



Warszawa, 07/03/2008r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

RPO-583258-VI/08/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Pan
Jan Vincent Rostowski
Minister Finansów
WARSZAWA

Wielce Szanowny Panie Ministrze

Pragnę przedstawić Panu Ministrowi zastrzeżenia do art. 6 ust. 4 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”), bowiem ze skarg do mnie kierowanych, oraz z publikacji prasowych wynika, że przepis ten - umożliwiający określenie podatku od osób samotnie wychowujących dzieci według preferencyjnej metody, co niewątpliwie jest korzystne ekonomicznie - w punkcie 3 wymaga pilnej nowelizacji.

Z mocy art. 6 ust. 4 ustawy od osób samotnie wychowujących dzieci w roku podatkowym: dzieci małoletnie (pkt 1), dzieci, bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek pielęgnacyjny (pkt 2), dzieci do ukończenia 25 lat uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach - Prawo o szkolnictwie wyższym, jeżeli w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów, z wyjątkiem dochodów wolnych od podatku dochodowego, renty rodzinnej oraz dochodów w wysokości niepowodującej obowiązku zapłaty podatku (pkt 3) - 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 dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie.

Wprowadzenie w art. 27f ust. 1 ustawy ulgi z tytułu wychowywania dzieci unaocznio wadliwość jej art. 6 ust. 4 pkt 3 wyrażającą się pozbawieniem prawa do obliczenia podatku według przyjętej w nim metody osób samotnie wychowujących w roku podatkowym pełnoletnie dzieci, które otrzymywały rentę socjalną lub zdobywały wykształcenie w szkołach i na uczelniach zagranicznych - a przez to również ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

1. 1. Stosownie do art. 27a ustawy z dnia 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 1998 r. Nr 64, poz. 414 z późn. zm.) do 30 września 2003 r. renta socjalna stanowiła świadczenie z pomocy społecznej, zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 79 ustawy. Wejście w życie od 1 października 2003 r. ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. Nr 135, poz. 1268 z późn. zm.) zmieniło jej charakter, od tej bowiem daty - przestając być świadczeniem z pomocy społecznej - renta socjalna nie jest zwolniona od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Renta socjalna przysługuje osobie pełnoletniej całkowicie niezdolnej do pracy z powodu naruszenia sprawności organizmu, które powstało: przed ukończeniem 18 roku życia: w trakcie nauki w szkole lub w szkole wyższej - przed ukończeniem 25 roku życia; w trakcie studiów doktoranckich lub aspirantury naukowej (art. 4 ust. 1 ustawy o rencie socjalnej). W przypadku uprawnienia do renty rodzinnej możliwe jest przyznanie renty socjalnej w obniżonej wysokości (art. 9 ustawy o rencie socjalnej).

Rencie socjalnej nie zawsze towarzyszy zasiłek pielęgnacyjny, którego otrzymywanie przez dziecko uprawnia osobę samotnie je wychowującą do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4, zasiłek ten jest bowiem przyznawany wyłącznie osobom niepełnosprawnym niezdolnym do samodzielnej egzystencji (art. 16 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych - Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 z późn. zm.).

Renta socjalna może mieć charakter stały - jeżeli całkowita niezdolność do pracy jest trwała, jak i okresowy - jeżeli całkowita niezdolność do pracy jest okresowa. Zwłaszcza w tym drugim przypadku osoba otrzymująca tę rentę może podjąć naukę - n.p. studia. W aktualnym stanie prawnym nawet jeśli osoba ta będzie spełniała warunki wskazane w art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy dotyczące wieku i pobierania nauki w odpowiedniej uczelni lub szkole, jej rodzic jest pozbawiony prawa do obliczenia podatku według preferencyjnej metody oraz do skorzystania z ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

2. Art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy uprawnia do opodatkowania dochodów według preferencyjnej metody osoby samotnie wychowującej pełnoletnie dzieci uczące się szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach -

Prawo o szkolnictwie wyższym. Wynika z niego, że gdy dziecko uczy się w szkole za granicą lub kształci się na uczelni zagranicznej osoba samotnie je wychowująca nie może skorzystać z metody opodatkowania przyjętej w art. 6 ust. 4 ustawy (stanowisko to zostało potwierdzone w piśmie Departamentu Podatków Dochodowych z dnia 22 czerwca 2006 r. znak: DD/PB5/066-124/06/IMD/118). Okoliczność ta powoduje, że osoba ta nie może skorzystać z ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

W 1999 r. przez ministrów odpowiedzialnych za szkolnictwo wyższe w 29 krajach europejskich został podpisany dokument zwany Deklaracją Bolońską. Zapoczątkowało to Proces Boloński będący ogólnoeuropejskim przedsięwzięciem, którego ostatecznym celem jest utworzenie do 2010 r. Europejskiego Obszaru Szkolnictwa Wyższego.

Proces Boloński ma na celu wdrożenie postanowień art. 149 i 150 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2). Art. 149 zobowiązuje Wspólnotę do przyczyniania się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości oraz sprzyjania współpracy z państwami trzecimi oraz z kompetentnymi organizacjami międzynarodowymi w dziedzinie edukacji. Działania Wspólnoty powinny zmierzać do m. in. rozwoju wymiaru europejskiego w edukacji, sprzyjania mobilności studentów i rozwojowi wymiany młodzieży. Przepis art. 150 zobowiązuje Wspólnotę do urzeczywistniania polityki kształcenia zawodowego wspierającej i uzupełniającej działania Państw Członkowskich oraz sprzyjania współpracy z państwami trzecimi i kompetentnymi organizacjami międzynarodowymi w dziedzinie kształcenia zawodowego. Działania Wspólnoty powinny zmierzać m. in. do ułatwienia dostępu do kształcenia zawodowego i sprzyjania mobilności kształcących się, a zwłaszcza młodzieży.

Szczegółowy program prac dotyczący realizacji przyszłych celów systemów edukacji został przyjęty 14 lutego 2002 r.

W Zaleceniu Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie mobilności transnarodowej we Wspólnocie w celach edukacji i szkolenia: Europejska Karta na rzecz Jakości Mobilności (2006/961/WE; Dz. U. UE. L.06.394.5) uznano mobilność w zakresie edukacji i szkolenia za integralną część swobodnego przepływu osób - podstawowej wolności chronionej Traktatem - oraz za jeden z głównych celów działań Unii Europejskiej w dziedzinie edukacji i szkolenia. Zalecono, aby państwa członkowskie m. in. zapewniły odpowiednie wsparcie oraz właściwą infrastrukturę dla mobilności w celach edukacji i szkolenia.

W ramach Procesu Bolońskiego realizowane są specjalne programy finansowane bezpośrednio lub pośrednio przez Komisję Europejską, sprzyjające mobilności młodego pokolenia (Sokrates, Leonardo da Vinci, Młodzież).

Przykładowo - program Sokrates-Erasmus umożliwia studentom zrealizowanie części programu studiów w trakcie trwającego zazwyczaj kilka miesięcy pobytu na uczelni zagranicznej.

Polska uczestniczy w Procesie Bolońskim, czego uzewnętrznieniem są m. in. zmiany ustaw regulujących zasady edukacji młodzieży. Z obcego systemu edukacyjnego mogą przejściowo korzystać uczniowie, jeśli zostaną skierowani za granicę w celu kształcenia. W wyniku kształcenia za granicą polscy uczniowie nie uzyskują świadectw ani dyplomów szkół zagranicznych (art. 94 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.)). Studia mogą być prowadzone wspólnie przez różne uczelnie i instytucje naukowe, w tym zagraniczne, na podstawie zawartego przez nie porozumienia (art. 168 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym; Dz. U. Nr 164, poz. 1364 z późn. zm.)). W tym przypadku może być wydany dyplom jednej uczelni, zaś informację o udziale pozostałych uczelni i instytucji naukowych w realizacji programu studiów zawiera suplement do tego dyplomu.

Polska jest aktywnym uczestnikiem programu współpracy wielostronnej w dziedzinie edukacji krajów Europy Środkowej, ustanowionym na podstawie wielostronnej umowy międzynarodowej (CEEPUS). Jego realizacja następuje w ramach Porozumienia pomiędzy Republiką Austrii, Republiką Bułgarii, Republiką Chorwacji, Republiką Czeską, Republiką Węgierską, Rzeczpospolitą Polską, Rumunią, Republiką Słowacką i Republiką Słowenii promującego współpracę w dziedzinie szkolnictwa wyższego w ramach Środkowoeuropejskiego Programu Wymiany Uniwersyteckiej (CEEPUS II), sporządzonego w Zagrzebiu dnia 9 marca 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 156, poz. 1310). Podstawowym celem Programu jest wspieranie wymiany akademickiej w zakresie kształcenia i doskonalenia zawodowego zarówno studentów, jak i nauczycieli akademickich.

Mobilności studentów sprzyjają również międzynarodowe programy stypendialne finansowane ze źródeł prywatnych (n.p. ambasadorski program stypendiów przyznawanych na okres jednego roku akademickiego - lub dwóch lat - w którym stypendysta studiuje w innym kraju, realizowany w ramach Fundacji Rotariańskiej).

Zdarza się samodzielne - poza systemem przewidzianym w Prawie o szkolnictwie wyższym - podejmowanie przez polską młodzież studiów na uczelniach zagranicznych, zarówno znajdujących się w Państwach Członkowskich, jak i w państwach trzecich. Nie jest również wykluczone pobieranie nauki w szkołach zagranicznych.

Z pełną odpowiedzialnością można stwierdzić, że należy spodziewać się dalszego wzrostu liczby młodych ludzi - przede wszystkim studentów - kształcących się, chociażby przejściowo, w szkołach lub na uczelniach zagranicznych.

II. 1 Zróżnicowanie sytuacji osób samotnie wychowujących dzieci poprzez wprowadzenie szczególnej metody obliczenia podatku przez pojedynczego rodzica znajduje uzasadnienie w zasadzie równości i powiązanej z nią zasadzie sprawiedliwości społecznej - art. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP - co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 1994 r. sygn. akt K. 10/1993 (OTK 1994/1/7). Preferencyjne opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci znajduje również umocowanie w zasadzie ochrony rodziny wyrażonej w art. 18, której uściśleniem jest art. 71 ust. 1 Konstytucji stanowiący w zdaniu 2, że rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.

W sytuacji, gdy otrzymywanie renty rodzinnej przez pełnoletnie uczące się lub studiuje dziecko nie pozbawia osoby samotnie wychowującej to dziecko prawa do opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 pkt 3 oraz ulgi z tytułu wychowywania dzieci, wyłączenie tych uprawnień wobec samotnych rodziców, których dziecko otrzymuje rentę socjalną narusza zasadę sprawiedliwości społecznej i zasadę równości (art. 2 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz zasadę ochrony rodziny (art. 18 w zw. z art. 71 ust. 1 Konstytucji).

Zwracam się zatem do Pana Ministra o rozważenie podjęcia inicjatywy ustawodawczej mającej za przedmiot uzupełnienie zapisu art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy w sposób umożliwiający osobom samotnie wychowującym pełnoletnie dzieci otrzymujące rentę socjalną opodatkowanie według metody przewidzianej w tym przepisie. Taka zmiana zapewni jednocześnie tej grupie osób samotnie wychowujących dzieci uprawnienie do skorzystania z ulgi z tytułu wychowywania dzieci, przewidzianej w art. 27f ustawy.

Zważywszy, że proces legislacyjny jest czasochłonny, a jednocześnie zbliża się termin obliczenia podatku za 2007 r. proszę Pana Ministra o rozważenie wydania - w trybie 22 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) - rozporządzenia o zaniechaniu poboru podatku od osób samotnie wychowujących dzieci otrzymujące rentę socjalną do wysokości ulgi z tytułu wychowania dzieci (art. 27f ust. 2 ustawy). Za wydaniem takiego rozporządzenia przemawia okoliczność, że chodzi tu o rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji, również materialnej. Dodać należy, że nie wydaje się, aby były to liczne przypadki.

2. Uprzejmie proszę Pana Ministra o wyjaśnienie, czy samotnym rodzicom pełnoletnich uczniów kierowanych za granicę - w trybie art. 94 ustawy o systemie oświaty - w celu kształcenia oraz studentów studiów prowadzonych - w trybie art. 168 Prawa o szkolnictwie wyższym - wspólnie przez uczelnię polską i zagraniczną lub studentów odbywających część studiów na uczelniach zagranicznych (w ramach programów finansowanych przez różne instytucje, w tym Komisję Europejską) przysługuje prawo do opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy, a tym samym do ulgi z tytułu wychowywania dzieci ?

Uczestnictwo w Procesie Bolońskim zobowiązuje Polskę do takiego kształtowania nie tylko zasad edukacji lecz także rozwiązań podatkowych, aby nie hamowały one mobilności uczniów i studentów w celu edukacji. Sytuacja materialna osób samotnie wychowujących dzieci z reguły jest trudniejsza od sytuacji rodzin pełnych. Koszty wykształcenia za granicą nie powinny stanowić bariery dla dzieci pochodzących z rodzin niepełnych i zdobycie tego wykształcenia czynić nierealnym. Brak jest motywacji dla uregulowania powodującego, że rodziny niepełne, w których dzieci uczą się lub studiują za granicą znajdują się w gorszej sytuacji podatkowej od rodzin niepełnych, w których dzieci zdobywają wykształcenie w Polsce. Z tych względów zwracam się do Pana Ministra o rozważenie wystąpienia z inicjatywą ustawodawczą mającą za przedmiot zmianę art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy w sposób umożliwiający osobom samotnie wychowującym dzieci uczące się w szkołach zagranicznych i studiujące na uczelniach zagranicznych skorzystanie z metody opodatkowania przewidzianej w tym przepisie, a tym samym z ulgi z tytułu wychowywania dzieci. W mojej ocenie zmiana ta powinna dotyczyć przypadków odbywania nauki i zdobywania wykształcenia wyższego w szkołach i na uczelniach znajdujących się nie tylko na terenie państw Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego lecz również państw trzecich.

Łączę wyrazy szacunku

/-/ Janusz Kochanowski