



Warszawa, dnia 18 czerwca 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

DD3.054.17.2021

Pan
Tomasz Grodzki
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z oświadczeniem złożonym przez panią senator Agnieszkę Gorgoń-Komor podczas 23. posiedzenia Senatu RP 15 kwietnia 2021 roku, proszę przyjąć następujące wyjaśnienia.

Ustawa PIT¹⁾ reguluje opodatkowanie dochodów osób fizycznych, określając m.in. przedmiot i podmiot opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia podatkowe.

Zgodnie z art. 1 ustawy PIT podmiotem opodatkowania jest osoba fizyczna, a opodatkowany jest dochód przez nią uzyskany.

Stąd przepisy ustawy PIT w swoich regulacjach nie odnoszą się do pojęcia gospodarstwa domowego jako podmiotu opodatkowania.

Należy zauważyć, iż podstawową funkcją opodatkowania jest funkcja fiskalna, czyli uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych.

Wyróżnia się również funkcję stymulacyjną podatków. Poprzez np. obniżone stawki podatkowe, ulgi (np. ulga rehabilitacyjna, ulga na dzieci) lub zwolnienia wspiera się (wywołuje określone działania) procesy społeczne i gospodarcze, zasadne z punktu widzenia państwa i obywateli.

W przypadku ulgi rehabilitacyjnej²⁾ podatnik będący osobą z niepełnosprawnościami może odliczyć wydatki jakie poniósł na własne cele rehabilitacyjne i ułatwiające wykonywanie czynności życiowych. Katalog tych wydatków jest szeroki i praktycznie nieograniczony żadnym limitem³⁾.

Nie jest natomiast prawdą, że korzystanie z ulg w podatku dochodowym przez osoby z niepełnosprawnościami obwarowane jest wysokością uzyskiwanego przez nie dochodu. Stąd należy podkreślić, że każda osoba z niepełnosprawnościami może korzystać z omawianej ulgi bez względu na wysokość uzyskiwanego dochodu.

Wysokość jej dochodów warunkuje natomiast możliwość skorzystania z ulgi przez bliską jej osobę.

Zatem w przypadku podatników, którzy mają na utrzymaniu osoby z niepełnosprawnościami, którzy chcą dokonać odliczenia wydatków od swojego dochodu, obowiązuje limit dochodowy dotyczący dochodów osoby z niepełnosprawnościami, który de facto wskazuje, że osoba ta

¹⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.).

²⁾ Art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT.

³⁾ Art. 26 ust. 7a ustawy PIT.

pozostaje na utrzymaniu⁴⁾ członka swojej najbliższej rodziny. Limit ten wynosi dwunastokrotność kwoty renty socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Do dochodów mających wpływ na wspomniany limit nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4, świadczenia uzupełniającego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 100a, zasiłku pielęgnacyjnego oraz tzw. 13-tej emerytury⁵⁾ i 14-tej emerytury⁶⁾.

Jest to ewidentny wyjątek, jeżeli chodzi o korzystanie z ulg podatkowych. Z uwagi na charakter ulgi rehabilitacyjnej oraz w wielu przypadkach uwarunkowany stanem zdrowia brak możliwości uzyskiwania przez osobę z niepełnosprawnościami dochodu, uznano za społecznie ważne i pożądane, aby podatnikowi mającemu na utrzymaniu taką osobę dać prawo do odliczenia ponoszonych przez niego wydatków. Taka możliwość częściowo wypełnia postulat dot. wspólnego rozliczenia, bowiem w takim przypadku osoba bliska ma możliwość odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne, mimo że sama nie jest osobą z niepełnosprawnością.

Kwestie osób z niepełnosprawnościami w systemie podatkowym mają charakter priorytetowy. Dlatego też katalog zwolnień przedmiotowych ustawy PIT adresuje część zwolnień do obywateli znajdujących się w trudnej sytuacji zdrowotnej. Przykładowo wolne od podatku dochodowego są:

- ✓ dodatek pielęgnacyjny, zasiłki dla opiekunów otrzymane na podstawie przepisów o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów⁷⁾,
- ✓ otrzymywane, zgodnie z odrębnymi przepisami, świadczenia na rehabilitację zawodową, społeczną i leczniczą osób niepełnosprawnych ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, z zakładowych funduszy rehabilitacji osób niepełnosprawnych lub zakładowych funduszy aktywności⁸⁾,
- ✓ świadczenie uzupełniające otrzymane na podstawie przepisów o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji⁹⁾,
- ✓ alimenty na rzecz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną¹⁰⁾.

Ponadto należy wskazać na ulgę na dzieci uregulowaną w art. 27f ustawy PIT. Z ulgi tej może korzystać podatnik wychowujący małoletnie dziecko, który w roku podatkowym:

- 1) wykonywał władzę rodzicielską,
- 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało,
- 3) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

⁴⁾ Art. 26 ust. 7e ustawy PIT.

⁵⁾ Art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. poz. 321, z późn. zm.).

⁶⁾ Art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 21 stycznia 2021 r. o kolejnym w 2021 r. dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. poz. 432).

⁷⁾ Art. 21 ust. 1 pkt 8 ustawy PIT.

⁸⁾ Art. 21 ust. 1 pkt 27 lit. a ustawy PIT.

⁹⁾ Art. 21 ust. 1 pkt 100a ustawy PIT.

¹⁰⁾ Art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. a ustawy PIT.

Istotniejsze są jednak (w kontekście omawianego zagadnienia) postanowienia ustawy PIT dotyczące ulgi na dzieci w przypadku dzieci pełnoletnich. Omawiane odliczenie jest adresowane także do podatników, których dzieci:

- ✓ bez względu na ich wiek, otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- ✓ nie ukończyły 25. roku życia i uczą się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub z kapitałów pieniężnych opodatkowanych przy zastosowaniu 19% stawki podatkowej lub uzyskały przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT (tzw. ulga dla młodych), w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, z wyjątkiem renty rodzinnej (kwota ta wynosi 3 089 zł).

Zatem w przypadku dorosłych dzieci, bez względu na ich wiek (również tych po ukończeniu 25. roku życia) otrzymujących zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, rodzic (opiekun) ma prawo do skorzystania z ulgi na dzieci, i to bez względu na wysokość uzyskanego przez dziecko dochodu.

Należy również zauważyć, iż pomimo że jedną z zasad ustawy PIT jest opodatkowanie indywidulanych podatników, to małżeństwa i osoby samotnie wychowujące dzieci traktowane są w szczególny sposób. Dla nich bowiem ustawa PIT, na mocy odrębnych regulacji, przewiduje preferencyjne sposoby opodatkowania.

Przepis art. 6 ust. 2 ustawy PIT umożliwia wspólne opodatkowanie dochodów małżonków, w sytuacji gdy małżonkowie przez cały rok podatkowy pozostają w związku małżeńskim, oraz przez cały rok podatkowy istnieje między nimi wspólność majątkowa. Z tego sposobu opodatkowania mogą korzystać także osoby niepełnosprawne. Jeżeli spełniają te warunki, to na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym małżonkowie mogą być opodatkowani łącznie od swoich dochodów, po uprzednim odliczeniu przez każdego z nich odrębnie przysługujących im ulg, w tym ulgi rehabilitacyjnej przeznaczonej dla osób niepełnosprawnych. W takim przypadku podatek oblicza się w podwójnej wysokości od połowy łącznych dochodów małżonków.

Z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci, zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy PIT, mogą skorzystać rodzice lub opiekunowie prawni, będący polskimi rezydentami podatkowymi, będący panną lub kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli w roku podatkowym samotnie wychowują dzieci:

- 1) małoletnie,
- 2) bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- 3) do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu

na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b lub uzyskały przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148, w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek określonej w art. 27 ust. 1b pkt 1 oraz stawki podatku, określonej w pierwszym przedziale skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej.

W takim przypadku, na wniosek osoby samotnie wychowującej dziecko wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, podatek może być obliczony w podwójnej wysokości od połowy dochodów tej osoby, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie PIT.

Zatem osoby samotnie wychowujące małoletnie dzieci z niepełnosprawnością oraz dzieci bez względu na ich wiek otrzymujące zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną mogą skorzystać z preferencyjnego sposobu opodatkowania swoich dochodów.

W przypadku wspólnego opodatkowania dochodów małżonków albo osób samotnie wychowujących dzieci większą korzyść podatkową ze stosowania tej preferencji mają osoby o wyższych dochodach, zaś w sytuacji małżonków – osoby o zróżnicowanych dochodach (np. gdy jedno z małżonków przekracza próg dochodu w skali podatkowej 85 528 zł). Dla osób o niższych lub zbliżonych do siebie dochodach, korzyść podatkowa jest niewielka bądź wcale nie występuje.

Zatem ze względu na opisaną powyżej zależność bardziej efektywne i korzystne wydają się inne, niepodatkowe instrumenty wsparcia tych osób.

Stąd też pomimo istnienia wielu rozwiązań w podatku PIT umożliwiających obniżenie zobowiązań podatkowych osobom znajdującym się w trudnej sytuacji, w tym z uwagi na niepełnosprawność własną bądź bliskiej osoby, ustawa PIT jedynie wspomaga realizację polityki społecznej państwa. Polityka społeczna państwa prowadzona jest przede wszystkim poza prawem podatkowym, w szczególności poprzez system świadczeń o charakterze socjalnym.

Z upoważnienia
Ministra Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)

Do wiadomości:
odpowiedzi@senat.gov.pl