

28 maja 1997 r.

RPO/240249/97/VI/AB

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
WARSZAWA

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471) oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1990 r. Nr 109, poz. 470 ze zm. z 1993 r. Nr 47, poz. 213, z 1994 r. Nr 122, poz. 593, z 1995 r. Nr 13, poz. 59 i z 1996 r. Nr 77, poz. 367)

wnoszę

o wydanie orzeczenia stwierdzającego, że przepis art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 i Nr 134, poz. 646, z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602 i Nr 126, poz. 626, z 1995 r. Nr 5, poz. 25 i Nr 133, poz. 654 oraz z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 87, poz. 395, oraz Nr 137, poz. 638), w części w jakiej pozbawia pojedynczych rodziców wychowujących pełnoletnie dzieci do ukończenia 25 lat uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach

o szkolnictwie wyższym, gdyż otrzymują rentę rodzinną - możliwości opodatkowania łącznie od sumy dochodów, zgodnie z zasadami przewidzianymi dla małżonków i innych osób samotnie wychowujących małoletnie i pełnoletnie dzieci - jest niezgodny z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 1 oraz zasadą równości wyrażoną w art. 67 ust. 2 Przepisów Konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426, z 1995 r., Nr 38, poz. 184 oraz z 1996 r. Nr 77, poz. 367).

Uzasadnienie

Zróznicowanie sytuacji podatkowej rodzin niepełnych w stosunku do rodzin pełnych, na niekorzyść pojedynczych rodziców i ich uczących się lub studiujących pełnoletnich dzieci było przedmiotem wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 11 października 1995 r. RPO/187264/95/VI/AB-Z.

Postępowanie w tej sprawie Trybunał Konstytucyjny umorzył postanowieniem z dnia 28 stycznia 1997 r. (sygn. akt K. 24/95) w związku ze zmianą przepisu art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r.) wskazując, że zarzuty zawarte we wniosku stały się nieaktualne w związku z nowelizacją zaskarżonego przepisu. Po myśli art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470 z późn. zm.) utrata mocy obowiązującej aktu normatywnego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny powoduje umorzenie postępowania w sprawie tego aktu.

1. Do dnia 31 grudnia 1996 r. tylko małżonkowie i osoby samotnie wychowujące małoletnie dzieci oraz - bez względu na wiek - dzieci, na które pobierany był zasiłek pielęgnacyjny, mogły obliczyć podatek według specjalnych zasad, łagodzących wysokość opodatkowania.

Wprowadzona przepisem art. 1 pkt 1) ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 137, poz. 638) zmiana art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) spowodowała poszerzenie kręgu osób samotnie wychowujących dzieci uprawnionych do obliczenia podatku od sumy dochodów.

Możliwość opodatkowania małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci według specjalnych zasad określona została w przepisach:

a) art. 6 ust. 2 i 3 przewidujących, że 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, 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. Zasada ta ma zastosowanie również, jeżeli jeden z małżonków w roku podatkowym nie uzyskał przychodów ze źródeł, z których dochód jest opodatkowany zgodnie z art. 27, lub osiągnął dochody w wysokości nie powodującej obowiązku uiszczenia podatku.

b) art. 6 ust. 4 stanowiącym, że od osób samotnie wychowujących w roku podatkowym:

- dzieci małeletnie,
- dzieci, bez względu na wiek, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, pobierany był zasiłek pielęgnacyjny,
- 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 według zasad przewidzianych dla małżonków z tym, że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany. Zasadę tę stosuje się również, gdy rodzic lub dziecko w roku podatkowym nie uzyskali przychodów ze źródeł, z których dochód jest opodatkowany zgodnie z art. 27, lub osiągnęli dochody w wysokości nie powodującej obowiązku uiszczenia podatku.

c) art. 7 ust. 1 stanowiącym, że dochody małeletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, dolicza się do dochodów rodziców lub osoby samotnie wychowującej dzieci, chyba, że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci.

2. W wyniku zmiany treści art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w której możliwość obliczenia podatku na preferencyjnych zasadach przez pojedynczych rodziców, których pełnoletnie dzieci uczą się lub studiują i nie ukończyły 25 lat uzależniona została od nieuzyskania przez te dzieci dochodów, z wyjątkiem zwolnionych (wolnych) od podatku - z opodatkowania na łagodniejszych zasadach nie będą mogli skorzystać ci

pojedynczy rodzice, których dzieci otrzymują rentę rodzinną, a także studiując lub ucząc się wykonują na podstawie umowy zlecenia dorywcze prace (w tym m.in. w okresie wakacyjnym) uzyskując dorywcze dochody.

3. System pracowniczych i pozapracowniczych ubezpieczeń społecznych przewiduje na wypadek utraty żywiciela świadczenia w postaci renty rodzinnej. Prawo do renty rodzinnej zostało ustanowione dla złagodzenia skutków śmierci osoby, na której utrzymaniu pozostawali uprawnieni.

Warunki, od których uzależnione jest nabycie prawa do renty rodzinnej oraz uprawnione osoby określa ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz.U. Nr 40, poz. 267, z 1984 r. Nr 52, poz. 268 i 270, z 1986 r. Nr 1, poz. 1, z 1989 r. Nr 35, poz. 190 i 192, z 1990 r. Nr 10, poz. 58 i 61, Nr 36, poz. 206, Nr 66, poz. 390 i Nr 87, poz. 506, z 1991 r. Nr 7, poz. 24, Nr 80, poz. 350 i Nr 94, poz. 422, z 1992 r. Nr 21, poz. 84 i Nr 64, poz. 321, z 1994 r. Nr 74, poz. 339 i Nr 108, poz. 516, z 1995 r. Nr 4, poz. 17 oraz z 1996 r. Nr 100, poz. 461 i Nr 136, poz. 636). Art. 37 stanowi, że renta rodzinna przysługuje uprawnionym członkom rodziny pracownika, który w chwili śmierci pozostawał w zatrudnieniu i miał okres zatrudnienia nie krótszy niż wymagany do uzyskania renty rodzinnej. Renta rodzinna przysługuje również po osobie nie pozostającej w chwili śmierci w zatrudnieniu, jeżeli osoba ta miała ustalone prawo do emerytury lub renty inwalidzkiej albo spełniała warunki wymagane do uzyskania jednego z tych świadczeń.

Do renty rodzinnej uprawnione są m.in. dzieci własne, dzieci drugiego małżonka, dzieci przysposobione oraz przyjęte na wychowanie i utrzymanie przed osiągnięciem pełnoletności wnuki, rodzeństwo i inne dzieci, w tym w ramach rodziny zastępczej (art. 38 ustawy). Przyjęte na wychowanie i utrzymanie wnuki, rodzeństwo i inne dzieci mają prawo do renty, jeżeli spełniają warunki określone w art. 39, a ponadto zostały przyjęte na

wychowanie i utrzymanie najmniej na rok przed śmiercią pracownika (emeryta i rencisty), chyba, że śmierć była następstwem wypadku oraz gdy nie mają prawa do renty po zmarłych rodzicach, a gdy rodzice żyją, jeżeli nie mogą zapewnić im utrzymania albo pracownik (emeryt lub rencista) lub jego małżonek był ich opiekunem ustanowionym przez sąd (art. 40 ustawy).

Stosownie do art. 39 § 1 ustawy osoby wymienione w art. 38 i art. 40 mają prawo do renty rodzinnej:

- a) do ukończenia 16 lat życia,
- b) do ukończenia nauki w szkole, jeżeli przekroczyły 16 lat życia, nie dłużej jednak niż do osiągnięcia 25 lat życia, albo
- c) bez względu na wiek, jeżeli stały się inwalidami I i II grupy w okresie, o którym mowa w pkt 1 lub 2.

Zgodnie z § 2 tego przepisu prawo do renty rodzinnej ulega przedłużeniu dla dziecka, które osiągnęło 25 lat życia będąc na ostatnim roku studiów w szkole wyższej - do zakończenia tego okresu.

Zasady ustalania wysokości i waloryzacji rent rodzinnych określają przepisy ustawy o rewaloryzacji emerytur i rent oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 450, z 1992 r. Nr 21, poz. 84, z 1993 r. Nr 127, poz. 583 i 129, poz. 602, z 1994 r. Nr 84, poz. 385, z 1995 r. Nr 4, poz. 17, Nr 95, poz. 473, i Nr 138, poz. 681, z 1996 r. Nr 87, poz. 385, Nr 100, poz. 461 i Nr 147, poz. 687 oraz z 1997 r. Nr 30, poz. 167).

Przyznanie dzieciom własnym i przysposobionym, dzieciom drugiego małżonka oraz wnukom uprawnień rentowych przewidują także inne ustawy, w tym między innymi:

- ustawa z dnia 12 czerwca 1975 r. o świadczeniach z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz.U. z 1983 r. Nr 30, poz. 144, z 1988 r. Nr 29, poz. 199, z 1989 r. Nr 35, poz. 192, z 1990 r. Nr 36, poz. 206, z 1991 r. Nr 94, poz. 422, Nr 104, poz. 450, z 1995 r. Nr 4, poz. 17, z 1996 r. Nr 24, poz. 110 i Nr 100, poz. 461),

- art. 14 i art. 15 ustawy z dnia 1 lutego 1983 r. o zaopatrzeniu emerytalnym górników i ich rodzin (Dz.U. z 1995 r. Nr 30, poz. 154),
- art. 15 ustawy z dnia 28 kwietnia 1983 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników kolejowych i ich rodzin (Dz.U. z 1983 r. Nr 20, poz. 85, z 1990 r. Nr 36, poz. 206, z 1991 r. Nr 104, poz. 450),
- ustawa z dnia 27 marca 1973 r. o zaopatrzeniu emerytalnym twórców i ich rodzin (Dz.U. z 1983 r. Nr 31, poz. 145, z 1986 r. Nr 42, poz. 202, z 1989 r. Nr 35, poz. 190, z 1990 r. Nr 36, poz. 206, z 1991 r. Nr 104, poz. 450, z 1995 r. Nr 4, poz. 17, z 1996 r. Nr 100, poz. 461 oraz z 1997 r. Nr 28, poz. 153).

4. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych - dla celów opodatkowania - w inny sposób zostały potraktowane dochody dzieci w postaci alimentów, a inaczej w postaci renty rodzinnej.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowią przychodu w rozumieniu ustawy alimenty na rzecz dzieci.

Natomiast z mocy art. 10 ust. 1 pkt 1) ustawy przychodem są emerytury i renty, w tym renta rodzinna. Nie została ona zwolniona od podatku.

Źródła finansowania obu świadczeń są inne. Alimenty są płacone przez zobowiązanego z dochodu po jego opodatkowaniu. Jeśli zobowiązany uzyskał dochody zwolnione od podatku, alimenty są płacone z dochodu, który nie podlegał opodatkowaniu. Przyjęcie zatem przez ustawodawcę, że alimenty na rzecz dzieci w ogóle nie stanowią przychodu podlegającego opodatkowaniu miało na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tych samych dochodów. W sytuacji, gdy alimenty zostały ustalone tytułem egzekucyjnym pochodzącym od sądu, jeżeli egzekucja tych alimentów okazała się bezskuteczna całkowicie lub częściowo Zakład Ubezpieczeń Społecznych może przyznać na wniosek uprawnionej osoby świadczenia z funduszu alimentacyjnego, przewidziane

w ustawie z dnia 48 lipca 1974 r. o funduszu alimentacyjnym (t.j.: Dz.U. z 1991 r. Nr 45, poz. 200). Dla celów podatku dochodowego świadczenia te są traktowane jak alimenty i nie stanowią przychodu podlegającego opodatkowaniu.

Część środków, z których finansowane są wypłaty rent rodzinnych pochodzi bezpośrednio z budżetu państwa. Na skutek opodatkowania rent część tych świadczeń wraca do budżetu.

5. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich po raz kolejny doszło do nieuzasadnionego pogorszenia sytuacji podatkowej rodzin niepełnych, w których dziecko otrzymuje rentę rodzinną w stosunku do rodzin pełnych.

Po raz pierwszy do rażącego zróżnicowania sytuacji obu tych grup doszło w roku 1992, albowiem art. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w roku 1992 (Dz.U. Nr 80, poz. 350, zm.: Dz.U. Nr 100, poz. 442) dający małżonkom możliwość łącznego opodatkowania dochodów przy zastosowaniu specjalnej metody obliczenia podatku nie przewidywał podobnej zasady dla pojedynczych rodziców wychowujących małoletnie dzieci. Przy obliczeniu podatku za 1992 r. w szczególnie niekorzystnej sytuacji znaleźli się ci pojedynczy rodzice, których małoletnie dzieci otrzymywały rentę rodzinną. Z mocy art. 7 ustawy byli oni zobowiązani doliczyć ją do swoich dochodów i obliczyć podatek od sumy dochodów zgodnie ze skalą podatkową przez co tylko jeden raz odliczona była kwota, o którą zmniejsza się podatek i zaliczkę. W 1992 r. było to 864.000 starych złotych. Ponieważ w ciągu roku zaliczki pobierane od rent rodzinnych były zmniejszane o 1/12 tej kwoty, osoby samotnie wychowujące małoletnie dzieci otrzymujące rentę rodzinną musiały w terminie złożenia zeznania dokonać dopłaty w kwocie 864.000 starych złotych lub wyższej.

Pojedynczy rodzice odbierali tę sytuację jako swoistą "karę". W listach kierowanych do Rzecznika Praw Obywatelskich porównywali swoją sytuację do

sytuacji małżonków, którym - nawet bezdzietnym - ustawodawca udzielił szczególnej ulgi podatkowej, pozwalającej na złagodzenie progresji podatkowej i obniżenie podatku oraz do sytuacji pojedynczych rodziców, których dzieci otrzymywały alimenty nie stanowiące przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W kwestii zasadności zróżnicowania pozycji osób samotnie wychowujących dzieci w stosunku do pozostałych podatników Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w orzeczeniu z dnia 11 kwietnia 1994 r. K. 10/93 stwierdzając: "Cechą istotną różnicującą podatników jest m.in. fakt samotnego wychowywania dziecka. Zróżnicowanie pozycji osób samotnie wychowujących dzieci w stosunku do pozostałych podatników jest w pełni usprawiedliwione. Z reguły bowiem sytuacja materialna takich osób jest gorsza i tym uzasadnione jest preferencyjne opodatkowanie. W świetle poczynionych wyżej ustaleń odnoszących się do zasady równości Trybunał stwierdza, że zróżnicowanie obywateli ze względu na kryterium samotnego wychowywania dzieci jest zgodne z art. 67 ust. 2 pozostawionych w mocy przepisów konstytucyjnych" (OTK z 1994 r. cz. I, s. 55).

Jeśli zatem zróżnicowanie sytuacji obywateli ze względu na kryterium samotnego wychowywania dzieci z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości jest usprawiedliwione, dopuszczalne jest również w stosunku do tych rodzin niepełnych, w których pełnoletnie dziecko uczy się lub studiuje.

Dopuszczając możliwość opodatkowania na preferencyjnych zasadach dochodu samotnego rodzica wychowującego dziecko, które nie ukończyło 25 lat, jeśli uczy się lub studiuje, ustawodawca usunął dotychczasową podstawę nierówności.

Jednak znowelizowana treść art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy powoduje, że renta rodzinna wypłacana pełnoletniemu dziecku uniemożliwia preferencyjne rozliczenie podatku przez pojedynczego rodzica, natomiast alimenty wypłacane

pełnoletniemu dziecku nie spowodują utraty przez pojedynczego rodzica prawa do skorzystania z preferencyjnego obliczenia podatku.

Alimenty i renta rodzinna - mimo różnic w źródłach finansowania i odmiennego potraktowania dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych - spełniają tę samą funkcję. Oba świadczenia służą bowiem zaspokojeniu uzasadnionych potrzeb dziecka w zakresie utrzymania i wykształcenia.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich tożsame funkcje socjalne świadczeń alimentacyjnych i renty rodzinnej zobowiązują ustawodawcę do równego traktowania przez prawo podatkowe rodzin niepełnych, w których dzieci otrzymują jedno z tych świadczeń. Ustawodawca dokonał jednak rozróżnienia dzieląc klasę rodzin niepełnych, w których dzieci do ukończenia 25 lat uczą się lub studiuje, w zależności od tego czy dziecko otrzymuje alimenty czy rentę rodzinną. Rozróżnienie to spowodowane jest wprowadzeniem warunku niezyskiwania przez uczące się dziecko dochodów, poza zwolnionymi (wolnymi) od podatku dochodowego.

Faktyczne funkcje ekonomiczne i wychowawcze rodzin pełnych oraz rodzin niepełnych najczęściej ustają dopiero z momentem ukończenia przez dziecko nauki i nie są uzależnione od okoliczności czy dziecko otrzymuje alimenty czy rentę rodzinną.

6. Zasady polityki podatkowej prezentowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do osób samotnie wychowujących pełnoletnie uczące się lub studiuje dzieci, które otrzymują rentę rodzinną pozostają - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - w sprzeczności z zasadami zawartymi w Europejskiej Karcie Społecznej (nieratyfikowanej przez Polskę), stanowiącej wzór dla ustawodawstwa Polski, która ustanowiła stowarzyszenie ze Wspólnotami Europejskimi w Układzie Europejskim ustanawiającym stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony,

a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z drugiej strony (załącznik do Dz.U. z 27 stycznia 1994 r. Nr 11, poz. 38).

Uchwalona w 1961 roku Europejska Karta Społeczna w art. 17 stanowi, że w celu zapewnienia skutecznego wykonywania prawa matek i dzieci do ochrony społecznej i ekonomicznej, strony Konwencji zobowiązują się podejmować wszelkie konieczne i odpowiednie środki w tym celu, w tym ustanowienie lub utrzymanie odpowiednich instytucji lub służb. Zgromadzenie Parlamentarne Rady Europy wskazało w zaleceniu Nr 1168 z 1991 r., iż art. 17 dotyczący praw matki i dziecka do skutecznej ochrony społecznej i ekonomicznej powinien zostać rozszerzony przez dokonanie specjalnych zaleceń mających na celu zapewnienie szczególnej ochrony społeczno-ekonomicznej "pojedynczym rodzicom" (single parents).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich postanowienia ustawy o podatku dochodowym nie zapewniają rodzinom niepełnym, w których uczą się lub studiują dzieci otrzymujące rentę rodzinną takiej szczególnej ochrony ale stawiają je w gorszej sytuacji niż sytuacja rodzin pełnych, bezdzietnych małżonków oraz rodzin niepełnych, w których pełnoletnie dziecko otrzymuje alimenty.

7. W literaturze wyróżnia się trzy zasadnicze grupy norm prawnych - normy celu fiskalnego, celu społecznego oraz normy upraszczające (np. K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, Koln 1989, s. 159 i nast.). Większość norm prawa podatkowego to normy celu fiskalnego służące pokrywaniu publicznych potrzeb finansowych. Natomiast normy celu społecznego ukierunkowane są przede wszystkim na realizację polityki w dziedzinie nauki, kultury, ochrony zdrowia czy też rozwoju gospodarczego. Ich celem jest rozwój określonych dziedzin życia społecznego i gospodarczego, co w praktyce opodatkowania wyraża się w tworzeniu konstrukcji prawnych zawierających ulgi i zwolnienia podatkowe.

Zasady opodatkowania małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci zawarte w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych niewątpliwie stanowią normy celu społecznego. Ustawodawca zrezygnował z części wpływów podatkowych umożliwiając rodzinom pełnym i niepełnym uwzględnienie w sposób pośredni ich sytuacji dochodowej. Pomimo niedoskonałości tego systemu, nie pozwalającego na uwzględnienie przy ustaleniu wysokości podatku wysokości dochodu przypadającego na jedną osobę w rodzinie ta swoista ulga podatkowa zmniejsza obciążenie podatkiem dochodów rodziny.

Preferencje te mają charakter przywileju, stanowiącego odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Zważywszy charakter normy celu socjalnego, wyłączenie możliwości skorzystania z preferencyjnego rozliczenia dochodu dla celów opodatkowania w sytuacji, gdy dziecko otrzymuje rentę rodzinną przy jednoczesnym objęciu analogicznymi preferencjami rodzin, w których dziecko otrzymuje alimenty, nie można uznać za sprawiedliwe.

Jeśli rodzic zobowiązany do płacenia alimentów czuje się odpowiedzialny za dziecko, jego świadczenia na rzecz dziecka nie sprowadzają się wyłącznie do płacenia alimentów lecz powiększane są niejednokrotnie o okazjonalne prezenty, ponoszenie kosztów wspólnych wyjazdów czy drobne "kieszonkowe". Nie jest też wykluczona dodatkowa pomoc w ponoszeniu kosztów nauki.

Renta rodzinna jest natomiast wypłacana przede wszystkim w związku ze śmiercią rodzica. Jej wysokość nie jest uzależniona od potrzeb w zakresie utrzymania i wykształcenia dziecka lecz faktycznie - jak wszystkich świadczeń z ubezpieczenia społecznego - od możliwości budżetu państwa. Dziecko nie może liczyć na pomoc nieżyjącego rodzica.

8. Z tych motywów Rzecznik Praw Obywatelskich zarzuca przedstawionej regulacji doprowadzenie do podatkowej nierówności rodzin

niepełnych, w których pełnoletnie uczące się lub studiujące dziecko otrzymuje rentę rodzinną - w stosunku do rodzin pełnych oraz osób samotnie wychowujących dzieci pełnoletnie, uczące się lub studiujące, otrzymujące nie rentę rodzinną lecz alimenty - przez co kwestionowane rozwiązanie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości obywateli wyrażoną w art. 67 ust. 2 Przepisów Konstytucyjnych UK.

Rzecznik uważa, że zróżnicowanie wprowadzone w zaskarżonym przepisie dokonane jest z pominięciem funkcji socjalnej jaką spełniają renty rodzinne.

Wprowadzenie kryterium powodującego, że pojedynczy rodzic traci uprawnienie do preferencyjnego obliczenia podatku gdy pełnoletnie dziecko otrzymuje rentę rodzinną pozostaje - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - w rażącej sprzeczności z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 1 Przepisów Konstytucyjnych UK.

Kierując się przedstawionymi motywami wnoszę jak na wstępie.

/-/ dr Jerzy Świątkiewicz