



RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

2017 r.

**Adam Bodnar**

**V.511.115.2016.KB**

V.511.115.2016

**Pan Mateusz Morawiecki**  
**Wiceprezes Rady Ministrów**  
**Minister Rozwoju i Finansów**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

W nawiązaniu do odpowiedzi Pana Premiera (znak: PSI.845.33.2016), dotyczącej problemu opodatkowania darowizn przekazywanych na rzecz wychowanków rodzin zastępczych przez ich rodziców zastępczych, pragnę odnieść się do przedstawionego w nim stanowiska.

W odpowiedzi na sygnalizowane przeze mnie problemy stwierdzono, że ulgi podatkowe w systemie prawa podatkowego stanowią odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania), a ich stosowanie nie może być wynikiem zastosowania wykładni rozszerzającej.

Przedstawiony wyżej pogląd zbieżny jest ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym przepisy regulujące ulgi i zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły<sup>1</sup>. Pragnę jednakże zauważyć, że w/w praktyka judykatury przez wielu reprezentantów doktryny prawniczej<sup>2</sup> została skrytykowana. Podnoszą oni, że analiza treści zasady sprawiedliwości podatkowej oraz celów i funkcji ulg oraz zwolnień wskazuje, że nie jest uzasadnione stanowisko, zgodnie z którym ulgi i zwolnienia są odstępstwem od tej zasady. Niesłuszne są dyrektywy interpretacyjne oparte na konieczności bardzo wąskiej interpretacji wszelkich ulg i zwolnień podatkowych. Są one działaniem *contra legem* i naruszają zasady konstytucyjne oraz zasady

---

<sup>1</sup> m.in. w wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn.. akt II FSK 736/10

<sup>2</sup> W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s.87-88; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s.147

prawa podatkowego. Jeżeli ustawodawca uznał cele pozafiskalne (ekonomiczne lub społeczne) za na tyle ważne – poświęcając dla nich zasadę równości opodatkowania – to nie można tych celów narażać na niezrealizowanie poprzez stosowanie wąskiej wykładni przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe<sup>3</sup>.

Uważam, że system podatkowy ma spełniać cele nie tylko fiskalne, ale również powinien służyć realizacji celów pozapodatkowych, w tym również społecznych. Realizacja celów prorodzinnych powinna mieć zatem charakter generalny a nie selektywny, pozostawałoby to bowiem w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości opodatkowania.

Jednym z kluczowych obszarów aktywności polskich władz publicznych w ostatnich latach jest wsparcie rodziny. Wyrazem tej aktywności było wprowadzenie w 2007 r. ulgi prorodzinnej w podatku dochodowym od osób fizycznych, a w kwietniu 2016 r. programu 500+. Zgodnie z zapowiedziami wspieranie rodzin będzie nadal priorytetem rządu. Z tego względu nie budzi wątpliwości, że w centrum zainteresowania władz publicznych powinny znajdować się również problemy dotyczące rodziny zastępcze, w tym kwestie związane z usamodzielnianiem się wychowanków pieczy zastępczej.

Jak wskazałem w swoim wcześniejszym wystąpieniu, rodziny zastępcze podejmują próbę stworzenia dziecku zastępczego środowiska rodzinnego o charakterze trwałym, w którym będzie mogło przebywać aż do dorosłości. Rodziny te gotowe są również wspierać swoich wychowanków w dorosłym życiu, chcąc im ułatwić usamodzielnienie się m.in. poprzez przekazanie mieszkania lub wyposażenia. Konieczność uregulowania podatku jest jednak dużym obciążeniem finansowym dla wychowanków, dlatego brak analogicznych zwolnień w tym zakresie w u.p.s.d. może być odbierany jako krzywdzący i naruszający zasadę sprawiedliwości opodatkowania. W tym kontekście, proponowane przez mnie prorodzinne rozwiązania dotyczące obowiązku podatkowego wychowanków rodzin zastępczych, wynikającego z ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2017 r. poz. 833, dalej: „u.p.s.d.”) należy uznać za jak najbardziej pożądane.

Odnosząc się natomiast do kwestii pojęcia „rodziny” i uznania, że określenie to powinno być rozumiane wąsko jako rodziców, dzieci i krewnych, to pragnę zauważyć, że w ogólnym prawie podatkowym tj. na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) nie sformułowano legalnej definicji rodziny. Terminem rodzina posłużono się jedynie przy określeniu odpowiedzialności podatkowej tzw. członków rodziny (art. 111 O.p.). W u.p.s.d. natomiast wyłączenie od opodatkowania osób najbliższych powiązane z kryterium więzów rodzinnych i podziałem podatników na grupy podatkowe. Regulacje te nie odnoszą się jednak bezpośrednio do pojęcia „rodziny”. Należy zatem stwierdzić, że brak jest uniwersalnej definicji rodziny,

---

<sup>3</sup> B. Brzeziński, *Szkice wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s.88

którą można byłoby stosować w całym systemie prawa podatkowego.<sup>4</sup> Trudno zatem zaakceptować zaprezentowane w piśmie zawężające rozumienie pojęcia „rodzina”, które zostało ograniczone do kilku kategorii osób tj. rodziców, dzieci i krewnych.

W nadesłanym piśmie wskazano również, że w przypadku darowizn dla wychowanków rodzin zastępczych bardziej zasadny byłby system indywidualnych ulg podatkowych, uregulowanych w art. 67a O.p., ponieważ pozwoliłby udzielić pomocy tym, którzy najbardziej potrzebują wsparcia.

Ustosunkowując się do tej argumentacji pragnę zauważyć, że instytucja ulg w spłacie zobowiązań podatkowych opiera się na konstrukcji uznania administracyjnego, ponadto przesłanki ulg zostały sformułowane przy użyciu klauzul generalnych – ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego. Ustawodawca pozostawił więc organowi wybór rozstrzygnięcia i nawet przy zaistnieniu w/w przesłanek organ może wydać decyzję negatywną dla podatnika. W praktyce powoduje to wiele problemów z faktyczną możliwością uzyskania ulg w spłacie zobowiązań przez podatników. Jest to utrudnione również z uwagi na dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko, zgodnie z którym zastosowana w przepisach podatkowych konstrukcja uznaniowości wyłącza możliwość przeprowadzania przez sąd kontroli legalności w odniesieniu do istoty rozstrzygnięcia.

Z uwagi na powyższe wątpliwe jest, czy organ podatkowy każdorazowo przychyli się do wniosku wychowanka pieczy zastępczej o zastosowanie ulgi, licząc na zrozumienie władz lokalnych. Jak wskazano bowiem w piśmie: *należy liczyć się z przychylnością władz lokalnych przy rozpatrywaniu wniosków dzieci z rodzin zastępczych, w szczególności, w przypadku podatku z tytułu nabycia lokalu lub budynku, gdy osoby te nie mają zaspokojonych potrzeb mieszkaniowych. W ten sposób władze lokalne będą w swoisty sposób zwolnione z ewentualnej potrzeby zapewnienia tym osobom lokali socjalnych.*

W tym kontekście pragnę zauważyć, że jak wynika z przedstawionej przez Najwyższą Izbę Kontroli (dalej: „NIK”) *Informacji o Wynikach Kontroli Pomoc w usamodzielnieniu się pełnoletnich wychowanków pieczy zastępczej*<sup>5</sup>(dalej: „Informacji”), możliwość zapewnienia przez powiaty odpowiednich warunków mieszkaniowych dla wychowanków rodzin zastępczych jest ograniczona. Powiaty, które są odpowiedzialne za zapewnienie pomocy usamodzielniającym się wychowankom, nie posiadają własnej bazy lokalowej. Zapewnienie lokalu mieszkalnego osobie pozbawionej samodzielnej możliwości jego pozyskania jest zadaniem wydziałów mieszkalnictwa gminy. Przy deficytach lokali socjalnych i komunalnych w gminach, pracownicy Powiatowego Centrum Pomocy Rodzinie (dalej: „PCPR”) rzadko mają wpływ na przyznanie lokalu osobie usamodzielnianej. Pomoc PCPR sprowadza się tylko do napisania pisma popierającego wychowanka do urzędów gmin.

---

<sup>4</sup> K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa, 2013

<sup>5</sup> Nr ewid. 189-4101-001-00/2014, kontrolą objęto lata 2012-2013 oraz w zakresie efektywności wybranych instrumentów również rok 2014.

Tymczasem okres oczekiwania na lokal w zależności od gminy, może wynosić od kilku miesięcy do nawet kilkunastu lat.

We wskazanej wyżej *Informacji* NIK zasygnalizowała jednocześnie, że rozwiązania w zakresie pomocy w usamodzielnieniu się pełnoletnich wychowanków pieczy zastępczej wprowadzone z dniem 1 stycznia 2012 r. przez ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 967, z późn. zm.) są niewystarczające. Dotyczy to w szczególności problemów w uzyskaniu odpowiednich warunków mieszkaniowych. Z tego względu duża część wychowanków pieczy zastępczej nie staje się samodzielną, lecz po prostu z jednej formy pomocy przechodzi w inną: korzysta z pomocy społecznej i zasiłków dla bezrobotnych. Następstwem długiego oczekiwania na mieszkania komunalne jest również niejednokrotnie powrót do środowisk rodzinnych, często z obszaru wykluczenia społecznego.

Analiza przedstawionej przez NIK *Informacji* wskazuje zatem na potrzebę stworzenia całościowego systemu, w którym młodzi ludzie opuszczający pieczę zastępczą, mieliby zapewnione odpowiednie wsparcie finansowe, emocjonalne i społeczne. W tym zakresie postulowane przeze mnie zmiany w u.p.s.d, polegające na przyznaniu rodzinom zastępczym takich samych uprawnień, jak te przysługujące rodzicom i ich dzieciom naturalnym wspomogłyby podejmowane przez państwo wysiłki zapewnienia wychowankom tych rodzin odpowiedniego wsparcia w wejściu dorosłe życie. Wsparcie osób opuszczających pieczę zastępczą jest wszakże obowiązkiem państwa.

W związku z powyższym, na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2017 r. poz. 958), zwracam się do Pana Premiera z uprzejmą prośbą o ponowne rozważenie możliwości nowelizacji u.p.s.d. w postulowanym przeze mnie zakresie.