnego trybu postępowania. Należności wypłacane małżonkowi na podstawie nakazu z art. 28 Kro stanowią zatem ten sam rodzaj przychodu, co świadczenie z art. 27 Kro.

Art. 20 ust. 1 ustawy, jak i inne jej przepisy nie wymieniają jako przychodu świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny.

a) Pogląd, że wypłata wynagrodzenia lub renty na rzecz małżonka na podstawie nakazu sądu wydanego w trybie art. 28 Kro nie stanowi przychodu,

bowiem należność ta nie stanowi alimentów, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy, wyrażony został przez:

- Naczelnika Urzędu Skarbowego w Tychach w postanowieniu z 19 kwietnia 2005 r. sygn. US.PD/415/11/2005 w sprawie, w której wnioskodawczyni uzyskała nakaz sądu o wypłacaniu jej części emerytury męża z przeznaczeniem na jej utrzymanie. Małżonkowie pozostawali we wspólnym pożyciu, nie została orzeczona separacja ani nie ustała wspólność ustawowa;
- Naczelnika Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu w informacji z dnia 20 kwietnia 2004 r. sygn. PDF 1/415-26/04 w sprawie, w której nakaz został wydany na rzecz współmałżonki celem zabezpieczenia środków na utrzymanie domu.

b) Pojawił się również pogląd, że w sytuacji gdy świadczenie jest realizowane w czasie istnienia wspólności ustawowej, nie stanowi źródła przychodu dla małżonka, któremu przysługuje, bowiem jest realizowane w środkach należących do majątku wspólnego małżonków. Argumentacja była następująca.

Według definicji zawartej w art. 32 Kro dorobkiem małżonków były przedmioty majątkowe nabyte w czasie trwania wspólności ustawowej przez oboje małżonków lub przez jednego z nich. W szczególności stanowią ten dorobek pobrane wynagrodzenia za pracę oraz za inne usługi świadczone osobiście przez którekolwiek z małżonków, jak również emerytury i renty. Świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny zobowiązany z reguły świadczy z przychodów wchodzących do majątku dorobkowego małżonków, tj. do ich majątku wspólnego. W tej sytuacji otrzymywanie przez współmałżonka części lub całości przychodów uzyskiwanych przez drugiego małżonka stanowi w istocie korzystanie z majątku wspólnego małżonków. Zatem fakt, że jeden z małżonków może korzystać z majątku wspólnego dopiero na skutek zasądzenia świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny lub w wyniku wydania przez sąd nakazu wypłaty wynagrodzenia należnego jednemu małżonkowi do rąk drugiego małżonka - nie stanowi podstaw do twierdzenia, że świadczenia te stanowią dla małżonka uprawnionego przychód w rozumieniu ustawy.

Pogląd ten wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 1 kwietnia 1998 r. sygn. akt I SA/Gd 1216/97 (System Informacji Prawnej LEX („Omega”) 25/2005 - Lex nr 33585). Takie stanowisko zaprezentowali również:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Olsztynie w piśmie z dnia 7 września 2004 r. sygn. PDF/070-4/04, w którym wyjaśnił, że nie stanowią przychodu świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, realizowane w trybie art. 28 § 1 Kro, jeżeli małżonkowie pozostają we wspólnym pożyciu, następuje bowiem wyłącznie przesunięcie środków majątkowych w ramach tej samej wspólności ustawowej;

- Izba Skarbowa w Gdańsku w informacji z dnia 20 sierpnia 2004 r. sygn. BI/005/0557/04 udzielonej w sprawie, w której podatniczka otrzymywała na podstawie wyroku sądowego świadczenie na zabezpieczenie potrzeb rodziny (art. 27 Kro), gdy istniało małżeństwo i wspólność ustawowa.

c) Organy podatkowe prezentują odmienny pogląd w przypadku ustania pożycia małżonków. Przyjmują, że gdy małżonkowie pozostają w separacji faktycznej należności wypłacane w trybie art. 28 Kro stanowią przychód małżonka uprawnionego (postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Suwałkach z dnia 15 lutego 2005 r. sygn. U.S.XIII-415/1/14/05; ww. odpowiedź Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie z dnia 7 września 2004 r. sygn. PDF/070-4/04).

W związku z powyższym stwierdzić należy, że - przyjmując za punkt wyjścia, iż przesłanką uznania świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny z art. 27 Kro za niestanowiące przychodu jest istnienie wspólności ustawowej - nieumotywowane jest uznanie tego świadczenia za stanowiące przychód uprawnionego z powodu pozostawania małżonków w separacji faktycznej.

Ocena jaki wpływ ma separacja faktyczna między małżonkami na zasadność roszczenia o zaspokojenie potrzeb rodziny należy do sądów powszechnych rozpoznających powództwa oparte na art. 27 Kro lub wnioski o wydanie nakazu w trybie art. 28 Kro. W w/w wyroku z dnia 28 stycznia 1998 r., sygn. akt II CKN 585/97 Sąd Najwyższy uznał, że separacja faktyczna między małżonkami może uzasadniać oddalenie powództwa o świadczenie „alimentów” z art. 27 Kro. Przesłanka pozostawania małżonków we wspólnym pożyciu musi istnieć w momencie wydania nakazu. Zerwanie przez małżonków wspólnego pożycia po wydaniu nakazu nie pozbawia tego nakazu mocy (art. 28 § 2 Kro). Stanowi jedynie podstawę do wystąpienia - przez każdego z małżonków — do sądu z wnioskiem o zmianę lub uchylenie nakazu.

Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, że istnienie separacji faktycznej nie powinno powodować przyjmowania, iż powstał przychód w podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem sam fakt, że małżonkowie pozostają w separacji faktycznej nie powoduje zniesienia obowiązku zaspokajania potrzeb rodziny i ustania wspólności ustawowej. Dopiero w przypadku orzeczenia separacji prawnej powstanie między małżonkami rozdzielność majątkowa (art. 61⁵ Kro do dnia 19 stycznia 2005 r., art. 54 § 1 Kro od dnia 20 stycznia 2005 r.) i wszelkie roszczenia alimentacyjne między nimi będą opierały się na art. 60 Kro.

d) Z informacji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Olsztynie z 9 kwietnia 2004 r. sygn. US.VI/I-415-79-II/04 jednak nie wynika, aby organ podatkowy - przyjmując, że świadczenie zasądzone na zaspokojenie potrzeb rodziny stanowi

dla uprawnionej przychód podlegający opodatkowaniu - badał czy między małżonkami istnieje wspólność ustawowa, choć małżeństwo istniało. Jest prawdopodobnym, że mimo istnienia wspólności ustawowej organ podatkowy poinformował podatniczkę o powstaniu obowiązku podatkowego i wynikającym z niego obowiązku doliczenia całości świadczenia do innych jej dochodów.

e) Informacja powołana w punkcie poprzedzającym ujawnia jeszcze jeden - istotny w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - problem. Wynika z niej, że w rodzinie było dziecko, bowiem pytanie podatniczki dotyczyło możliwości traktowania części zasądzonej kwoty jako alimentów na rzecz dziecka. Naczelnik zalecił całość kwoty doliczyć w zeznaniu do przychodu podatniczki stwierdzając, że zasądzone świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny nie jest tożsame z alimentami na rzecz uprawnionego do nich dziecka czy współmałżonka. Jego pogląd został potwierdzony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie w w/w piśmie z dnia 7 września 2004 r., sygn. PDF/070-4/04.

3.3. Abstrahując od kwestii czy w tym konkretnym przypadku istniała wspólność ustawowa czy nie istniała, stwierdzić należy, że może budzić zastrzeżenia pogląd o braku możliwości dokonania — dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych - podziału świadczenia na części i uwzględnienia dla części przypadającej na dzieci zasady, że alimenty na rzecz dzieci nie stanowią przychodu.

Jak się wydaje ustawa nie zawiera uregulowań pozwalających na jednoznaczne stwierdzenie w jaki sposób powinny zostać określone przychody osób fizycznych, których źródłem jest jedno świadczenie przysługujące tym osobom. Należy zatem odwołać się do zasad ogólnych. Na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-16, art. 17 ust. 1 pkt 6 i 9, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. W sytuacji, gdy z charakteru świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny wynika, że w zależności od sytuacji rodzinnej może ono przysługiwać nie tylko jednej osobie lecz kilku osobom należącym do rodziny powoda, to mimo, że zostało zasądzone na rzecz powoda, stanowi przychód każdej z osób, na rzecz których przysługuje. Wydaje się zatem, że choć jest to jedno świadczenie, w przypadku przysługiwania kilku osobom dla ustalenia przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych, powinno zostać podzielone na części odpowiadające liczbie uprawnionych stanowiąc - w odpowiedniej części - przychód każdej z tych osób. Aktualne stanie się zatem pytanie czy części świadczenia przysługujące na rzecz

dzieci powinny być traktowane jako alimenty na rzecz dzieci i - na zasadzie art. 20 ust. 1 ustawy - nie stanowić przychodu?

Ustawa nie daje odpowiedzi na to pytanie.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zasadny jest nie tylko podział świadczenia na części przypadające na poszczególnych członków rodziny - ze względów wyżej przedstawionych - lecz również uznanie, że do części przypadających na rzecz dzieci stosuje się postanowienia art. 20 ust. 1 ustawy o alimentach na rzecz dzieci.

Zajęcie odmiennego stanowiska i przyjęcie poglądu, że części świadczenia przypadające na dzieci nie mogą być traktowane jak „alimenty na rzecz dzieci” powoduje, iż mimo alimentacyjnego charakteru świadczenia, w sytuacjach gdy będzie ono zasądzone na rzecz rodziny, do której należą dzieci, na płaszczyźnie podatku dochodowego od osób fizycznych świadczenie będzie traktowane inaczej niż alimenty na rzecz dziecka. Tymczasem - w obu przypadkach - zarówno wtedy, gdy zasądzone zostały alimenty na rzecz dziecka, jak i wtedy gdy zasądzone zostało świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny - chodzi o świadczenia o charakterze alimentacyjnym gdzie zobowiązanym jest ta sama osoba a uprawnionym dziecko.

W omawianej sprawie sytuacja podatkowa osoby, na rzecz której świadczenie zostało zasądzone jest gorsza od sytuacji, w której ta osoba znalazłaby się, gdyby zamiast powództwa o zasądzenie świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny wystąpiła o zasądzenie alimentów odrębnie na rzecz swoją i dziecka.

Podsumowując stwierdzić należy, że przedstawione odpowiedzi organów podatkowych wskazują, iż w odniesieniu do świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny mogą zachodzić wątpliwości co do podstawowych kwestii:

- czy w sytuacji gdy art. 20 ust. 1 ustawy nie wymienia świadczenia - stanowi ono przychód czy nie stanowi przychodu?
- czy świadczenie należy kwalifikować jako alimenty, o których mowa w art. 20 ust. 1, czy też - wobec szczególnych jego cech w porównaniu do tych alimentów, gdzie uprawnionym jest jedna osoba - jako inny niż alimenty przychód lecz również z art. 20 ust. 1 ustawy?
- czy dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi ono przychód jednej osoby, tj. współmałżonka, na którego rzecz zostało zasądzone (lub który został uprawniony do odbioru wynagrodzenia na podstawie nakazu sądu) z pominięciem okoliczności, że przysługiwać może -

w zależności od konkretnej sytuacji rodzinnej powoda - rodzinie składającej się z kilku osób?

- czy świadczenie może być dzielone według liczby osób, którym przysługuje, ze szczególnym uwzględnieniem części przysługującej na rzecz dzieci i z odniesieniem do tej części zasady, że w świetle art. 20 ust. 1 ustawy alimenty na rzecz dzieci nie stanowią przychodu?

3.4. Jeśli małżeństwo istnieje i nie zostanie orzeczone separacja a zostaną zasądzone alimenty na rzecz poszczególnych uprawnionych - odrębnie na rzecz dzieci, a odrębnie na rzecz małżonka - alimenty na rzecz małżonka będą stanowiły jego przychód podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 20 ust. 1 ustawy. Taki pogląd prezentuje Naczelnik Urzędu Skarbowego w Oświęcimiu w informacji z dnia 28 czerwca 2004 r. sygn.: PDF 11/415-39/04 dotyczącej podatniczki, na rzecz której sąd zasądził alimenty od męża (z informacji nie wynika czy w małżeństwie istniała wspólność ustawowa). Taki pogląd prezentowany jest przez organy podatkowe w sprawach, w których zainteresowani kierują skargi do Rzecznika Praw Obywatelskich. Wynika z nich, że w tej kwestii panuje zgodność.

Jeśli jednak przyjąć za trafny pogląd, że istnienie między małżonkami wspólności ustawowej powoduje, iż świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny nie stanowi przychodu osoby, na rzecz której zostało zasądzone lub na rzecz której został wystawiony nakaz sądu w trybie art. 28 Kro - pogląd ten należy odnieść również do alimentów zasądzonych na rzecz małżonka od drugiego małżonka w sytuacji gdy istnieje między nimi wspólność ustawowa.

Roszczenie z art. 27 Kro może być dochodzone przez małżonka również poprzez wystąpienie o zasądzenie od drugiego małżonka alimentów na swoją rzecz i odrębnie alimentów na rzecz dzieci. Regułą jest, również w aktualnym stanie prawnym, że - tak jak przy świadczeniach na zaspokojenie potrzeb rodziny - alimenty są płacone ze środków należących do majątku wspólnego małżonków. Chodzi zatem o przemieszczenie środków w ramach majątku wspólnego nie powodujące powstania przychodu. Jeśli nie ma przychodu - nie ma podatku. Tymczasem fakt, że alimenty na rzecz osób innych niż dzieci zostały wymienione w art. 20 ust. 1 ustawy jako przychód powoduje, że organy podatkowe nie przywiązują znaczenia do istnienia między małżonkami wspólności ustawowej.

Podsumowując stwierdzić należy, że w dokonywanych przez organy podatkowe interpretacjach co do opodatkowania alimentów fakt istnienia między małżonkami wspólności ustawowej nie jest brany pod uwagę. Prowadzi to do nieuzasadnionego różnicowania zasad opodatkowania podatników - małżonków,

którzy na podstawie art. 27 Kro dochodzą od drugiego małżonka wykonania obowiązku zaspokojenia potrzeb rodziny - w zależności od tego czy zostało na ich rzecz zasądzone świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny czy alimenty.

4.1. Art. 18 Konstytucji RP stanowi, że małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. „Treść art. 18 Konstytucji nie oznacza, że Konstytucja nakazuje traktować osobę mającą rodzinę inaczej (lepiej), niż osobę samotną. Przepis ten nakazuje natomiast podejmowanie przez państwo takich działań, które umacniają więzi między osobami tworzącymi rodzinę, a zwłaszcza więzi istniejące między rodzicami i dziećmi oraz między małżonkami.” (pkt 4 część III uzasadnienia wyroku TK z dnia 18 maja 2005 r. sygn. akt K 16/04).

Dopełnieniem zawartej w art. 18 Konstytucji normy ogólnej jest art. 71 ust. 1 Konstytucji stanowiący: „Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.” Zgodnie z art. 71 ust. 2 Konstytucji RP matka przed i po urodzeniu dziecka ma prawo do szczególnej pomocy władz publicznych, których zakres określa ustawa.

W wyroku z dnia 7 czerwca 1999 r. sygn. K 18/98 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty wartości objętych ochroną konstytucyjną „... m.in. przewidzianych w przepisach deklarujących objęcie małżeństwa i rodziny nie tylko ochroną, ale i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji). Realizując tę ochronę ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie. W dziedzinie prawodawstwa podatkowego szczególne znaczenie ma również nakaz urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, którego przejawem jest postulat tzw. sprawiedliwości podatkowej. Zgodnie z poglądami doktryny postulat sprawiedliwości podatkowej oznacza m.in., że 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.” (OTK 1999/5/95).

W wyroku z dnia 4 maja 2004 r. sygn. akt K 8/03 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że łączne opodatkowanie dochodów przez małżonków - według art. 6 ust. 2 ustawy - nie stanowi wyjątku od znajdującej odzwierciedlenie w powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) zasady sprawiedliwości podatkowej, lecz jej konsekwencję, za czym przemawia ciążący na ustawodawcy

obowiązek oparty na art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny wskazał na konieczność rozpatrywania zdolności podatkowej małżonka w powiązaniu z przepisami Kro, regulującymi stosunki majątkowe małżonków.

Odnosząc zasady wyrażone w art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji RP do zasad opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny (art. 27 i 28 Kro) oraz alimentów na rzecz współmałżonków stwierdzić należy, że uregulowania ustawy dające podstawę do uznania tych świadczeń - na podstawie art. 20 ust. 1 ustawy - za przychód podlegający opodatkowaniu, a w przypadku alimentów nawet wtedy gdy między małżonkami istnieje wspólność ustawowa, stanowią o naruszeniu powołanych przepisów Konstytucji.

Opodatkowanie alimentów - lub świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny - płaconych na rzecz małżonka przez drugiego małżonka zwiększa obciążenie podatkowe rodziny. Małżonek, który płaci alimenty - lub świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny - musi zapłacić podatek również od wypłaconej kwoty, zaś małżonek, który je otrzymuje powiększyć swój dochód o te kwoty. W ten sposób alimenty na rzecz małżonka lub świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny sztucznie podwyższają dochód rodziny podlegający opodatkowaniu - podatek jest bowiem płacony przez oboje małżonków od tej samej kwoty, która w istocie tylko raz weszła do rodzinnej wspólnoty ekonomicznej.

Z roszczeń wynikających z art. 27 Kro korzystają rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji, spowodowanej nieodpowiedzialnym postępowaniem jednego z małżonków, który nie świadczył dobrowolnie na zaspokojenie potrzeb rodziny. Zasadzając świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny lub alimenty na rzecz małżonka sąd jest obowiązany brać pod uwagę możliwości zarobkowe i majątkowe zobowiązanego. Obok zatem usprawiedliwionych potrzeb członków rodziny uprawnionych do alimentów wysokość alimentów uzależniona będzie również od tego drugiego kryterium. Opodatkowanie alimentów - a w niektórych sytuacjach również świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny - jako przychodu osoby uprawnionej powoduje zmniejszenie realnej wysokości tych świadczeń, a przez to może przyczynić się do niezaspokojenia usprawiedliwionych potrzeb małżonka, jak również innych członków rodziny. Będzie on wprowadzić mógł kierować kolejne roszczenie przeciwko innej osobie należącej do kręgu zobowiązanych do alimentacji, ale w przypadku braku takiej osoby może jedynie wystąpić o stosowne świadczenie z opieki społecznej.

W świetle powołanych zasad konstytucyjnych nie znajduje uzasadnienia różnicowanie sytuacji podatkowej małżonków w zależności od tego czy na ich rzecz zostało zasądzone od drugiego małżonka świadczenie z art. 27 Kro czy alimenty,

bowiem jak długo małżeństwo trwa - i nie została orzeczona separacja - cel świadczenia i alimentów na rzecz małżonka jest taki sam i wynika z art. 27 Kro.

Podkreślić jednak należy, że zastrzeżenia te nie umniejszają istotnego znaczenia przyjętego kierunku wykładni, w którym uwzględnione zostało obowiązujące w Polsce uregulowanie stosunków majątkowych między małżonkami. Nadając rozstrzygające znaczenie istnieniu między małżonkami wspólności ustawowej jako okoliczności wyłączającej powstanie przychodu w przypadku zasądzenia świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny (lub wydania nakazu na podstawie art. 28 Kro) organy podatkowe i NSA odwołały się do obowiązującego porządku prawnego ukształtowanego uregulowaniami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Niestety lecz nie odnosiło się to do alimentów zasądzonych na rzecz małżonka od drugiego małżonka.

Przyjmując z satysfakcją przyjęcie takiej wykładni uważam jednak, że - nie umniejszając jej pozytywnej roli polegającej na uwzględnieniu obowiązującego porządku prawnego - przyjęcie w ustawie, iż alimenty na rzecz osób innych niż dzieci stanowią przychód, narusza wzorce konstytucyjne.

4.2. Między małżonkami może istnieć rozdzielność majątkowa. Do dnia 20 stycznia 2005 r. istniała ona w wyniku wyłączenia w umowie wspólności ustawowej lub jej zniesienia przez sąd (art. 47 § 1 i 52 § 1 Kro) oraz powstawała z mocy prawa w razie ubezwłasnowolnienia lub ogłoszenia upadłości jednego z małżonków (art. 53 Kro, w brzmieniu obowiązującym do 20 stycznia 2005 r., art. 124 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze - Dz.U. Nr 60, poz. 535 z późn. zm.). W aktualnym stanie prawnym rozdzielność majątkowa może wynikać z umownego jej ustanowienia lub umownego ustanowienia rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobku oraz z ustanowienia rozdzielności majątkowej przez sąd (art. 47 § 1 i 52 § 1 Kro, w brzmieniu obowiązującym od 20 stycznia 2005 r.). Jak poprzednio może powstać z mocy prawa - w przypadku ubezwłasnowolnienia całkowitego lub częściowego oraz ogłoszenia upadłości (art. 53 § 1 Kro, w brzmieniu obowiązującym od dnia 20 stycznia 2005 r.).

Istnienie rozdzielności majątkowej nie znosi wynikającego z art. 23 Kro obowiązku małżonków do współdziałania dla dobra rodziny i obowiązku przyczyniania się do zaspokajania jej potrzeb (art. 27 Kro). Z tego zatem punktu widzenia budzi zastrzeżenia stosowanie odmiennych zasad opodatkowania świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, w tym realizowanego w trybie art. 28 Kro - w zależności czy wspólność ustawowa istnieje czy nie istnieje oraz uznawanie alimentów na rzecz małżonka płaconych przez drugiego małżonka za przychód podlegający opodatkowaniu.

Ze względu na cel świadczenia przysługującego na podstawie art. 27 Kro stanowiącego jednocześnie podstawę do zasądzenia alimentów na rzecz małżonka od drugiego małżonka rodzaj ustroju majątkowego między małżonkami nie może rozstrzygać, że oba te świadczenia stanowią przychód uprawnionych - podlegający opodatkowaniu.

Z art. 18 Konstytucji RP nie wynika, aby ochrona i opieka ze strony państwa, pod którą mają znajdować się małżeństwo i rodzina mogły być różnicowane w zależności od przyjętego, z woli małżonków lub istniejącego z mocy prawa, ustroju majątkowego między nimi.

Rodziny, w których dochodzi do zasądzenia przez sąd od jednego z małżonków świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny - lub wydania nakazu w trybie art. 28 Kro — lub do zasądzenia alimentów na rzecz małżonka niekoniecznie znajdują się w trudnej sytuacji, bowiem przesłanką roszczenia z art. 27 Kro nie jest niedostatek lecz niezaspokajanie potrzeb rodziny w sposób odpowiadający zasadzie jednakowej stopy życiowej wszystkich członków rodziny. Poziom stopy życiowej rodziny określają możliwości zarobkowe i majątkowe obojga małżonków. Skoro ustawodawca wprowadził zasadę równej stopy życiowej dla małżonków i ich dzieci, a jednocześnie deklaruje w art. 18 Konstytucji ochronę i opiekę nad małżeństwem i rodziną, zaś w art. 71 ust. 1 Konstytucji, że Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny - stanowi o naruszeniu tych zasad kształtowanie sytuacji podatkowej rodzin znajdujących się w mniej korzystnej sytuacji z powodu niezaspokajania przez jednego z małżonków potrzeb rodziny w sposób gorszy od sytuacji rodzin, w których małżonkowie prawidłowo spełniają - w zakresie zaspokajania potrzeb materialnych rodziny - obowiązki wynikające z art. 23 Kro, skonkretyzowane w art. 27 Kro.

Nie można pominąć faktu, że prawo rodzinne pozostawia małżonkom znaczną swobodę w określeniu zakresu i sposobu wykonywania obowiązków, od których realizacji uzależnione jest dobro rodziny. Państwo podejmuje interwencję dopiero wtedy gdy rodzina jest dotknięta dysfunkcją w takim stopniu, że zagrożony jest jej byt, a zwłaszcza dobro małoletnich dzieci. W rodzinie funkcjonującej prawidłowo - nawet gdy między małżonkami istnieje rozdzielnosc majątkowa, również gdy jedno z małżonków pozostaje na utrzymaniu drugiego - wnoszenie środków pieniężnych przeznaczanych przez małżonków na zaspokojenie materialnych potrzeb rodziny nie powoduje powstania szczególnego obowiązku podatkowego tylko z tytułu korzystania przez poszczególnych członków rodziny, w tym małżonka, ze środków pieniężnych wniesionych przez drugiego małżonka. W szczególności małżonek nie będzie musiał doliczyć do swoich dochodów środków pieniężnych - lub ich części - przeznaczonych na zaspokojenie potrzeb

rodziny przez drugiego małżonka. Tymczasem tak jest gdy zachodzi konieczność zasądzenia na rzecz jednego z małżonków świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny lub alimentów na jego rzecz.

Zróżnicowanie obciążenia podatkowego rodzin według kryterium czy małżonkowie dobrowolnie zaspokajają potrzeby rodziny - w tym drugiego małżonka - czy też wykonanie tego obowiązku musi być objęte przymusem Państwa jest - zdaniem Rzecznika - niezgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Nie można bowiem wyprowadzić z trudnej sytuacji rodziny spowodowanej nieodpowiedzialnym i nagannym postępowaniem małżonka niekorzystnych skutków podatkowych wyrażających się większym obciążeniem podatkowym rodziny aniżeli to, które obciążałoby ją jako całość, gdyby oboje małżonkowie prawidłowo wypełniali obowiązki wynikające z art. 23 i art. 27 Kro. Niezgodne jest z zasadą sprawiedliwości podatkowej takie ukształtowanie sytuacji podatkowej małżonka, na którego rzecz są zasądzone alimenty od drugiego małżonka lub świadczenie na zaspokojenie potrzeb rodziny, że z tytułu otrzymania tych świadczeń dla uprawnionego małżonka powstaje obowiązek podatkowy w sytuacji gdy w stosunku do małżonka, którego potrzeby materialne drugi małżonek zaspokaja dobrowolnie świadcząc na utrzymanie rodziny taki obowiązek nie powstaje.

Niezgodne jest z zasadą sprawiedliwości podatkowej uznawanie świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny w całości za przychód jednej osoby w sytuacji gdy poza małżonkiem przysługuje ono również dzieciom i jest odpowiednikiem alimentów na rzecz dzieci.

4.3. Świadczenia przewidziane w art. 141 i art. 142 Kro mają na celu zapewnienie w okresie połogu środków utrzymania matce dziecka. Są świadczeniami o charakterze alimentacyjnym (albo do niego zbliżonym) - co wynika z ich istoty i pomieszczenia w dziale III Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego zatytułowanym „Obowiązek alimentacyjny”. Dotychczas nie wpłynęła skarga dotycząca opodatkowania tego rodzaju świadczeń. Jak się wydaje nie były opublikowane interpretacje organów podatkowych w tej sprawie. Nie jest znana Rzecznikowi praktyka organów podatkowych.

Uwzględniając jednak postanowienia art. 11 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy stwierdzić należy, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż nie stanowią one przychodu osoby uprawnionej. Nie zostały również zwolnione od podatku. W sytuacji gdy przysługują osobie innej niż dziecko stanowią przychód tej osoby, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy - podlegający opodatkowaniu.

Świadczenia te przysługują kobiecie w okresie połogu, a zatem dla niej tak bardzo trudnym, że - stosownie do art. 71 ust. 2 Konstytucji - ma ona prawo do szczególnej pomocy władz publicznych.

Wysokość świadczenia określana będzie z uwzględnieniem możliwości płatniczych zobowiązanego. Możliwe są zatem sytuacje, w których zobowiązany nie będzie w stanie zrekompensować matce dziecka zmniejszenia świadczenia spowodowanego jego opodatkowaniem.

W sytuacji gdy macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się - stosownie do art. 18 Konstytucji - pod ochroną i opieką Państwa opodatkowanie tych świadczeń stanowi naruszenie zasad wyrażonych w art. 18 i 71 ust. 2 Konstytucji.

5.1. W rozwoju historycznym pojęcie rodziny było ujmowane różnie. Gdy zaczęły rozpadać się rody ich miejsce zajęła rodzina w sensie związków krwi wiążących jej członków bez względu na stopień pokrewieństwa. W skład rodziny o takim znaczeniu, zwanej rodziną wielką, wchodził — obok rodziców i dzieci — dalsi krewni. Z upływem czasu rodzina wielka przekształciła się w rodzinę małą będącą związkiem złożonym z małżonków i ich dzieci.

„Ani Konstytucja, ani ustawodawstwo zwykłe nie definiują pojęcia rodziny. Sugeruje to nawiązanie do socjologicznego pojęcia rodziny jako grupy społecznej opartej na więzach pokrewieństwa oraz więzach społecznych (...). W szczególności, istotną cechą wspólnoty rodzinnej są „ściśle i trwałe relacje łączące jej członków” (M. Dobrowolski. *Status prawny rodziny w świetle nowej Konstytucji RP*, PS 1999, Nr 4, s. 24). Prowadzi to do wniosku, że konstytucyjne pojęcie „rodziny” odnosi się do każdego trwałego związku dwóch lub więcej osób, zazwyczaj opartego na małżeństwie i na więzach pokrewieństwa bądź powinowactwa.

Za model typowy Konstytucja uznaje rodzinę pełną, więc obejmującą rodziców (w zasadzie stanowiących małżeństwo) i dzieci, ale nie ulega wątpliwości, że pojęcie rodziny może być zarówno węższe (np. bezdzietne małżeństwo), jak i szersze (tzw. rodzina wielopokoleniowa). Art. 71 ust. 1 zd. 2 wprowadza też pojęcie „rodziny niepełnej”, które w szczególności dotyczy rodzica samotnie wychowującego dzieci”. (*Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Komentarz* pod redakcją L. Garlickiego, Wydawnictwo Sejmowe Warszawa 2003, t. III, rozdział II „Wolności, prawa i obowiązki ...”, artykuł 71, s. 2).

Kształtując sytuację prawną rodziny w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym ustawodawca w zasadzie miał na myśli rodzinę małą. Nieliczne przepisy Krowa nawiązują jednak do pojęcia rodziny wielkiej. Są to przede wszystkim przepisy o obowiązku alimentacyjnym.

Mimo, że postanowienia Kro dotyczące obowiązku alimentacyjnego zostały ukształtowane przed wejściem w życie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) pojęcie rodziny leżące u podstaw uregulowań przyjętych w Kro nie pozostaje w sprzeczności z postanowieniami Konstytucji dotyczącymi rodziny.

Powiązania rodzinne stanowią źródło dobrowolnych jednostronnych świadczeń pieniężnych, o których można twierdzić, że są dokonywane w wykonaniu obowiązku alimentacyjnego. Chodzi tu m.in. o płacenie czynszu za mieszkanie rodziców lub ponoszenie innych kosztów ich utrzymania przez dorosłe dzieci czy ponoszenie przez rodziców kosztów utrzymania dorosłych dzieci pozostających bez pracy. W istniejącej rzeczywistości społecznej szereg tych świadczeń - stanowiących w istocie czarną liczbę - nie generuje przychodów podatkowych, mimo że w niektórych sytuacjach być może istnieje podstawa do ich opodatkowania podatkiem dochodowym (lub podatkiem od darowizny).

Jeśli więzi między członkami rodziny są ścisłe, oparte na wzajemnej miłości i poszanowaniu, osoby zobowiązane do alimentacji świadczą dobrowolnie. Nie tylko sprawują niezbędną opiekę lecz również ponoszą - na miarę swoich możliwości - koszty niezbędnego utrzymania i leczenia tych członków rodziny, którzy nie są w stanie tych kosztów ponieść. Mamy wtedy w istocie do czynienia ze świadczeniami alimentacyjnymi generującymi u uprawnionych przychód podlegający opodatkowaniu. Gdy jednak obowiązek alimentacyjny jest wykonywany dobrowolnie państwo w jego wykonanie nie ingeruje i w istocie nie dysponuje instrumentami pozwalającymi na skuteczne stwierdzenie istnienia takiej sytuacji i wysokości świadczonych kwot lub przekazywanych świadczeń rzeczowych. Uprawnieni nie płacą od otrzymanych świadczeń żadnego podatku. W przeświadczeniu o prawidłowości takiego postępowania utwierdza ich fakt, że świadczący ponoszą wydatki na ich rzecz z reguły z dochodu opodatkowanego, wobec czego - w ocenie zainteresowanych - należny podatek już został zapłacony.

Osoby, które muszą zwrócić się do sądu z powództwem o zasądzenie alimentów od bliskich osób - dzieci, aktualnego czy byłego męża, siostry lub brata - czują się dwukrotnie skrzywdzone: po pierwsze — przez swoich bliskich, którzy ignorując ich trudną sytuację materialną nie wyrażają chęci dobrowolnego niesienia pomocy, po drugie - przez państwo, które zasądzone świadczenia opodatkowuje, choć w istocie takiego podatku nie egzekwuje gdy obowiązek alimentacyjny będzie wykonywany dobrowolnie.

W tych okolicznościach opodatkowanie alimentów na rzecz osób innych niż dzieci jest oceniane jako nadmierny i nieuzasadniony fiskalizm Państwa wymierzony w osoby znajdujące się trudnej sytuacji materialnej. Powszechnie jest ono

postrzegane jako podwójne opodatkowanie tego samego dochodu, a poczucie krzywdy zainteresowanych pogłębia fakt, że podstawową przesłanką zasądzenia alimentów jest znajdowanie się przez uprawnionego w niedostatku, a zatem w takiej sytuacji, w której mogą zostać mu przyznane świadczenia z pomocy społecznej, zwolnione od podatku.

Bez znaczenia dla tej oceny jest okoliczność, że przesłanką obowiązku podatkowego między byłymi małżonkami na podstawie art. 60 § 2 Kro jest spowodowanie przez rozwód istotnego — lecz nie mającego cech niedostatku — pogorszenia sytuacji materialnej małżonka niewinnego. Przepis ten, z uwzględnieniem postanowień art. 60 § 3 Kro, daje małżonkowi, który nie jest winien rozkładowi pożycia małżeńskiego czas na przystosowanie się do nowej sytuacji.

W zastosowanej w ustawie konstrukcji źródeł przychodów chodzi o przychody generowane w wyniku istnienia stosunków cywilnoprawnych, stosunków pracy (lub stosunków pokrewnych), prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej czy osobistego wykonywania działalności, jak również o przychody wynikające z systemu zabezpieczenia społecznego czy opieki społecznej. Przychodami wywodzącymi się wyłącznie z powiązań rodzinnych są tylko te, których źródłem jest ustawowy obowiązek alimentacyjny.

Stosunki wynikające z powiązań rodzinnych mają tak istotne społecznie znaczenie - potwierdzone w Konstytucji RP - że oczekiwania obywateli, iż ich specyfika będzie brana pod uwagę również w sferze opodatkowania dochodów ludności są w pełni umotywowane. Jeśli zgodnie z art. 18 Konstytucji rodzina znajduje się pod ochroną i opieką Państwa, zaś w art. 71 ust. 1 przewidziana została pomoc Państwa dla rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej stanowi o naruszeniu tych zasad opodatkowania alimentów na rzecz osób innych niż dzieci w sytuacji gdy są one świadczone przez zobowiązanych z dochodu — co jest zasadą — opodatkowanego, zaś w przypadku dobrowolnego świadczenia przez zobowiązanych z reguły obowiązek podatkowy nie będzie realizowany.

Także w tym przypadku sytuacja podatkowa osób otrzymujących alimenty zasądzone wyrokami sądowymi (lub ustalonymi w ugodach sądowych) jest gorsza od sytuacji osób, które korzystają z pomocy krewnych świadczonej dobrowolnie. Takie rozwiązanie jest niezgodne z zasadą sprawiedliwości.

5.2. Analiza interpretacji organów podatkowych wskazuje, iż w sprawie opodatkowania świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny brak jest jednolitego

stanowiska organów podatkowych. Zachodzi więc potrzeba zainicjowania odpowiednich zmian ustawy oraz wydania - w trybie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) - interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącej zasad opodatkowania tego świadczenia.

Zaliczenie alimentów - zarówno zasądzonych na rzecz małżonka od współmałżonka, jak i na rzecz uprawnionego od krewnych, powinowatych lub osób pozostających w stosunku przysposobienia - a także świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny i ewentualnie świadczeń na utrzymanie matki w okresie połogu do przychodów podlegających przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy ocenić jako naruszające zasady konstytucyjne.

Akceptował
DYREKTOR ZESPOŁU

/-/ dr Ryszard Zelwiański

Opracował:

/-/ mgr Stanisława Błachowska

Główny Specjalista