



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

2018 r.

**Adam Bodnar**

**V.511.46.2018.KB**

V.511.46.2018

**Pani Teresa Czerwińska**  
**Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Pragnę zwrócić uwagę na problem związany ze zmianami w zakresie możliwości korzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez opiekunów osób z niepełnosprawnościami mających na utrzymaniu dorosłe osoby z niepełnosprawnościami.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.f.”), odliczeniu od dochodu podlegają wydatki na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesione w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne. Należy zauważyć, że prawo do skorzystania z omawianej ulgi przysługuje nie tylko podatnikom, którzy są osobami niepełnosprawnymi, ale również podatnikom, na których utrzymaniu są osoby niepełnosprawne.

Zakres podmiotowy ulgi w tym przypadku precyzuje przepis art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., który stanowi, że prawo do odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne ma również podatnik, na którego utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione oraz obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka (teściowie), rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowie - jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 10800 zł. Jak wskazano w zdaniu drugim art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., do dochodów tych nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.

W wyniku nowelizacji u.p.d.o.f. zmieniony<sup>1</sup> został art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. poprzez podniesienie limitu dochodu osób niepełnosprawnych z 9120 zł do 10800 zł i dodanie wyraźnego zastrzeżenia, że z dochodów osób niepełnosprawnych warunkujących uzyskanie ulgi wyłączone zostały alimenty na rzecz dzieci. Nowa regulacja weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. i ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

W odpowiedzi na interpelację poselską<sup>2</sup> resort finansów poinformował, że w pojęciu dochodu osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika mieszczą się wszystkie uzyskane przez tę osobę dochody, w tym zwolnione od podatku, np. zasiłek pielęgnacyjny.

Jednocześnie z informacji dostępnych na stronie internetowej [www.niepelnosprawni.pl](http://www.niepelnosprawni.pl) wynika, że na prośbę grupy dyskusyjnej Prawa Niepełnosprawnych w Polsce resort finansów udzielił wyjaśnień<sup>3</sup> wątpliwości związanych z obliczaniem dochodu osób niepełnosprawnych dla potrzeb skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej przez ich opiekunów. W piśmie tym wskazano, iż *za zupełnie nieuprawnione należy uznać pojawiające się w przestrzeni medialnej tezy, że nowelizacja przepisów regulujących ulgę rehabilitacyjną spowodowała obowiązek zaliczania - od dnia 1 stycznia 2018 r. - do dochodów osoby niepełnosprawnej zasiłku pielęgnacyjnego. Nawet pobieżna analiza nowelizacji ustawy i jej uzasadnienia nie daje podstawy do takiego stwierdzenia (...). Gdyby zamiarem ustawodawcy było wykluczenie z zakresu tego przepisu danych dochodów (opodatkowanych, czy też podlegających zwolnieniu z opodatkowania), to wprost wymieniły je w tej normie, co uczynił obecnie w zakresie alimentów, korzystających ze zwolnienia podatkowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. a u.p.d.o.f.*

Cytowane wyżej wyjaśnienia resortu finansów w zakresie rozumienia pojęcia dochodu i konieczności wliczania do niego zasiłku pielęgnacyjnego zostały odebrane przez podatników jako niejednoznaczne, czego konsekwencją jest ich niepewność, co do faktycznej możliwości skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej.

Pojawiające się w mediach informacje, że nowelizacja przepisów dotyczących ulgi rehabilitacyjnej spowodowała obowiązek zaliczania do dochodu osoby niepełnosprawnej zasiłku pielęgnacyjnego są konsekwencją nieprecyzyjności przepisu obowiązującego w poprzednim kształcie skutkującego wątpliwościami podatników w zakresie istniejących zasad obliczania dochodu. Pragnę zauważyć, że do czasu zmiany w/w regulacji i doprecyzowania, jakie dochody należy uwzględnić przy obliczaniu dochodu osoby niepełnosprawnej, przedmiotem sporu była kwestia, czy alimenty i zasiłek pielęgnacyjny

---

<sup>1</sup> Przez art. 1 pkt 16 lit. d ustawy z dnia 27 października 2017 r. (Dz. U. poz. 2175) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2018 r.

<sup>2</sup> Odpowiedź z dnia 20 grudnia 2017 r. Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Pana Pawła Gruzy na interpelację nr 18272 Pani Posel Izabeli Leszczyny.

<sup>3</sup> Pismo Głównego specjalisty ds. legislacji, Departament Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów Pani Iwony Molendy – Detyny, Prawa Niepełnosprawnych w Polsce, Otwarta grupa na Facebook-u z dnia 18 lutego 2018 r.

wliczane są do tego dochodu. W jednym ze swoich orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny<sup>4</sup> (dalej: „NSA”) uznał, że ustawodawca określając w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. limit dochodu osoby niepełnosprawnej nie zdefiniował tego dochodu jako „dochodu podlegającego opodatkowaniu”, nie ograniczył sposobu opodatkowania tych dochodów oraz nie dokonał zastrzeżenia, z którego wynikałoby, że do dochodów, o których mowa w w/w przepisie, nie wlicza się dochodów wolnych od podatku dochodowego. Mimo takiego stanowiska NSA, w praktyce nadal istniały wątpliwości, czy zasiłek pielęgnacyjny i alimenty wliczane są do dochodu, którego wysokość warunkowała możliwość skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej.

Odnosząc się do zasad obliczania dochodu osób niepełnosprawnych - którego wysokość warunkuje możliwość skorzystania przez ich opiekunów tych osób z ulgi rehabilitacyjnej - pragnę zwrócić uwagę Pani Minister na niekorzystny społeczny aspekt istniejącego obecnie rozwiązania.

W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał, że wyłączenie alimentów z limitu nie będzie już ograniczać możliwości stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka. Należy jednak zauważyć, że ograniczenie dokonanego wyłączenia tylko do alimentów (z pominięciem zasiłku pielęgnacyjnego) będzie uniemożliwiać wielu opiekunom osób niepełnosprawnych skorzystanie z ulgi rehabilitacyjnej. W sytuacji pobierania przez osobę niepełnosprawną renty socjalnej oraz zasiłku pielęgnacyjnego<sup>5</sup> dojdzie bowiem do przekroczenia limitu określonego w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

Konsekwencją tego będzie utrata możliwości skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej i uniemożliwienie rodzinom osób z niepełnosprawnościami odliczenia wydatków poniesionych na ich rehabilitację. Istniejące rozwiązanie jest odbierane przez środowisko rodzin osób z niepełnosprawnościami jako krzywdzące i niesprawiedliwe. Również w moim odczuciu przepisy u.p.d.o.f. dotyczące ulgi rehabilitacyjnej w ich obecnym kształcie mogą stać się źródłem istotnego problemu społecznego. Znaczna część dorosłych osób z niepełnosprawnościami nie może podjąć pracy zawodowej z uwagi na swój stan zdrowia, cały zatem ciężar utrzymania tych osób oraz finansowania niezbędnych zabiegów leczniczo - rehabilitacyjnych spoczywa na rodzinie. Pozbawienie tych rodzin prawa do ulgi rehabilitacyjnej jest poważnym utrudnieniem ekonomicznym, którego skutkiem może być ograniczenie korzystania przez osoby z niepełnosprawnościami z różnych form rehabilitacji.

Pragnę zauważyć, że przy określaniu przesłanek warunkujących pomniejszenie dochodu o wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne ustawodawca nie powinien pomijać celu ulgi rehabilitacyjnej, którym jest ułatwienie osobom z niepełnosprawnościami prowadzenia normalnego życia. Odliczenia mają spełniać bowiem rolę bodźca,

---

<sup>4</sup> Wyrok z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2258/11.

<sup>5</sup> Wysokość dochodu za 2017 r. z tytułu renty socjalnej wyniosła 9 882,70 zł a zasiłku pielęgnacyjnego 1836,00 zł.

zachęcającego i ułatwiającego niepełnosprawnym rehabilitację. Jestem świadom tego, że ustawodawca posiada swobodę w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, a także ich znoszeniu lub ograniczaniu. Jednak w dziedzinie prawodawstwa podatkowego szczególne znaczenie ma nakaz urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, którego przejawem jest postulat tzw. sprawiedliwości podatkowej. Postulat ten oznacza m.in., że przy określaniu wysokości podatku należy brać pod uwagę zdolność podatkową oraz szczególną sytuację faktyczną podatników.

Nie ulega wątpliwości, że sytuacja osób z niepełnosprawnościami, a także osób, na utrzymaniu których są osoby z niepełnosprawnościami jest szczególna. Stosownie do art. 69 Konstytucji RP, władze publiczne mają obowiązek udzielić osobom niepełnosprawnym pomocy w zabezpieczaniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. Zabezpieczenie egzystencji oznacza istnienie niezbędnych gwarancji finansowych i rzeczowych zapewniających osobom niepełnosprawnym odpowiednie warunki życia, co związane jest z realizacją godności człowieka.

Ustawodawca może w szczególności posługiwać się instrumentami prawa daninowego w celu wykreowania stosownych mechanizmów legislacyjnych umożliwiających realizację tego zadania - jednym z takim mechanizmów jest ulga rehabilitacyjna dla opiekunów mających na utrzymaniu osoby z niepełnosprawnościami. Z tego względu trudne do zaakceptowania jest ograniczenie możliwości korzystania z tej ulgi przez tysiące rodzin osób z niepełnosprawnościami.

Pragnę zauważyć, że opieka i pomoc dla osoby z niepełnosprawnościami stanowi duże obciążenie finansowe dla rodziny i przy braku odpowiedniego wsparcia rodziny te zagrożone są niedostatkiem. Z drugiej strony, brak rodziny oznacza dla osoby z niepełnosprawnościami większą dotkliwość wszystkich typowych ograniczeń, jakie napotykają osoby z niepełnosprawnościami. Rodzina jest tą grupą, od której osoby z niepełnosprawnościami uzyskują największą pomoc i wsparcie. Tak ważne jest zatem odpowiednie wsparcie rodzin osób z niepełnosprawnościami, w tym m.in. w formie ulg i zwolnień podatkowych.

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 Pani Minister z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w sprawie oraz o poinformowanie mnie, czy resort finansów planuje podjęcie działań w celu rozwiązania sygnalizowanego przez mnie problemu poprzez m.in. wyłączenie zasiłku pielęgnacyjnego z dochodu osoby niepełnosprawnej.