

**XXV lat przeobrażeń
w prawie finansowym
i prawie podatkowym
– ocena dokonań i wnioski
na przyszłość**

Redakcja
Zbigniew Ofiarski

Szczecin 2014

Recenzenci:

Dr Zenon Gorzała
Dr Stanisław Kalina

Projekt okładki:

Mgr Paweł Mańczyk

Korekta tekstów:

Mgr Wojciech Bożek
Mgr Ewa Kowalewska
Mgr Paweł Mańczyk

Druk:

PPH ZAPOL

ISBN 978-83-933087-5-0

Wydawnictwo:

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie	11
I. FUNDAMENTALNE ZAGADNIENIA PRAWA FINANSOWEGO	
<i>Malwina Bartela</i> Przeobrażenia audytu wewnętrznego w Polsce – wybrane zagadnienia	15
<i>Wojciech Bożek</i> Konstrukcja prawna opłaty prowizyjnej od poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarb Państwa	25
<i>Rafał Bucholski</i> Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych – ewolucja regulacji prawnych i stan obecny	34
<i>Krzysztof Czarnecki</i> Dotacje przedmiotowe z budżetu państwa dla przedsiębiorców – konstrukcja prawna i tryb udzielania	47
<i>Andrzej Drwillo</i> Poręczenia i gwarancje Skarbu Państwa jako instrument finansów publicznych	57
<i>Piotr Woltanowski, Róża Kosińska</i> Specyficzne kryteria kontroli prawa finansowego przez Rzecznika Praw Obywatelskich	67
<i>Lukasz Laszczyński</i> Racjonalizacja wydatków publicznych w kontekście wybranych instrumentów z zakresu prawa zamówień publicznych	77
<i>Ewa Lotko</i> Wybrane aspekty państwowego długu publicznego w Polsce w świetle ostatnich zmian ustawy o finansach publicznych	85
<i>Alicja Młynarczyk</i> Dostosowanie polskich regulacji prawnych dotyczących finansów publicznych do nowych przepisów z zakresu prawa budżetowego Unii Europejskiej	95
<i>Krzysztof Nizioł</i> Reguły fiskalne jako przykład ekonomizacji prawa finansowego – ewolucja oraz nowe tendencje w unormowaniach krajowych i unijnych	103

<i>Anna Ostrowska</i> Charakter prawny i rola dotacji w systemie wydatków publicznych – wybrane zagadnienia	113
<i>Przemysław Panfil</i> Wydatkowe reguły polityki fiskalnej w Polsce	125
<i>Krystyna Piotrowska-Marczak</i> Uwarunkowania przeobrażeń finansów publicznych w Polsce na przełomie XX i XXI wieku.	135
<i>Eugeniusz Ruśkowski</i> Rocznosc i wieloletniość w finansach publicznych (wstępne wyniki badań)	145
<i>Joanna M. Salachna, Marcin Tyniewicki</i> Wybrane problemy legislacji finansowej na przykładzie ustawy o finansach publicznych	155
<i>Janusz Stankiewicz</i> Ewolucja Wieloletniego Planu Finansowego Państwa w Polsce.	165
<i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> Wieloletniość w finansach publicznych Wielkiej Brytanii oraz Francji	175
<i>Marek Zdebel</i> Zasady prawne umarzania z urzędu publicznych należności budżetowych	185

II. PRAWO FINANSOWE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

<i>Andrzej Borodo</i> Znaczenie prawne uchwały budżetowej	199
<i>Irena Czaja-Hliniak</i> Ewolucja podstaw prawnych współpracy jednostek samorządu terytorialnego z NGOs na przykładzie Miasta Metropolitalnego.	207
<i>Rafał Dowgier</i> Ograniczenie władztwa podatkowego gmin związane z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej	219
<i>Edgar Drozdowski</i> Budżet partycypacyjny jako forma uczestnictwa społeczności lokalnej w tworzeniu budżetu gminy	227
<i>Kamil Dybiec</i> Opłata za wjazd do śródmieścia – postulat wprowadzenia do polskiego prawa finansowego nowej opłaty lokalnej	237
<i>Elżbieta Feret</i> Finansowanie gospodarki komunalnej	249

<i>Dominika Jocz</i> Sądowa kontrola rozstrzygnięć nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych – wybrane aspekty procesowe	261
<i>Paweł Klimek</i> Prawnofinansowe aspekty współpracy tarnogórskich j.s.t. z NGO w latach 2012 – 2014.	269
<i>Elżbieta Kornberger-Sokołowska</i> Podmiotowość jednostek sektora samorządowego w podatku od towarów i usług	279
<i>Rafał Kowalczyk</i> Wydajność dochodowa wybranych opłat samorządowych	285
<i>Jarosław Marczak</i> Dochody podatkowe gmin hiszpańskich - analiza finansowa i prawna	295
<i>Małgorzata Ofiarska</i> Konstrukcja pozycji finansowoprawnej sołectwa – geneza, ewolucja i kierunki rozwoju	315
<i>Przemysław Pest</i> Funkcja wyrównawcza udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków państwowych	329
<i>Krzyszyna Sawicka</i> Wpływ reguł fiskalnych na konstrukcję i uchwalenie budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	339

III. PRAWO I POSTĘPOWANIE PODATKOWE

<i>Elżbieta Agnieszka Ambrożej</i> Doradca podatkowy jako pełnomocnik w postępowaniu przed sądami administracyjnymi – wybrane zagadnienia	353
<i>Dobrosława Antonów</i> Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym	367
<i>Paweł Borszowski</i> Elastyczność a zmiany prawa podatkowego	379
<i>Michalina Duda</i> Zmiany w konstrukcji podatku od gier – 22 lata doświadczeń	389
<i>Hanna Filipczyk</i> Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje	399
<i>Andrzej Gomulowicz</i> Ekonomiczne a etyczne granice opodatkowania – rodowód problemu	411
<i>Andrzej Huchla</i> Odliczenia jako forma ulg w podatkach dochodowych.	419

Ewa Janik Wątpliwości wokół kontroli rozliczeń podatkowych spółki kapitałowej po jej rozwiązaniu	429
<i>Piotr Karwat</i> Podatek od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży udziałów w polskiej spółce kapitałowej	439
<i>Marek Klink</i> Wybrane związki preferencji podatkowych z systemem społecznym w Polsce	445
<i>Katarzyna Kopyściańska</i> Zasada pewności prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego	457
<i>Cezary Kosikowski</i> Granice opodatkowania jako zasada konstytucyjna	465
<i>Róża Kosińska, Piotr Woltanowski</i> Zakres ochrony praw przedsiębiorcy w trakcie kontroli podatkowej	475
<i>Paweł Mańczyk</i> Podatek od spadków i darowizn – ewolucja konstrukcji prawnej.	485
<i>Adam Mariański</i> Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego	501
<i>Dominik Mączyński</i> Przedawnienie opodatkowania dochodów nieujawnionych – uwagi <i>de lege ferenda</i>	509
<i>Witold Modzelewski</i> Dziesięciolecie nowego podatku od towarów i usług – podsumowanie niektórych doświadczeń	519
<i>Artur Mudrecki</i> Prawo podatnika do sądu – aspekt przedmiotowy	523
<i>Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor</i> Postacie świadczenia w konstrukcji opodatkowania wartości nieodpłatnych świadczeń	533
<i>Anna Reiwer-Kaliszewska</i> Kontrowersje wokół ulgi meldunkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych.	543
<i>Dariusz Strzelec</i> Kilka uwag o inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego.	551
<i>Jarosław Szatkowski</i> Spór o wszczęcie postępowania podatkowego	561
<i>Maciej Ślifirczyk</i> Problem zastosowania art. 2 Ordynacji podatkowej do opłat	573

<i>Katarzyna Święch-Kujawska, Ewa Koniuszewska</i> Podatkowe następstwa sprawowania rodzinnej pieczy zastępczej	587
<i>Krzysztof Teszner</i> Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym.	597
<i>Tomasz Turek</i> Wybrane problemy egzekucji zobowiązań podatkowych zabezpieczonych zastawem skarbowym na akcjach imiennych w świetle sporu o własność organów egzekucyjnych i skutków ogłoszenia upadłości podatnika	613
<i>Jolanta Wilk</i> Instytucja pytań prejudycjalnych oraz wpływ orzeczeń prejudycjalnych na kształtowanie jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych	623
<i>Wanda Wójtowicz</i> Ulgi rehabilitacyjne w podatku dochodowym od osób fizycznych (zagadnienia wybrane).	635
<i>Robert Zieliński</i> Ulga z tytułu nabycia nowych technologii – ocena konstrukcji prawnej. Postulaty <i>de lege ferenda</i>	641
<i>Лилия Абрамчик</i> СТАДИИ НАЛОГОВОГО ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ: ПОНЯТИЕ И ВИДЫ.	651

IV. PRAWO RYNKU FINANSOWEGO

<i>Paweł Sebastian Bafia</i> Wspólne zadania stojące przed systemem restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji oraz systemem gwarantowania depozytów w UE	659
<i>Iwona Ciepela</i> Zmiany prawne w organizacji i funkcjonowaniu spółdzielczych kas oszczędnościowo- -kredytowych w okresie dwudziestu pięciu lat od transformacji ustrojowej	669
<i>Damian Cyma</i> Pojęcie pieniądza i kierunki jego rozwoju.	681
<i>Magdalena Fedorowicz</i> Stabilnościowe elementy Europejskiej Unii Bankowej jako podstawa reformy zadań i funkcji Europejskiego Banku Centralnego oraz Europejskiego Organu Nadzoru Bankowego	691
<i>Wojciech Gonet</i> Skutki upadłości banku dla posiadacza mieszkaniowego rachunku powierniczego i nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego	701

<i>Anna Jurkowska-Zeidler</i> Zmiany w otoczeniu regulacyjnym rynku finansowego Unii Europejskiej	711
<i>Tomasz Knepek</i> Zmiana roli Europejskiego Banku Centralnego na rynku finansowym Unii Europejskiej.	725
<i>Marek Kopyściański</i> Postulowany zakres nadzoru państwowego nad alternatywnymi systemami obrotu instrumentami finansowymi	737
<i>Ewa Kowalewska</i> Pozycja prawna Prezesa Narodowego Banku Polskiego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustawy o Narodowym Banku Polskim	745
<i>Michał Mariański</i> Bezpieczeństwo i stabilizacja rynku finansowego a prawo właściwe dla instrumentów finansowych na przykładzie Konwencji Haskiej.	755
<i>Andrzej Michór</i> Bezpieczeństwo rynku finansowego Unii Europejskiej a ryzyko jego przeregulowania. . .	767
<i>Rafał Mroczkowski, Paweł Cioban</i> System ochrony instytucjonalnej jako nowa forma zrzeszania banków w Polsce	775
<i>Aleksandra Nadolska</i> Nowy wymiar orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sferze prawa rynku finansowego (rozważania na przykładzie podstaw prawnych decyzji Europejskich Urzędów Nadzoru).	785
<i>Tomasz Nieborak</i> Przedawnienie odpowiedzialności administracyjnej podmiotu nadzorowanego przez Komisję Nadzoru Finansowego – synteza problemu	795
<i>Zbigniew Ofiarski</i> Nietypowe emisje obligacji skarbowych w Polsce po 1989 r. – prefiguracja pomocy udzielanej bankom przez Skarb Państwa	807
<i>Julia Posytniak</i> Bitcoin a aktualne uregulowania prawne środków płatniczych w Polsce.	821
<i>Edyta Rutkowska-Tomaszewska</i> Ewolucja zadań Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie ochrony klienta usług finansowych w świetle ostatnich zmian legislacyjnych.	829
<i>Witold Srokosz</i> Prawo a rozwój elektronicznych środków płatniczych w XXI wieku.	841
<i>Piotr Stanisławiszyn</i> Unia Bankowa – blaski i cienie nowego mechanizmu rynku finansowego	851

<i>Dorota Szymczak</i>	
Nowe zasady nadzoru nad shadow banking proponowane przez Unię Europejską we współpracy z Komitetem Stabilności Finansowej	861
<i>Dorota Wojtczak-Samoraj</i>	
Jednolity mechanizm nadzorczy	871
<i>Patrycja Zawadzka</i>	
Tendencje w zakresie przeobrażeń rynku obligacji komunalnych	883

V. PRAWO FINANSOWE UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH I ZDROWOTNYCH

<i>Paulina Pieprzyk</i>	
Prawnofinansowe instrumenty realizacji lokalnej polityki zdrowotnej.	895
<i>Tomasz Sowiński</i>	
Ubezpieczenia emerytalne w okresie ostatnich dwudziestu pięciu lat przeobrażeń w prawie finansowym	909
<i>Jacek Wantoch-Rekowski</i>	
Dezaktualizacja znaczenia Funduszu Rezerwy Demograficznej jako funduszu rezerwowego w systemie finansowym ubezpieczenia emerytalnego	919
<i>Paweł Marek Woroniecki</i>	
Ustrój i działalność Narodowego Funduszu Zdrowia w ujęciu prawnofinansowym na tle wcześniejszych rozwiązań normatywnych	927

VI. MIĘDZYNARODOWE PRAWO FINANSOWE

<i>Małgorzata Cilak</i>	
Rodzaje pomocy publicznej dla przemysłu stocznioowego w świetle prawa UE – wybrane aspekty	937
<i>Dominik Gajewski</i>	
Kilka refleksji na temat międzynarodowego holdingowego prawa podatkowego	945
<i>Bartosz Kubista</i>	
Rewizja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego	955
<i>Joanna Mach</i>	
Spontaniczna wymiana informacji z państwami Unii Europejskiej – problemy praktyczne	967
<i>Ireneusz Mirek</i>	
Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych	977

Alicja Pomorska

Nowe instrumenty wsparcia finansowego dla przedsiębiorstw w okresie spowolnienia gospodarczego w wybranych państwach OECD. 987

Jan Szczepański

Koncepcja zaliczenia zagranicznego podatku od spadku do długów i ciężarów w Polsce jako metoda unikania podwójnego opodatkowania a rozwiązanie niemieckie 995

Małgorzata Wróblewska

Zasada swobody przepływu towarów w kontekście regulacji dotyczących opodatkowania bezpośredniego. 1007

Wykaz literatury 1015

Uczestnicy Konferencji Naukowej „XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość” 1039

PODATKOWE NASTĘPSTWA SPRAWOWANIA RODZINNEJ PIECZY ZASTĘPCZEJ

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na zależności zachodzące pomiędzy instytucją pieczy zastępczej a obowiązującymi regulacjami zaliczanymi do materii szczegółowego prawa podatkowego. Powiązania, o których mowa wyżej zostaną przedstawione przez pryzmat podatkowych następstw sprawowania pieczy zastępczej. Systematyka podjętych rozważań została więc dostosowana do określonego tematu. Jako zagadnienia o charakterze wprowadzającym zostaną przedstawione standardy ustawowe w zakresie sprawowania pieczy zastępczej, kolejno zaś jej podatkowoprawne skutki. W związku z tym należy poczynić zastrzeżenie, iż problematyka pomocy rodzinie i systemu pieczy zastępczej jest na tyle szeroka, że przedmiotem analizy, ze względu na obszerność opracowania mogą stać się tylko niektóre jej kwestie. Ich wybór został podyktowany związkiem z wytyczonym zakresem badawczym. Istotny wpływ na regulację omawianej materii wywierają przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹, a zatem nieodwołne jest odwołanie się do nich.

Na wstępie należy podkreślić, że jedną z naczelných zasad konstytucyjnych w tym zakresie jest ochrona rodziny. Za rozwinięcie wskazanej reguły można uznać postanowienia wielu przepisów Konstytucji RP. Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza rodziny wielodzietne i niepełne mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Matka przed i po urodzeniu dziecka ma prawo do szczególnej pomocy władz publicznych, której zakres określa ustawa – art. 71 Konstytucji RP. Przytoczony przepis wyraża zasadę pomocniczości, którą w tym wypadku należy pojmować dosłownie, a która wskazuje na możliwy kierunek rozwiązywania istotnych spraw społecznych². Równocześnie pomoc powinna oznaczać wsparcie udzielone rodzinie, a nie przejmowanie przez państwo funkcji rodziny. Realizacja wskazanej reguły byłaby praktycznie niemożliwa bez stworzenia właściwych instrumentów, których wdrożenie uzależnione jest od zaistnienia okoliczności uniemożliwiających rodzinie prawidłowe funkcjonowanie. Podkreślenia wymaga fakt, że wsparcie powinno być udzielane jedynie rodzinom faktycznie go potrzebującym. Za sprzeczne z realizacją zasady pomocniczości uznaje się w związku z tym przekazywanie środków publicznych różnym podmiotom, jedynie w oparciu o zasadę równości, bez względu na sytuację majątkową beneficjentów³.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

² W. Łączkowski, Daniny publiczne a zasada pomocniczości, (w:) H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.), W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40 – lecie pracy naukowej, Lublin 2005, s. 241.

³ W. Łączkowski, Ustrojowe podstawy podatków, (w:) W. Miemiec (red.), Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Wrocław 2009, s. 291.

Należy też zwrócić uwagę na wyposażenie państwa w środki umożliwiające wkraczanie w sferę życia rodzinnego, co jest przejawem realizacji funkcji interwencyjnej. Podejmowanie stosownych działań w tym zakresie jest możliwe jedynie w tych przypadkach, gdy działania rodziny mają charakter dysfunkcyjny, przez co uniemożliwiają rozwój jej członków a nawet zagrażają ich zdrowiu lub życiu⁴.

Szczególną rangę przypisuje się powszechnie dobru dziecka. Z tego też względu ochronę jego praw należy uznać za jedną z istotniejszych wartości, której emanacją stanowi art. 72 Konstytucji RP. Zgodnie z powołanym przepisem, Rzeczpospolita Polska zapewnia ochronę praw dziecka. Każdy ma prawo żądać od organów władzy publicznej ochrony praw dziecka przed przemocą, okrucieństwem, wyzyskiem i demoralizacją. Dziecko pozbawione opieki rodzicielskiej ma prawo do opieki i pomocy władz publicznych, a w toku ustalania praw dziecka organy władzy publicznej oraz osoby odpowiedzialne za dziecko są zobowiązane do wysłuchania i w miarę możliwości uwzględnienia zdania dziecka. Jednocześnie ograniczenie lub pozbawienie praw rodzicielskich może nastąpić tylko w przypadkach określonych w ustawie i tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu.

Z przepisów tych należy wywieść zasadę prawa dziecka do wychowania w rodzinie⁵. Powyższe rozwiązania konstytucyjne jednocześnie korespondują z postanowieniami Konwencji o Prawach Dziecka⁶, w której akcentuje się, że rodzina jest optymalnym środowiskiem rozwoju dziecka.

Dodać należy, że rodzice mają prawo do wychowywania dzieci zgodnie z własnymi przekonaniami, z tym że wychowanie to powinno uwzględniać stopień dojrzałości dziecka, a także wolność jego sumienia i wyznania oraz jego przekonania. Analiza przepisów konstytucji uprawnia do sformułowania kolejnych wniosków. Przede wszystkim ustawodawca posługuje się dwoma pojęciami, które nie są synonimami: „ochrona” i „opieka”. Ochrona odnosi się bowiem do katalogu środków prawnych, gwarantujących respektowanie pewnych wartości odnoszących się do rodziny. Opieka wiąże się natomiast głównie ze świadczeniami materialnymi na rzecz rodziny⁷. Poza tym w odniesieniu do dziecka ustawodawca niejednokrotnie używa pojęcia „wychowywanie”. Termin ten jest również powszechnie używany na gruncie poszczególnych gałęzi prawa, nie posiada jednak definicji legalnej. Interpretacja norm kodeksu rodzinnego i opiekuńczego⁸ pozwala jednak na uznanie, że treścią władzy rodzicielskiej jest zasadniczo piecza nad osobą dziecka, w zakresie której mieści się między innymi wychowywanie dziecka⁹ oraz piecza nad majątkiem dziecka¹⁰. W literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że wychowywanie dziecka odnosi się przede wszystkim do kształtowania osobowości dziecka, a w szczególności jego postaw emocjonalnych, światopoglądu i systemu wartości, obowiązkowości umiejętności współżycia w rodzinie i poza

⁴ A. Grzejdzia, *Prawo do wychowania w rodzinie*, (w:) B. Banaszak, A. Preisner, *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, Warszawa 2002, s. 466.

⁵ T. Smoczyński, *Ochrona praw dziecka*, (w:) *Prawa człowieka. Model prawny*, R. Wieruszewski (red.), Warszawa – Wrocław 1991, s. 121.

⁶ Konwencja o prawach dziecka, przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r. (Dz. U. Nr 120, poz. 526).

⁷ P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997*, Warszawa 2008, s. 54-55.

⁸ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. *Kodeks rodzinny i opiekuńczy* (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 788 ze zm.).

⁹ J. Ignatowicz, M. Nazar, *Prawo rodzinne*, Warszawa 2005, s. 284. Niektórzy autorzy przyjmują, że należy wyraźnie oddzielić wychowywanie dziecka od sprawowania pieczy nad nim, por. J. Strzebińczyk, (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 12. *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, pod red. T. Smoczyńskiego, Warszawa 2003, s. 259.

¹⁰ T. Smoczyński, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, Warszawa 2009, s. 219.

nią¹¹. Piecza nad majątkiem dziecka wiąże się przede wszystkim z ochroną jego majątku i przybiera formę zarządu majątkiem małoletniego¹².

Ogół przedstawionych zależności stanowił asumpt do podjęcia prac legislacyjnych nad nowoczesnym aktem prawnym, optymalnie realizującym postulat wspierania rodzin ale jednocześnie zachowującym prymat rodziny w sprawowaniu opieki nad małoletnim. Ich efektem jest ustawa o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej¹³. Charakterystyczne jest, że ustawa posiada preambułę, która nie posiadając charakteru normatywnego określa precyzyjnie cel ustawy i determinuje jej charakter¹⁴. Z treści wstępu do wskazanego aktu prawnego wynika jednoznacznie, że zasadniczym dążeniem ustawodawcy jest ochrona dobra dzieci. To one bowiem powinny być otoczone szczególną troską i są osobami wymagającymi pomocy ze strony dorosłych. Za istotne zadanie uznano stworzenie dzieciom odpowiedniego środowiska rodzinnego, atmosfery szczęścia, miłości i zrozumienia, w trosce o ich harmonijny rozwój i przyszłą samodzielność życiową. Oprócz tego określono, że zadaniem państwa jest pomoc rodzinom przeżywającym trudności w opiekowaniu się i wychowywaniu dzieci. Podkreślono również, że rodzina jest podstawową komórką społeczeństwa oraz naturalnym środowiskiem rozwoju, i dobra wszystkich jej członków, a w szczególności dzieci¹⁵. Państwo respektując te wartości podejmuje szereg planowych działań, których istotą jest przywrócenie rodzinie zdolności do wypełniania jej funkcji.

Przed przystąpieniem do analizy związków pomiędzy wskazanym aktem prawnym a prawem podatkowym, uzupełnić należy, że ogół osób, instytucji i działań mających na celu zapewnienie czasowej opieki i wychowania dzieciom w przypadkach niemożności sprawowania opieki i wychowania przez rodziców nosi miano systemu pieczy zastępczej. Jak z tego jednoznacznie wynika piecza zastępcza ma z założenia charakter czasowy¹⁶, wyznaczony ustawową okolicznością. Jest nią niemożność sprawowania opieki i wychowywania dzieci przez rodziców. Należy zwrócić uwagę na nieprzypadkowe użycie sformułowania „niemożność”, oznaczającego brak możliwości, niewykonalność¹⁷. W związku z tym za niewystarczające dla stosowania przepisów ustawy należy uznać jedynie prawdopodobieństwo lub potencjalny brak możliwości sprawnego wykonywania funkcji rodzicielskich. Przyjęcie takich rozwiązań stanowi gwarancję ochrony praw rodziny do samostanowienia. Powyższa reguła została dodatkowo wzmocniona postanowieniami kolejnych przepisów ustawy. Warto wskazać na art. 4 ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, zgodnie z którym stosując ustawę, należy mieć na względzie podmiotowość dziecka i rodziny oraz jego prawo m.in. do: wychowania w rodzinie, a w razie konieczności wychowywania dziecka poza rodziną – do opieki i wychowania w rodzinnych formach pieczy zastępczej, jeśli jest to zgodne z dobrem dziecka, powrotu do rodziny, utrzymywania osobistych kontaktów z rodzicami, z wyjątkiem przypadków, w których sąd zakazał takich kontaktów, stabilnego środowiska wychowawczego. Poza tym w przepisach działu III., zatytułowanego „Piecza zastępcza” powtórzono niektóre z zasad ogólnych ustawy, jak chociażby tę, że piecza zastępcza jest sprawowana w przypadku

¹¹ T. Smoczyński, *Prawo rodzinne...*, op. cit, s. 219.

¹² Por. J. Strzebińczyk, (w:) *System Prawa Prywatnego*, t. 12. *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, pod red. T. Smoczyńskiego, Warszawa 2003, s. 279.

¹³ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 135 ze zm.).

¹⁴ Por. wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., K 18/04, OTK ZU - B 2005, nr 3, poz. 114.

¹⁵ Por. M. Ruskowska, *Diagnoza rodzin zastępczych w obliczu dylematów współczesności*, Warszawa 2013, s. 7.

¹⁶ Por. M. Andrzejewski, *Ewolucja pieczy zastępczej przez pryzmat nowych regulacji prawnych*, „Teologia i Moralność” 2012, t. 11, s. 106.

¹⁷ Por. *Mały słownik języka polskiego*, pod red. E. Sobol, Warszawa 2000, s. 522.

niemożności zapewnienia dziecku opieki i wychowania przez rodziców i ma ona zapewnić pracę z rodziną umożliwiającą powrót dziecka do rodziny lub gdy jest to niemożliwe – dążenie do przysposobienia dziecka.

Warto zaznaczyć, że wprowadzono dwie zasadnicze formy pieczy zastępczej: rodzinną i instytucjonalną. Z kolei formami rodzinnej pieczy zastępczej uczyniono:

- 1) rodziny zastępcze, wśród których wyróżnia się rodziny:
 - a) spokrewnione,
 - b) niezawodowe,
 - c) zawodowe, w tym zawodowe pełniące funkcję pogotowia rodzinnego i zawodowe specjalistyczne;
- 2) rodzinne domy dziecka.

Rodziny zastępcze oraz rodzinne domy dziecka, na ich wniosek, mogą być wspierane przez rodziny pomocowe, na zasadach określonych w ustawie. Jak wskazano na wstępie przedmiotem rozważań podjętych w niniejszym opracowaniu zostaną objęte jedynie kwestie związane z podatkowymi konsekwencjami sprawowania rodzinnej pieczy zastępczej.

Mówienie o podatkowych następstwach umieszczenia dziecka w pieczy zastępczej jest jednak niemożliwe bez wskazania na rodzaje środków otrzymywanych przez poszczególne, wymienione wyżej podmioty. W pierwszej kolejności należy zasygnalizować, że zakres lub wysokość otrzymywanego wsparcia¹⁸ różni się i jest zdeterminowany formą podmiotu sprawującego pieczę zastępczą. W pierwszej kolejności należy wskazać, że pewne rodzaje świadczeń przysługują zarówno rodzinom zastępczym, jak i prowadzącym rodzinne domy dziecka. Należy do nich przede wszystkim świadczenie na pokrycie kosztów utrzymania każdego z umieszczonych w niej dzieci, nie niższe niż kwota:

- 1) 660 zł miesięcznie – w przypadku dziecka umieszczonego w rodzinie zastępczej spokrewnionej;
- 2) 1000 zł miesięcznie – w przypadku dziecka umieszczonego w rodzinie zastępczej zawodowej, rodzinie zastępczej niezawodowej lub rodzinnym domu dziecka.

Wysokość powyższych świadczeń ulega zmniejszeniu, na zasadach określonych w ustawie jeśli dziecko otrzymuje dochód z tytułu: alimentów, renty rodzinnej, uposażenia rodzinnego. Jeśli dziecko umieszczone w pieczy zastępczej legitymuje się orzeczeniem o niepełnosprawności lub orzeczeniem o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, to rodzinie zastępczej lub prowadzącemu rodzinny dom dziecka przysługuje dodatek nie niższy niż kwota 200 zł miesięcznie na pokrycie zwiększonych kosztów utrzymania tego dziecka. Analogiczny dodatek przysługuje rodzinie zastępczej zawodowej na dziecko umieszczone w niej na podstawie ustawy z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich¹⁹. Świadczenia te uzależnione są od faktycznego przebywania²⁰ w rodzinnej pieczy zastępczej, a przynajmniej od dnia faktycznego

¹⁸ Ze względu na obszerność problematyki zakresem analizy nie objęto źródeł i zasad finansowania pieczy zastępczej.

¹⁹ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 33, poz. 178 ze zm.).

²⁰ W przypadku gdy rodzina zastępcza lub prowadzący rodzinny dom dziecka nie ponosi kosztów utrzymania dziecka w związku z jego pobytem w: domu pomocy społecznej, specjalnym ośrodku szkolno – wychowawczym, młodzieżowym ośrodku wychowawczym, młodzieżowym ośrodku socjoterapii zapewniającym całodobową opiekę, specjalnym ośrodku wychowawczym, zakładzie opiekuńczo – leczniczym, zakładzie pielęgnacyjno – opiekuńczym, zakładzie rehabilitacji leczniczej – świadczenia ulegają ograniczeniu. W takim przypadku nie przysługują wymienione wcześniej dodatki do świadczeń.

umieszczenia dziecka odpowiednio w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dziecka do dnia faktycznego opuszczenia przez dziecko rodziny zastępczej lub rodzinnego domu dziecka.

Przyjęto również zasadę, w myśl której w przypadku przebywania dziecka w rodzinnej pieczy zastępczej przez część miesiąca, świadczenia i dodatki, o których mowa wyżej, są wypłacane proporcjonalnie do liczby dni pobytu dziecka w pieczy zastępczej w danym miesiącu kalendarzowym. W pełni należy też zaaprobować rozwiązanie prawne pozwalające na wypłatę świadczeń i dodatków również takiej rodzinie zastępczej lub prowadzącemu rodzinny dom dziecka, w których przebywa dziecko nawet po uzyskaniu pełnoletności (przy spełnieniu pozostałych warunków ustawowych).

Jak z powyższego jednoznacznie wynika wymienione rodzaje wsparcia finansowego mają charakter obligatoryjny, a ustawowo określono jedynie minimalne ich kwoty²¹.

Rada powiatu może, w drodze uchwały, podnieść wysokość tych świadczeń pieniężnych. Brak jest natomiast podstaw do podwyższenia wysokości świadczeń w drodze decyzji administracyjnej²².

Oprócz tego w ustawie o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej określono katalog środków, które mogą być przyznane rodzinie zastępczej oraz prowadzącemu rodzinny dom dziecka, co oznacza, że ich przyznanie ma charakter uznaniowy, gdzie jedną z praktycznie stosowanych przesłanek może być stan budżetu powiatu – organizatora pieczy zastępczej. Do tego rodzaju świadczeń zaliczyć należy:

- 1) dofinansowanie do wypoczynku poza miejscem zamieszkania dziecka w wieku od 6. do 18. roku życia – raz w roku;
- 2) świadczenie na pokrycie:
 - a) niezbędnych kosztów związanych z potrzebami przyjmowanego dziecka – jednorazowo,
 - b) kosztów związanych z wystąpieniem zdarzeń losowych lub innych zdarzeń mających wpływ na jakość sprawowanej opieki – jednorazowo lub okresowo.

Oprócz tego rodzina zastępcza niezawodowa i zawodowa może otrzymywać środki finansowe na utrzymanie lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego w wysokości odpowiadającej kosztom ponoszonym przez rodzinę zastępczą niezawodową albo zawodową na czynsz, opłaty z tytułu najmu, opłaty za energię elektryczną i ciepłą, wodę, gaz, odbiór nieczystości stałych i płynnych, dźwig osobowy, antenę zbiorczą, abonament telewizyjny i radiowy, usługi telekomunikacyjne oraz związanych z kosztami eksploatacji, obliczonym przez podzielenie łącznej kwoty tych kosztów przez liczbę osób zamieszkujących w tym lokalu lub domu jednorodzinnym i pomnożenie przez liczbę dzieci i osób, które osiągnęły pełnoletność przebywając w pieczy zastępczej, umieszczonych w rodzinie zastępczej wraz z osobami tworzącymi tę rodzinę zastępczą.

Ponadto rodzinie zastępczej zawodowej starosta może raz do roku przyznać świadczenie na pokrycie kosztów związanych z przeprowadzeniem niezbędnego remontu lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego.

Przekazanie środków związanych z utrzymywaniem domu lub lokalu oraz jego remontem o których mowa wyżej ma charakter obligatoryjny w odniesieniu do prowadzących rodzinne domy

²¹ Kwoty te podlegają waloryzacji wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych ogłaszanym przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, od dnia 1 czerwca roku kalendarzowego następującego po roku kalendarzowym, w którym wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie od roku kalendarzowego, w którym była przeprowadzona ostatnio waloryzacja, przekroczył 105%. Wysokość powyższych kwot jest ogłaszana w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w drodze obwieszczenia, przez ministra właściwego do spraw rodziny, w terminie do końca marca roku kalendarzowego, w którym jest przeprowadzana waloryzacja.

²² K. Trynieszewska, Ustawa o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej. Komentarz, Warszawa 2012, s. 216.

dziecka. Podmioty te poza tym otrzymują wsparcie finansowe na pokrycie niezbędnych kosztów związanych z zmianą lokalu w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego, w którym jest prowadzony rodzinny dom dziecka oraz na pokrycie innych niezbędnych i nieprzewidzianych kosztów związanych z opieką i wychowaniem dziecka lub funkcjonowaniem rodzinnego domu dziecka – do wysokości środków określonych w umowie o prowadzenie rodzinnego domu dziecka.

Wszystkie wskazane powyżej rodzaje środków finansowych stanowią źródło dochodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²³. Ponieważ środki te nie mają charakteru wynagrodzenia a jedynie mają służyć zaspokojeniu podstawowych potrzeb dzieci (lub osób pełnoletnich) przebywających w rodzinnej pieczy zastępczej, ustawodawca zdecydował o zwolnieniu ich z opodatkowania. W myśl postanowień art. 21. ust. 1 pkt 24 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku są świadczenia, dodatki i inne kwoty oraz wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych z tytułu szkolenia, a także środki finansowe na utrzymanie lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnym, w części przysługującej na umieszczone w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dzieci i osoby, które osiągnęły pełnoletniość przebywając w pieczy zastępczej. Uprawniony jest zatem wniosek, że zwolnienie zostało wprowadzone z uwagi na szczególne funkcje pieczy zastępczej, a zatem u jego podstaw leżą względy społeczne²⁴. Stosowanie zwolnienia nie zostało też obwarowane dodatkowymi warunkami. Można zatem stwierdzić, że jedyną przesłanką stosowania preferencji podatkowej jest w tym przypadku pozostawanie dziecka (osoby pełnoletniej) w rodzinnej pieczy zastępczej, bo tylko w takim przypadku świadczenia są faktycznie wypłacane (z uwzględnieniem stosownego ich obniżenia w warunkach określonych w ustawie o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej). Warto zauważyć, że wskazane zwolnienie podatkowe nie ma charakteru czasowego ani nie jest w żaden sposób ograniczone kwotowo.

W diametralnie różny sposób zostały potraktowane wynagrodzenia prowadzących zawodowe rodziny zastępcze oraz rodzinne domy dziecka. Podstawą ich wypłaty są umowy zawarte zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej. W powołanym akcie prawnym określono minimalną kwotę wynagrodzenia i wynosi ona 2.000 zł miesięcznie. Rodzinie zastępczej zawodowej pełniącej funkcję pogotowia rodzinnego przysługuje wynagrodzenie nie niższe niż kwota 2.600 zł miesięcznie. Wysokość płacy jest przy tym pochodną kwalifikacji rodziny zastępczej zawodowej oraz prowadzącego rodzinnego domu dziecka. Rada powiatu została upoważniona do podwyższenia, w drodze uchwały ustawowych (minimalnych) kwot wynagrodzenia. W takim przypadku w umowie zawartej z osobą prowadzącą rodzinną pieczę zastępczą nie można określić wynagrodzenia niższego niż wynikające z uchwały rady powiatu²⁵.

W art. 85 ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej określono również szczególnie zasady naliczania i wypłaty wynagrodzenia w specyficznych przypadkach. Tytułem przykładu można wskazać, że rodzina zastępcza zawodowa pełniąca funkcję pogotowia rodzinnego, w której przebywa przez okres dłuższy niż 10 dni w miesiącu kalendarzowym więcej niż 3 dzieci lub co najmniej jedno dziecko legitymujące się orzeczeniem o niepełnosprawności lub orzeczeniem o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności otrzymuje dodatek w wysokości 20% otrzymywanego wynagrodzenia.

²³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

²⁴ Por. W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 268.

²⁵ K. Tryniszewska, *Ustawa...*, op. cit., s. 229.

Przesłanki te pozwalają na uznanie prowadzenia zawodowej rodziny zastępczej oraz rodzinnego domu dziecka za działalność profesjonalną (zawodową). Wyплаcone wynagrodzenia podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ podstawą ich wypłaty jest w tym przypadku umowa, do której zastosowanie znajdują przepisy dotyczące zawierania umów zlecenia, to przychód z tego źródła powinien być zakwalifikowany jako przychód z działalności wykonywanej osobiście²⁶ i opodatkowany zgodnie z zasadami właściwymi dla opodatkowania przychodów z umów zleceń. Dla opodatkowania umów zleceń i umów o dzieło charakterystyczne jest między innymi objęcie ich zryczałtowanymi kosztami uzyskania przychodu. W związku z tym osiągnięty przychód w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o 20% z tytułu kosztów uzyskania przychodu, a następnie zostaje opodatkowany według skali podatkowej. Na zasadach ogólnych podlega sumowaniu z dochodami podatnika uzyskanymi z innych źródeł.

Sprawującemu rodzinną pieczę zastępczą przysługuje również prawo do korzystania z ulg podatkowych określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku bez znaczenia jest forma wykonywania rodzinnej pieczy zastępczej. Należy przy tym zauważyć, że na gruncie ustawy brak jest specyficznych preferencji podatkowych w postaci ulg adresowanych tylko do wskazanych podmiotów. Podatnicy ci zatem mogą stosować ulgi podatkowe dla osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych przy spełnieniu ustawowych warunków. Co istotne, osoby sprawujące rodzinną pieczę zastępczą zostały uprawnione do skorzystania z tych ulg, które związane są z wychowywaniem dzieci (pozostawianiem ich na utrzymaniu podatnika). Sytuacja podatkowoprawna dzieci pozostających w rodzinnej pieczy zastępczej została więc zrównana z pozycją dzieci własnych lub przysposobionych wychowywanych przez podatnika. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, zwłaszcza w kontekście możliwości skorzystania z ulg rehabilitacyjnych. Dzieci obce przyjęte na wychowanie mogą być bowiem traktowane jako osoby pozostające na utrzymaniu podatnika, co przy spełnieniu pozostałych ustawowych przesłanek umożliwia pomniejszenie dochodu podatnika o wydatki poniesione na rehabilitację dziecka.

O ile powyżej wskazane reguły stosowania ulgi rehabilitacyjnej nie budzą wątpliwości, to stosowanie innej ulgi podatkowej może być problematyczne. Mowa tu o tzw. uldze rodzinnej i wynika z redakcji przepisu ustawy w tym zakresie. W świetle postanowień art. 27 f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od podatku obliczonego według skali podatkowej i pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, podatnik ma prawo odliczyć kwotę obliczoną według reguł określonych w tym przepisie, na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego 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.

Z przytoczonej regulacji wynikają następujące wnioski. Osoby będące rodziną zastępczą, zarówno zawodową jak i niezawodową, zostały wyraźnie upoważnione do pomniejszenia podatku dochodowego. W odniesieniu do osób prowadzących rodzinny dom dziecka możliwość skorzystania z ulgi jest uzależniona od tego, czy osoby te pełnią funkcję opiekuna prawnego dziecka. Jak z tego wynika forma rodzinnej pieczy zastępczej wywiera skutki w sferze preferencji podatkowych. Przyjęcie takiego rozróżnienia nie wydaje się jednak uzasadnione.

²⁶ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 432.

Mówiąc o podatkowych następstwach sprawowania pieczy zastępczej nie można pominąć podatku od spadków i darowizn²⁷. Opodatkowaniu nim podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez osoby fizyczne na warunkach określonych w ustawie. Konstrukcja prawna wskazanego podatku nawiązuje przy tym do związków rodzinnych łączących zbywcę i nabywcę własności rzeczy i praw majątkowych. W tym celu ustawodawca dokonał rozróżnienia trzech grup podatkowych, do których zalicza się poszczególnych nabywców. Dla omawianej problematyki podstawowe znaczenie posiada fakt, że stosunek prawny łączący dzieci (osoby pełnoletnie pozostające w pieczy zastępczej) i osoby sprawujące rodzinną pieczę zastępczą nie został zakwalifikowany do bliskich więzi rodzinnych. Osoby te pozostają zatem w takich relacjach, które wiążą się z zaliczeniem ich względem siebie do trzeciej grupy podatkowej. Bezpośrednią konsekwencją tego stanu jest wzrost obciążenia podatkowego. Aby zminimalizować negatywne skutki opodatkowania ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do ustawy zwolnienia podatkowego adresowanego bezpośrednio do wskazanych podmiotów. Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 17 ustawy, zwalnia się od podatku nabycie w drodze dziedziczenia lub darowizny przez osoby tworzące rodzinę zastępczą lub prowadzącego rodzinny dom dziecka, pieniędzy lub innych rzeczy pod warunkiem, że pieniądze te lub rzeczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania zostaną przeznaczone na cele bezpośrednio związane ze sprawowaniem pieczy zastępczej. Jak z tego wynika, zwolnienie ma charakter warunkowy i ma sprzyjać rozwojowi instytucji rodzinnej pieczy zastępczej. Należałoby jednak postulować o rozszerzenie preferencji podatkowej na dzieci (osoby pełnoletnie) przebywające w rodzinnej pieczy zastępczej nabywające własność rzeczy i praw majątkowych od rodziców zastępczych lub osób prowadzących rodzinne domy dziecka. Wprawdzie w praktyce takie przysporzenia majątkowe stanowią rzadkość; nie zmienia to jednak faktu, że powinna istnieć możliwość zwolnienia ich z opodatkowania, za czym przemawiają względy natury społecznej.

W tym miejscu należy też zauważyć, że nie zachowano symetrii pomiędzy rozwiązaniami przyjętymi na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn z regulacjami ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁸, co niejednokrotnie ma miejsce. W przepisach regulujących opodatkowanie czynności cywilnoprawnych nie wprowadzono żadnego zwolnienia w przypadku dokonania czynności pomiędzy osobami przebywającymi w rodzinnej pieczy zastępczej a ją prowadzącymi. Należałoby rozważyć możliwość wprowadzenia zwolnienia związanego z udzielaniem pożyczek pomiędzy tymi podmiotami analogicznie jak to ma miejsce w odniesieniu do osób zaliczonych do I grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Podatkiem, w którym mogłaby być uwzględniona sytuacja rodzin zastępczych i prowadzących rodzinne domy dziecka mógłby stać się również podatek od nieruchomości²⁹.

W tym przypadku możliwe i uzasadnione byłoby zastosowanie zwolnienia podatkowego części budynków lub lokali mieszkalnych wykorzystywanych na potrzeby prowadzenia rodzinnych domów dziecka. Wprowadzenie takiego zwolnienia przez radę gminy w uchwale może być bowiem kontrowersyjne z uwagi na ustalenie, czy zwolnienie takie nie miałyby w istocie cech zwolnienia

²⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.).

²⁸ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.).

²⁹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.).

podmiotowego, którego wprowadzenie pozostaje poza zakresem władztwa podatkowego gminy³⁰. Należałoby też rozważyć możliwość wprowadzenia ulgi związanej z przystosowaniem lokalu (budynku mieszkalnego) do potrzeb prowadzenia rodzinnego domu dziecka. Ewentualnie taka preferencja podatkowa mogłaby stać się elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych.

Reasumując, należy stwierdzić, że w systemie wspierania rodziny, instytucja rodzinnej pieczy zastępczej powinna pełnić coraz istotniejszą rolę. Nieodzowne jest jednak stworzenie stabilnych warunków wsparcia finansowego osób ją sprawujących. Podstawy prawne gwarantujące minimalną pomoc materialną i wynagrodzenie dla prowadzących rodzinną pieczę zastępczą zostały określone ustawowo, co należy w pełni zaaprobować. Pełnienie funkcji rodziny zastępczej oraz prowadzenie rodzinnego domu dziecka wywołuje także skutki w sferze podatkowej. W tym zakresie charakterystyczne jest zwłaszcza stosowanie preferencji podatkowych, co świadczy o uwzględnieniu przez ustawodawcę pozytywnej funkcji społecznej tego typu działalności. Przyjmuje się bowiem, że rodzina zastępcza jest najbardziej optymalną formą opieki kompensacyjnej nad dzieckiem opuszczonym³¹.

W konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych praktycznie zrównano sytuację osób, którym powierzono pełnienie funkcji rodziny zastępczej i prowadzącego rodzinną dom dziecka z pozycją opiekunów prawnych dzieci. Poza tym z opodatkowania zwolniono świadczenia finansowe przyznawane na podstawie ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej z jednoczesnym opodatkowaniem wynagrodzeń za sprawowanie tego typu pieczy. Przyjęcie szczególnych rozwiązań prawnych w tym zakresie świadczy o uwzględnieniu na gruncie prawa podatkowego specyfiki rodzinnej pieczy zastępczej, wynikającej z ogółu regulacji prawnych ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej. Analogiczne uwagi można odnieść do przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Równocześnie zauważyć należy, że w pozostałych podatkach nie uwzględniono, zwłaszcza w zakresie preferencji podatkowych, sytuacji rodzin zastępczych i prowadzących rodzinne domy dziecka. Jak już wskazywano ich wprowadzenie byłoby możliwe i pożądane zwłaszcza na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ewentualnie podatku od nieruchomości. Należałoby zatem postulować o dokonanie zmiany przepisów w tym zakresie.

TAX CONSEQUENCES OF THE EXERCISE OF FAMILY ALTERNATIVE CARE

Summary

The study „Tax consequences of the exercise of family alternative care” indicated the relationships occurring between the institution of alternative care and the applicable regulations included in the matter of specific tax law. The interrelationships referred to above have been presented through the prism of tax consequences of the exercise of alternative care. The systematics of the considerations undertaken was therefore adjusted to the outlined theme. Statutory standards in the scope of the exercise of family foster care were discussed as introductory issues, followed by the its tax and legal effects. The role of the institution in question has been emphasized and conclusions have been drawn, especially with regard to the possibility of introduction of tax preferences associated with the characterized model of alternative care.

³⁰ Por. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 156 i n.

³¹ M. Ruskowska, Rodzina zastępcza jako środowisko opiekuńcze – wychowawcze, Warszawa 2013, s. 63.