



Warszawa, 05/05/2008r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*dr Janusz KOCHANOWSKI*

**RPO-584072-VI/08/AB**

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

**Pan**  
**Donald Tusk**  
**Prezes Rady Ministrów**  
**Warszawa**

***Wielce Szanowny Panie Premierze***

Zasady korzystania z ulgi określonej w art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 145, poz. 176 z późn. zm.; zwanej dalej „ustawą”), wywołują liczne protesty podatników wychowujących dzieci, którzy do ulgi nie są uprawnieni. Zgadzam się z zarzutami skarżących się, że doszło do nieuzasadnionego - i w pewnym stopniu przypadkowego - zróżnicowania sytuacji polskich rodzin, dalekiego od zasady równości i sprawiedliwości społecznej. Przedstawiam ten problem Panu Premierowi, bowiem dostrzegam potrzebę wprowadzenia istotnych zmian w systemie wspierania rodzin przez państwo, w tym na płaszczyźnie opodatkowania ich dochodów.

I. Ulga została wprowadzona od 1 stycznia 2007 r. przepisami ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588; zwana dalej „ustawą zmieniającą”), lecz jej wysokość w istotny sposób została podwyższona dopiero z dniem 18 października 2007 r. (art. 1 ustawy z 5 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. Nr 191, poz. 1361).

Stosownie do art. 27f ustawy podatnicy wychowujący w roku podatkowym własne lub przysposobione dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy, mogą odliczyć od podatku obliczonego zgodnie z art. 27, kwotę stanowiącą iloczyn liczby

wychowywanych dzieci i dwukrotności kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali. Za 2007 r. kwota ulgi wynosi 1145,08 zł, za 2008 r. - 1173,70 zł. Przed dniem 18 września 2007 r. wysokość ulgi była określona jako iloczyn liczby wychowywanych dzieci i kwoty 120 zł.

II.1. Rozwiązania systemowe wyłączające dochody z działalności rolniczej - z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej - oraz dochody z działalności leśnej z powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych automatycznie powodują że osoby osiągające dochody wyłącznie z tych działalności nie są uprawnione do ulg w podatku dochodowym, w tym do ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

W listach, które otrzymuję, skarżący się rolnicy dają wyraz swojemu głębokiemu rozgoryczeniu faktem, że nie przewidziano dla rodziców, którzy nie są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych świadczenia rekompensującego brak możliwości skorzystania z ulgi. Nie są w stanie zaakceptować sytuacji, w której państwo kieruje istotną pomoc materialną tylko do niektórych rodzin i to tych, których status majątkowy jest względnie dobry. Taką sytuację oceniają jako naruszającą konstytucyjną zasadę równości, bowiem ulga ma na celu wspieranie rodziny, a ich rodziny w niczym nie różnią się od rodzin podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i zasługują na takie samo wsparcie, mimo różnic w systemach opodatkowania dochodów.

2. Omawiana ulga przysługuje wyłącznie z tytułu wychowywania własnych lub przysposobionych dzieci, nie są zatem do niej uprawnieni opiekunowie prawni. Na gruncie art. 6 ust. 4 i 5 ustawy opiekun prawny - jeśli jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności - z tytułu wychowywania w roku podatkowym dzieci spełniających warunki wymienione w ust. 4, jest uprawniony do obliczenia podatku według metody przewidzianej w tym przepisie dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Ograniczenie ulgi do podatników wychowujących dzieci własne i przysposobione powoduje, że ulga nie przysługuje podatnikom pełniącym funkcję rodziny zastępczej dla wychowywanych dzieci.

Rodziny zastępcze są instytucjami pomocy społecznej tworzonymi w celu zapewnienia opieki dzieciom pozbawionym opieki rodzicielskiej z powodu wystąpienia w ich rodzinach różnego rodzaju sytuacji kryzysowych (art. 72 - 79

ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej; Dz. U. z 2004 r. Nr 64, poz. 593 z późn. zm.). Pełnienie funkcji rodziny zastępczej może być powierzone małżonkom lub osobie niepozostającej w związku małżeńskim. Rodziny zastępcze dzielą się na niezawodowe - spokrewnione z dzieckiem i niespokrewnione z dzieckiem - oraz zawodowe: wielodzietne, specjalistyczne i o charakterze pogotowia rodzinnego.

Rodzina zastępcza sprawuje opiekę nad powierzonym dzieckiem osobiście. Zapewnia warunki rozwoju i wychowania odpowiednie do jego stanu zdrowia i poziomu rozwoju. Dziecko pozostaje w rodzinie zastępczej do osiągnięcia pełnoletności, a nawet dłużej (zwłaszcza gdy jest to rodzina spokrewniona).

W piśmie z dnia 18 stycznia 2008 r. znak: DD/033/26/IMD/07/1922 Departament Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów poinformował, że nieuwzględnienie rodzin zastępczych jako uprawnionych do ulgi umotywowane jest tym, że rodziny zastępcze otrzymują pomoc pieniężną na częściowe pokrycie kosztów utrzymania każdego umieszczonego w niej dziecka, jak również inne świadczenia określone w rozporządzeniu Ministra Polityki Społecznej z dnia 18 października 2004 r. w sprawie rodzin zastępczych (Dz. U. Nr 233, poz. 2344 z późn. zm.), zaś kwoty otrzymywane z tego tytułu są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 21 ust. 1 pkt 24 ustawy).

Motywacja ta nie zasługuje na uwzględnienie. Art. 72 ust. 2 Konstytucji RP stanowi, że dziecko pozbawione opieki rodzicielskiej ma prawo do opieki i pomocy władz publicznych. Świadczenie tej pomocy - w tym oczywiście materialnej - ma zatem podstawę w Konstytucji i nie może być postrzegane jako nadzwyczajny przywilej. Objęcie świadczeń przyznawanych rodzinom zastępczym zwolnieniem od podatku również nie stanowi szczególnego przywileju, chodzi bowiem o środki, które w zasadniczej części zostaną wydatkowane przez państwo na zaspokojenie kosztów utrzymania dziecka, jeśli zostanie ono umieszczone w domu dziecka. Umieszczenie dziecka w rodzinie zastępczej stanowi i tak w zasadzie jedną z tańszych form zapewnienia dziecku właściwej opieki. Za pobyt dziecka w rodzinie zastępczej opłatę, do wysokości miesięcznej pomocy pieniężnej na częściowe pokrycie kosztów utrzymania dziecka umieszczonego w tej rodzinie, wnoszą rodzice (art. 79 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej). Nawet jeśli z wyegzekwowaniem tej opłaty od rodziców są istotne trudności, to i tak państwo musi pogodzić się z faktem ponoszenia kosztów utrzymania dzieci pozbawionych opieki rodzicielskiej. Nie istnieje możliwość uniknięcia tych kosztów, można jedynie wypracować taki system opieki, w którym pieniądze będą wydatkowane racjonalnie. Sprawowanie opieki nad

dziećmi w ramach rodzin zastępczych - nawet jeśli stanowi rozwiązanie nie w pełni doskonałe - mimo wszystko jest najlepszym gwarantem wszechstronnego zaspokojenia potrzeb dzieci pozbawionych opieki rodziców (poza przysposobieniem). Tak sprawowana opieka nie wymaga większych nakładów od ponoszonych na opiekę nad dziećmi umieszczonymi w domach dziecka.

Zrozumiałe jest rozgoryczenie podatników pełniących funkcję rodziny zastępczej, bowiem podejmują się oni bardzo trudnego zadania zapewnienia powierzonym im dzieciom prawidłowej opieki i wychowania, w zamian zaś są traktowani gorzej od rodziców naturalnych i osób, które przysposobiły dzieci. Tymczasem sytuacja materialna wielu rodzin zastępczych nie jest najlepsza.

3. Początkowo ulga z tytułu wychowania dzieci przewidziana była w wysokości 120 zł na jedno dziecko. Ze względu na wysokość została oceniona przez niektórych podatników jako nieistotna. Byli to m. in. podatnicy osiągających dochody z działalności gospodarczej, dla których wybrali opodatkowanie w zryczałtowanej formie lub stawką liniową. Ponieważ z ulgi mogą skorzystać wyłącznie podatnicy osiągający dochody opodatkowane na zasadach ogólnych warunkiem uzyskania uprawnienia do ulgi przez wskazaną grupę jest rezygnacja z opodatkowania w uproszczonych formach - a tej czynności podatnicy mogą dokonać wyłącznie do dnia 20 stycznia roku podatkowego. W sytuacji gdy ostateczna wysokość ulgi została określona we wrześniu 2007 r. podatnicy uzyskujący dochody opodatkowane w zryczałtowanej formie lub stawką liniową nie mieli możliwości dostosowania swojego postępowania do stanu prawnego obowiązującego przy obliczeniu podatku za 2007 r. i dokonania - ze względu na wysokość ulgi - zmiany formy opodatkowania. Nie nabyli zatem uprawnienia do odliczenia ulgi za 2007 r., a za 2008 r. odliczają pod warunkiem powrotu do opodatkowania na zasadach ogólnych.

W tej sprawie zwróciłem się do Ministra Finansów. W odpowiedzi z dnia 27 grudnia 2007 r. znak: DD2/033/0651/MWJ/MB7-15492 zostałem poinformowany, że propozycja rozszerzenia ulgi zostanie poddana dogłębnej analizie.

Nic jednak nie zmieni faktu, że podatnicy osiągający dochody z działalności gospodarczej opodatkowane w zryczałtowanych formach lub stawką liniową w terminie do dnia 20 stycznia 2007 r. nie znali ostatecznej wysokości ulgi, nie mieli zatem możliwości podjęcia świadomej decyzji czy ze względu na ulgę zrezygnować z opodatkowania w uproszczonej formie lub stawką liniową. Opodatkowanie w tych formach jest dla wielu podatników korzystne, jednak wiedza o rzeczywistej

wysokości ulgi mogła przyczynić się do zmiany decyzji w tym zakresie, zwłaszcza przez podatników mających na utrzymaniu kilkoro dzieci.

4. Z istoty podatku dochodowego wynika, że z ulg w nim przewidzianych - zarówno odliczanych od dochodu, jak i od podatku - korzystają wyłącznie podatnicy, którzy uzyskują dochody w takiej wysokości, że możliwe jest odliczenie ulgi. Z ulgi z tytułu wychowywania dzieci nie skorzystają - w całości lub w części - podatnicy, którzy osiągnęli dochody na tyle niewielkie, iż należny od nich podatek jest niższy od kwoty ulgi - nie odliczając zatem w całości lub w części. Może się zdarzyć, że z ulgi nie skorzystają podatnicy znajdujący się w zdecydowanie trudnej sytuacji materialnej. Do tej grupy zaliczają się m. in. podatnicy, których źródłem dochodu są renty z tytułu inwalidztwa.

W niezamożnych rodzinach odliczenie ulgi - z reguły częściowe - może przyczynić się do utraty uprawnień do skorzystania ze świadczeń materialnego wsparcia rodziny, a których przyznanie jest uzależnione od wysokości dochodu w rodzinie. Są to zasiłki rodzinne (art. 4 i nast. ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych - Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 z późn. zm.), dodatki mieszkaniowe (ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych - Dz. U. Nr 71, poz. 734 z późn. zm.), zaliczki alimentacyjne (ustawa z dnia 22 kwietnia 2005 r. o postępowaniu wobec dłużników alimentacyjnych oraz zaliczce alimentacyjnej (Dz. U. Nr 86, poz. 732 z późn. zm.)), stypendia szkolne dla uczniów (art. 90b i nast. ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty - Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.) oraz stypendia socjalne dla studentów (art. 173 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym - Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.). Zasiłek rodzinny ma na celu częściowe pokrycie wydatków na utrzymanie dziecka. Dodatek mieszkaniowy jest formą pomocy państwa dla osób, które nie są w stanie pokryć kosztów związanych z utrzymaniem mieszkania. Zaliczka alimentacyjna to świadczenie przysługujące osobie uprawnionej - do ukończenia przez nią 18 roku życia albo, w przypadku gdy uczy się w szkole lub w szkole wyższej, do ukończenia 24 roku życia - na poczet należnego świadczenia alimentacyjnego, ustalonego na podstawie tytułu wykonawczego, jeżeli egzekucja jest bezskuteczna. Stypendium szkolne może otrzymać uczeń znajdujący się w trudnej sytuacji materialnej, zaś stypendia socjalne to pomoc dla najuboższych studentów.

III. Wprowadzenie ulgi uwydatniło niepełny charakter regulacji zawartej w art. 6 ust. 4 ustawy. Przepis ten przewiduje szczególną, korzystną ekonomicznie metodę obliczenia podatku przez osoby samotnie wychowujące dzieci. Do skorzystania z tej

metody są uprawnione osoby wymienione w art. 6 ust. 5 ustawy wychowujące w roku podatkowym: dzieci małoletnie (pkt 1); dzieci, bez względu na ich 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).

Odwołanie w art. 27f ustawy do jej art. 6 ust. 4 powoduje, że jeśli dziecko - niezależnie od tego czy jest wychowywane przez małżonków, czy przez osobę samotną wskazaną w art. 6 ust. 5 - nie spełni warunków, o których mowa w tym przepisie, podatnik wychowujący to dziecko nie nabędzie prawa do ulgi. Dla osób samotnie wychowujących dzieci dodatkowym następstwem niespełnienia tych warunków jest utrata uprawnienia do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 ustawy.

Negatywne następstwa powodują postanowienia punktu 3 omawianego przepisu, w którym mowa o pełnoletnich dzieciach, w sytuacjach gdy:

1. dziecko uczy się w szkole za granicą lub kształci się na uczelni zagranicznej, mimo że uczestnictwo Polski w Procesie Bolońskim zobowiązuje do takiego kształtowania nie tylko zasad edukacji lecz także rozwiązań podatkowych, aby nie hamowały one mobilności uczniów i studentów w celu edukacji.

2. dziecko uzyskało dochody inne niż renta rodzinna, które nie są zwolnione od podatku i przekraczają kwotę niepowodującą obowiązku zapłaty podatku. W 2007 r. kwota niepowodującą obowiązku zapłaty podatku wynosiła 3015 zł, w 2008 r. - 3091 zł. Dla potrzeb art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy dochód uzyskany przez dziecko - stosownie do jej art. 9 ust. 2 - to przychód pomniejszony o koszty uzyskania, bez pomniejszenia o zapłacone składki na ubezpieczenie społeczne.

a) Szczególnym przypadkiem tej sytuacji jest otrzymywanie przez dziecko renty socjalnej. Świadczenie to przysługuje osobie pełnoletniej całkowicie niezdolnej do pracy z powodu naruszenia sprawności organizmu (ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej - Dz. U. Nr 135, poz. 1268 z późn. zm.).

Obok renty socjalnej osobie uprawnionej do niej może być wypłacany przez część roku zasiłek pielęgnacyjny, który jest przyznawany wyłącznie osobom niepełnosprawnym niezdolnym do samodzielnej egzystencji (art. 16 ust. 1 ustawy o świadczenia rodzinnych). Jeśli pełnoletnie dziecko uprawnione do renty socjalnej

otrzymuje przez część roku również ten zasiłek zastosowanie ma przepis art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy, zgodnie z którym w takich przypadkach osoba samotnie wychowująca dziecko - bez względu na wiek tego dziecka - nabywa prawo do obliczenia podatku według preferencyjnej metody, a tym samym do skorzystania z ulgi, zaś rodzice wspólnie wychowujący takie dziecko - do odliczenia ulgi.

Art. 16 ust. 4 ustawy o świadczeniach rodzinnych stanowi, że zasiłek pielęgnacyjny nie przysługuje osobie uprawnionej do dodatku pielęgnacyjnego. Do tego dodatku są uprawnione osoby otrzymujące emerytury lub renty, jeśli zostały uznane za całkowicie niezdolne do pracy oraz do samodzielnej egzystencji (art. 75 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych; Dz. U. z 2004 r. Nr 39, poz. 353 z późn. zm.). Przyznanie renty socjalnej powoduje utratę uprawnienia do zasiłku rodzinnego i nabycie uprawnienia do dodatku pielęgnacyjnego. Mimo, że oba te świadczenia są podobne ze względu na cel ich przyznania, dodatek pielęgnacyjny nie został wymieniony w art. 6 ust. 4 pkt 2, wobec czego zastosowanie ma pkt 3 tego przepisu. Dodatek jest wolny od podatku dochodowego od osób fizycznych lecz dochód z renty socjalnej otrzymywanej przez cały rok podatkowy przez dorosłe dziecko przekroczy kwotę niepowodującą obowiązku zapłaty podatku. Wychowujący to dziecko pojedynczy rodzic nie nabywa prawa do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 i do odliczenia ulgi, a w przypadku wychowywania tego dziecka przez oboje rodziców - rodzice nie nabywają uprawnienia do ulgi.

Otrzymywanie przez dziecko renty rodzinnej nie powoduje takich następstw.

b) Powszechnie staje się podejmowanie pracy sezonowej przez studentów, w tym poza granicami Polski. Osoby samotnie wychowujące pełnoletnie uczące się lub studiujące dzieci, mimo osiągania przez nie dochodów z pracy wykonywanej poza granicami Polski - niezależnie od wysokości tych dochodów - nie tracą uprawnienia do opodatkowania na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy, a tym samym prawa do ulgi rodzinnej, jeśli praca jest wykonywana w państwach, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła umowy przewidujące dla eliminacji podwójnego opodatkowania metodę wyłączenia z progresją. Na gruncie ustawy dziecko, które uzyskało dochody, do których zastosowanie ma art. jej 27 ust. 8, traktowane jako zwolnione od podatku.

W sytuacji gdy praca jest wykonywana w Polsce lub w państwach, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące metodę proporcjonalnego odliczenia lub nie zawarła takich umów,

osiągnięte dochody podlegają opodatkowaniu, jeśli przekroczą kwotę nie powodującą obowiązku zapłaty podatku. Jeśli w 2007 r. dochody przekroczyły kwotę 3015 zł osoba samotnie wychowująca pełnoletnie dziecko, które uzyskało takie dochody, utraciła prawo do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 oraz do odliczenia ulgi. W sytuacji osiągnięcia przez dzieci takich dochodów ich rodzice wspólnie je wychowujący nie nabyli uprawnienia do odliczenia ulgi.

Dochodem, którego uzyskanie przez pełnoletnie dziecko dla osoby samotnie je wychowującej oznacza utratę obu uprawnień mogą być m. in. odsetki od zaległych alimentów wypłaconych pełnoletniemu dziecku, jeśli odsetki przekroczą kwotę niepodlegającą opodatkowaniu. Odsetki od zaległych alimentów nie są zwolnione od podatku i w takiej sytuacji dziecko nie spełni warunków przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy. Alimenty płacone w terminie - a więc bez odsetek - na rzecz pełnoletniego dziecka, które nie ukończyło 25 roku życia, są zwolnione od podatku, nie wyłączają zatem uprawnienia do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 ustawy i do ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

Osoby, które znalazły się w takiej sytuacji nie są w stanie zrozumieć dlaczego wykonywanie pracy przez dziecko w Polsce powoduje utratę uprawnień do obliczenia podatku na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 i do ulgi z tytułu wychowywania dzieci, w sytuacji gdy uzyskanie przez pełnoletnie dziecko wynagrodzenia za pracę wykonywaną w Wielkiej Brytanii nie pozbawia jego rodziców tych uprawnień. Dlaczego fakt uzyskania przez dzieci nawet niewysokich dochodów - n.p. w postaci odsetek od zaległych alimentów - powoduje tak poważne następstwa podatkowe dla ich rodziców ?

Trudna sytuacja materialna rodziny motywuje młodych ludzi do podejmowania zajęć zarobkowych, bowiem od uzyskania tych dochodów może być uzależnione kontynuowanie przez nich nauki lub udzielenie pomocy materialnej rodzinie, np. młodszemu rodzeństwu.

W tych okolicznościach nie można dziwić się, że zainteresowani podatnicy oceniają negatywnie system podatkowy, który bez racjonalnego uzasadnienia promuje pozytywne zachowania obywateli tylko wybiórczo i pomija osoby znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej;

W sprawie pozbawienia osób samotnie wychowujących dzieci uprawnienia do obliczenia podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 w obu wskazanych przypadkach zwróciłem się do Ministra Finansów postulując wystąpienie z inicjatywą ustawodawczą mającą za przedmiot odpowiednią zmianę przepisu



umożliwiająca tym osobom obliczenie podatku według metody w nim przyjętej, a tym samym nabycie prawa do ulgi z tytułu wychowania dzieci. Nadto wnioskowałem o rozważenie wydania - w trybie art. 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.

Minister Finansów zgodził się z zarzutem, że w obu tych sytuacjach nastąpiło wyłączenie sporej części podatników z możliwości korzystania z preferencji podatkowych i zapewnił, że Ministerstwo Finansów rozważy podczas prac legislacyjnych nad najbliższą nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzenie postulowanych zmian. Minister nie uwzględnił wniosku o wydanie rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatku od osób samotnie wychowujących dzieci otrzymujące rentę socjalną. Argumentował, że w sytuacji gdy ulga jest odliczana od podatku, zaniechanie jego poboru w wysokości tej ulgi, nie da spodziewanego skutku, gdyż nie przełoży się na równoważny efekt w podatku. Zarówno w przypadku odliczenia od dochodu, jak i zaniechania poboru podatku od określonego dochodu, korzyść finansowa dla podatnika jest różna - w zależności od wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika. Ponadto stwierdził, że u samotnego rodzica będącego w trudnej sytuacji materialnej, zaniechanie poboru podatku w proponowanej formie nie spowoduje, by jego korzyść finansowa odpowiadała kwocie ulgi.

IV. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej podano, że celem ulgi z tytułu wychowywania dzieci jest wspieranie rodziny przez system podatkowy. W taki sposób ulgę tę postrzegają osoby wychowujące dzieci licząc jednak, że wsparcie to będzie miało powszechny charakter.

Oczekiwania te mają podstawę w zasadach konstytucyjnych. Art. 18 Konstytucji RP stanowi, że małżeństwo, jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. Dopełnieniem normy ogólnej wyrażonej w art. 18 Konstytucji jest jej art. 71 ust. 1 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.”

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 ciężący na ustawodawcy obowiązek oparty na art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP.

W tym orzeczeniu Trybunał wskazał jednoznacznie, że rozwiązania prorodzinne w podatku dochodowym od osób fizycznych należy oceniać przy uwzględnieniu zasady ochrony rodziny i to one powinny je ukierunkowywać.

Problem bezzasadnego zróżnicowania uprawnienia do ulgi z tytułu wychowywania dzieci został dostrzeżony przez grupę posłów. W druku sejmowym z dnia 21 listopada 2007 r. nr 130 zgłoszony został poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych. Zaproponowana została w nim zmiana ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 z późn. zm.) polegająca na wprowadzeniu świadczenia z tytułu niemożności pełnego lub częściowego wykorzystania odliczenia podatkowego, o którym mowa w art. 27 f ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tym projektem świadczenie to otrzymają osoby, które - z różnych przyczyn - nie mogą skorzystać z ulgi z tytułu wychowywania dzieci. Będą to zatem podatnicy podatku rolnego; osoby o tak niskich dochodach, że nie odliczą ulgi lub odliczają częściowo; podatnicy opodatkowani stawką liniową 19 % lub w zryczałtowanych formach, a także rodziny zastępcze. Jeśli ustawa zostanie uchwalona będziemy mieli do czynienia z formą jednorazowego zasiłku - częściowo podlegającego odliczeniu w zeznaniach i wypłacanego jako nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych, a częściowo jako świadczenie rodzinne wypłacane przez urzędy gminy.

W dniu 8 stycznia 2008 r. projekt został skierowany do Komisji Polityki Społecznej i Rodziny. Rada Ministrów zajęła wobec tego projektu negatywne stanowisko, m. in. ze względu na błędy polegające na nieokreśleniu wieku dziecka, na które przysługiwać będzie świadczenie i uprzywilejowaniu małżonków, z których jedno skorzystało z ulgi, a drugie - nie będąc podatnikiem podatku dochodowego - skorzysta ze świadczenia, bowiem możliwość taka nie została wyłączona. Wskazano na bezpodstawność przyznania świadczenia rodzinom zastępczym i rolnikom. Stwierdzono również, że wprowadzenie do budżetu systemu świadczeń rodzinnych, obok dotychczasowego zakresu wsparcia, specjalnego świadczenia w wysokości 1145,08 zł rocznie, a 95,42 zł miesięcznie w przeliczeniu na jedno dziecko, przysługującego bez względu na osiągnięty przez osobę uprawnioną dochód, powoduje zaburzenie systemu świadczeń rodzinnych, kierowanych wyłącznie do osób spełniających określone kryterium dochodowe (druk Sejmu VI kadencji z 19 marca 2008 r.).

Nie można podzielić poglądu, że proponowane przez grupę posłów świadczenie zaburzy system świadczeń rodzinnych, bowiem oceny systemu materialnego wsparcia rodzin nie należy ograniczać do uregulowań ustawy o świadczeniach rodzinnych lecz uwzględnić w niej podatkowe prorodzinne rozwiązania. System ten został zaburzony przez wprowadzenie ulgi z tytułu wychowywania dzieci, ustalonej w znaczącej kwocie, a jednocześnie adresowanej wybiórczo i pomijającej tak bardzo liczną oraz zróżnicowaną grupę osób wychowujących dzieci, że wprowadzenie proponowanego w projekcie świadczenia znajduje uzasadnienie w konstytucyjnych zasadach równości, sprawiedliwości społecznej i ochrony rodziny (art. 31 ust. 1 w zw. z art. 2 i art. 18 w zw. z art. 71 ust. 1 Konstytucji RP).

Przyznanie rodzicom pozbawionym możliwości skorzystania z ulgi prawa do omawianego świadczenia nie daje podstaw do domagania się - jak podniesiono w stanowisku Rady Ministrów - „...wprowadzenia do systemu prawa świadczeń z tytułu np. niemożności skorzystania z ulgi internetowej, odsetkowej, rehabilitacyjnej, wspólnego rozliczenia się czy innej ulgi.”

Przyznanie podatnikom ulgi z tytułu wychowywania dzieci wykazało, jak dalece dotychczasowa polityka wobec rodzin jest niespójna i przyczynia się do niedopuszczalnego różnicowania sytuacji polskich rodzin, w tym rodzin zastępczych. Unaocznioło brak ujednoczonego stanowiska co do ogólnych założeń polityki państwa w zakresie materialnego wsparcia rodzin. Jeśli wsparcie wobec pewnej grupy rodzin następuje bez poszanowania kryterium dochodowości stosowanego w drugim systemie materialnej pomocy dla rodzin to mamy do czynienia z ewidentną niespójnością obu tych systemów, powodującą skutki niemożliwe do zaakceptowania. Okoliczność, że system podatkowy jest odrębny w stosunku do systemu świadczeń rodzinnych nie oznacza, że każdy z tych systemów może być kształtowany według tak dalece odmiennych reguł, że różnicuje w sposób wysoce istotny - i w pewnym stopniu przypadkowy - sytuację rodzin powodując, że rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej nie nabywają uprawnień do korzyści finansowych związanych z zastosowaniem ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

Zwracam się zatem do Pana Premiera o dokonanie przez Radę Ministrów ponownej oceny projektu ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach rodzinnych przyjmującej za punkt odniesienia konstytucyjne zasady równości, sprawiedliwości społecznej i ochrony rodziny lub o podjęcie przez Radę Ministrów prac nad przygotowaniem projektu ustawy, której celem będzie wprowadzenie instrumentów znoszących skutki różnicowania w zakresie materialnego wsparcia rodzin,

spowodowanego zastosowaniem ulgi z tytułu wychowywania dzieci, z uwzględnieniem interesu rodzin zastępczych.

Bez względu na stanowisko Pana Premiera w tej kwestii pragnę dodatkowo zauważyć.

Stoimy przed nagłą koniecznością wypracowania nowych spójnych rozwiązań w zakresie materialnego wspierania rodzin, również poprzez system podatkowy. Wymaga to skoordynowanych działań kilku resortów i wspólnego wypracowania podstawowych założeń w tym zakresie, z uwzględnieniem możliwości budżetu państwa. Będzie to oczywiście proces czasochłonny ale istniejąca aktualnie sytuacja wskazuje, jak dalece rozwiązania prorodzinne w podatku dochodowym od osób fizycznych nie nadążają za zmianą stosunków społecznych i ekonomicznych spowodowaną m. in. przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej.

Pragnę poddać pod rozagę Pana Premiera czy w pierwszej kolejności nie należałoby dokonać zmian art. 6 ust. 4 pkt 3 ustawy poprzez uchylenie przyjętego w tym przepisie swoistego kryterium dochodowości - stosowanego wobec pełnoletnich dzieci, a w istotny sposób wpływającego na sytuację podatkową ich rodziców - w postaci kwoty dochodu niepodlegającego opodatkowaniu. Wprawdzie kryterium to ma źródło w unormowaniach ustawy, w żadnym jednak stopniu nie wyraża faktycznej sytuacji materialnej rodziny, bowiem pełnoletnie dziecko może osiągać dochody wolne od podatku, i to znaczące. Łączne opodatkowanie małżonków od sumy ich dochodów nie jest uzależnione od tego kryterium.

Wspieranie rodzin niepełnych poprzez system podatkowy znajduje uzasadnienie w zasadach konstytucyjnych. W mojej ocenie nadszedł odpowiedni czas na odstępianie od omawianego kryterium, bowiem z punktu widzenia zasady ochrony rodziny jest ono niepełne - i przez to niesprawiedliwe - gdyż nie odzwierciedla ani faktycznych dochodów pełnoletniego dziecka, ani sytuacji materialnej rodziny niepełnej.

***Łączę wyrazy szacunku***

***/-/ Janusz Kochanowski***