Warszawa, 03-04-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.646.2021.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

sytuacja podatkowa osób samotnie wychowujących dzieci od dłuższego czasu pozostaje przedmiotem mojej szczególnej troski. Temat ten jest bardzo często poruszany przez obywateli w skargach kierowanych do mojego Biura, w szczególności po reformie tzw. Polskiego Ładu. Wówczas bowiem ustawodawca postanowił w sposób zasadniczy zmodyfikować konstrukcję podatkową, funkcjonującą w polskim porządku prawnym od lat 90-tych XX wieku, likwidując możliwość preferencyjnego rozliczenia się przez rodziców samotnie wychowujących dzieci[1].

Przypomnieć należy, że z dniem 1 stycznia 2022 r. opcja wspólnego rozliczenia się z dzieckiem przez rodzica samotnie je wychowującego została zastąpiona przez ulgę podatkową w stałej kwocie wynoszącej 1500 zł[2]. Zmiana ta, a zwłaszcza sposób jej wprowadzenia, wzbudziła liczne wątpliwości i powszechne niezadowolenie wśród obywateli. Z podobną reakcją spotkały się propozycje zgłoszone w ramach legislacyjnych działań naprawczych, polegające na wprowadzeniu tzw. pół-ulgi. Postulowano wówczas, aby podatek był określany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci – w przypadku

[1] Uchylenie art. 6 ust. 4-4b na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105, dalej: „Ustawa Zmieniająca").

[2] Dodanie art. 27ea na mocy Ustawy Zmieniającej.

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Tel. centr. (+48 22) 55 17 700
Infolinia obywatelska 800 676 676
biurorzecznika@brpo.gov.pl
bip.brpo.gov.pl

gdy przynajmniej jedno z dzieci ma orzeczoną niepełnosprawność na podstawie odrębnych przepisów. Natomiast w pozostałych przypadkach podatek miał być określany jako iloczyn 1,5 oraz wysokości podatku obliczonego od dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci podzielonych przez 1,5[3].

Ostatecznie, w skutek różnych interwencji, a także kierowanych przeze mnie wystąpień generalnych[4], w znacznej mierze doszło do przywrócenia zasad preferencyjnego rozliczenia podatkowego dla osób samotnie wychowujących dzieci. Zostały one wprowadzone z dniem 1 lipca 2022 r., ale z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2022 r.

W obecnym brzmieniu przepisy prawa[5] stanowią, że od dochodów jednego rodzica lub opiekuna prawnego, podlegającego obowiązkowi podatkowemu, będącego panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci:

1) małoletnie;

2) pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną;

3) pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innym państwie;

- podatek może być określany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym.

---

[3] Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw – druk numer 2186.

[4] Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 13 października 2020 r. do Marszałka Senatu (nr V.511.579.2021), z dnia 19 stycznia 2022 r. do Ministra Finansów (nr V.511.5.2022), z dnia 18 maja 2022 r. do Marszałka Senatu (nr V.511.5.2022).

[5] Art. 6 ust. 4c-4d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: „ustawa o PIT").

Niemniej jednak, pomimo zgłaszanych zastrzeżeń[6], ustawodawca postanowił wprowadzić istotne ograniczenie w zasadach wspólnego rozliczenia się dla rodziców samotnie wychowujących dzieci. Wprowadzono bowiem do porządku prawnego regulację[7], zgodnie z którą ww. sposób opodatkowania nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku
z którą obydwojgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze[8].

Co ciekawe, przypomnieć należy, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 r. sądy administracyjne[9] stały na korzystnym dla podatników stanowisku, zgodnie z którym skoro samotnie wychowującą dziecko jest osoba, która w oznaczonym czasie sama zajmuje się dzieckiem i faktycznie wychowuje dziecko bez udziału drugiego z rodziców, to w sytuacji, gdy oboje rodzice sprawują opiekę nad dzieckiem oddzielnie, w innym miejscu, naprzemiennie, a więc nie wspólnie, to prawo do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania może mieć każdy z rodziców.

Aktualnie z niepokojem obserwuję praktyki organów podatkowych, polegające na odmawianiu możliwości preferencyjnego rozliczenia się osobom rozwiedzionym, faktycznie samotnie wychowującym dziecko, w sytuacji gdy nie jest ono objęte systemem opieki naprzemiennej, ale utrzymuje kontakt z drugim rodzicem. Przykładem takiej sprawy jest niekorzystna interpretacja podatkowa[10], w której uznano, że prawo do preferencji przysługuje jedynie temu z rodziców,
czy opiekunów prawnych, który będąc osobą stanu wolnego faktycznie w roku podatkowym samotnie dziecko wychowuje, czyli sprawuje nad nim samodzielnie ciągłą opiekę, bez jakiegokolwiek udziału drugiego rodzica w procesie

---

[6] W wystąpieniu skierowanym do Marszałka Senatu z dnia 18 maja 2022 r. (nr V.511.5.2022) wskazywałem na apele obywatelskie o wprowadzenie regulacji przyznającej rodzicom w opiece naprzemiennej możliwości rozliczania podatkowego na zasadzie przyznania im połowy tego, z czego mogą korzystać samotni rodzice, tak jak w przypadku świadczenia wychowawczego w wówczas obowiązującej wysokości - 500 plus.

[7] Art. 6 ust. 4f ustawy o PIT.

[8] Zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 810 ze zm.).

[9] Np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 maja 2021 r. (sygn. akt II FSK 412/19).

[10] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 maja 2023 r. (nr 0114-KDIP3-2.4011.282.2023.2.MJ).

wychowawczym. Dodać należy, że w stanie faktycznym omawianej sprawy, ojciec aktywnie sprawował codzienną opiekę nad synem, choć władza rodzicielska została powierzona obojgu rodzicom, a matka miała ustalone dni kontaktu z dzieckiem. Ojciec nie pobierał także świadczenia z tytułu 500 plus.

Z taką wykładnią przepisów podatkowych nie zgodził się jednak sąd administracyjny[11], który uchylił ww. interpretację indywidualną. W ocenie sądu pierwszej instancji, za osobę samotnie wychowującą dziecko można uznać osobę, która w oznaczonym czasie sama zajmuje się dzieckiem i faktycznie wychowuje dziecko bez udziału drugiego z rodziców, niezależnie od tego, że w pewnych okolicznościach dzieckiem może opiekować się również drugi z rodziców, którego opieka nie została ograniczona. Istotne jest zatem to, kto sprawuje faktyczną pieczę nad dzieckiem. Jeżeli rozwiedziony rodzic nie wykonuje, w tym samym czasie i w tym samym miejscu czynności, przy współudziale drugiego rodzica, składających się na proces jego czynności wychowawczych nad dzieckiem, to nieuzasadnione jest twierdzenie, że dany rodzic czyni to wspólnie z drugim rodzicem i tym samym nie może korzystać z przedmiotowej preferencji rozliczenia dochodów. Sąd zwrócił również uwagę, że interpretacja zaprezentowana przez organ podatkowy w praktyce oznaczałaby możliwość preferencyjnego rozliczenia tylko w przypadku wdów, wdowców i osób rozwiedzionych, którym przyznano wyłączną władzę rodzicielską.

Na stosowanie zawężającej wykładni przepisów przez organy wskazują także inne interpretacje indywidualne. Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej[12] stwierdził, że wychowania dziecka nie da się „podzielić", bowiem jest to ciągły i długotrwały rozwój, na który w tym przypadku składa się wspólna praca obojga rodziców. Zdaniem organu samodzielna opieka nad dziećmi nie jest równoznaczna z opieką samotną. Tym samym, odmówiono możliwości skorzystania z preferencyjnego rozliczenia kobiecie po rozwodzie faktycznie samotnie wychowującej dziecko, z uwagi na postanowienia ugody mediacyjnej zakładające, że ojciec dziecka widuje się z synem około trzech dni w tygodniu. W stanie faktycznym opisanej sprawy sąd ustalił miejsce zamieszkania dziecka każdorazowo przy matce, nie ograniczono jednak władzy rodzicielskiej, ani nie ustalono opieki naprzemiennej.

[11] Nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA") w Gorzowie Wlkp. z dnia 12 października 2023 r. (sygn. akt I SA/Go 246/23).
[12] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 lipca 2023 r. (nr 0111-KDSB2-1.4011.233.2023.2.EA).

Z powyższego wynika, że zdarzają się przypadki, gdy organy podatkowe stoją na stanowisku, zgodnie z którym jakikolwiek udział rodzica w wychowywaniu dziecka (nawet sprowadzający się do utrzymywania kontaktów) automatycznie przekreśla możliwość skorzystania z preferencyjnego opodatkowania przez rodzica faktycznie ponoszącego ciężar samotnego wychowania dziecka. Tym samym, za osobę samotnie wychowującą dziecko organy uznają wyłącznie osobę, która w określonej sytuacji, w określonym czasie zupełnie sama (bez udziału drugiej osoby) zajmuje się wychowywaniem dziecka, stale troszczy się o jego byt materialny i rozwój emocjonalny.

Jako organ stojący na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich pragnę przypomnieć, że dobro rodziny powinno być priorytetem w polityce społecznej i gospodarczej państwa. Natomiast rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych[13]. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że posłużenie się terminem „szczególny" odczytywać należy jako skierowany w stosunku do władzy publicznej nakaz bardziej intensywnego traktowania pewnej grupy podmiotów z uwagi na sytuację faktyczną, w jakiej się znajdują, to jest wykraczającego poza zakres zwykłego uwzględniania potrzeb tych podmiotów[14]. Co wymaga także podkreślania, ochronie konstytucyjnej podlega nie tylko zaufanie obywateli do litery prawa, ale również do sposobu jego interpretacji przyjmowanego w praktyce stosowania prawa przez organy państwa.

W mojej ocenie, nie sposób zatem zgodzić się z wykładnią prezentowaną przez organy podatkowe, która w istocie dla skorzystania z preferencji podatkowej przez rodzica faktycznie samotnie zajmującego się dzieckiem całkowicie wyklucza jakikolwiek udział drugiego rodzica w procesie wychowywania dziecka (choćby doraźny). Taki warunek zdaje się przeczyć polityce prorodzinnej państwa, której celem jest zapewnienie systemowego wsparcia dla rodziców, zwłaszcza w przypadku samotnego wychowywania dzieci.

---

[13] Art. 71 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.).

[14] Por. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. (sygn. akt P 33/13), z dnia 9 lipca 2012 r. (sygn. akt P 59/11).

Mając na uwadze powyższe, w oparciu o ustawę o Rzeczniku Praw Obywatelskich[15], przedstawiam Panu Ministrowi powyższe uwagi w trosce o zapewnienie ochrony praw grupy podatników, jaką są osoby samotnie wychowujące dzieci, z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska wobec zasygnalizowanego problemu. Jednocześnie uprzejmie proszę o przekazanie informacji, czy resort finansów rozważa wydanie objaśnień w sprawie stosowania przepisów dotyczących preferencyjnego rozliczenia podatkowego dla samotnych rodziców. Proszę również o wskazanie, czy rozważane jest wprowadzenie ewentualnych zmian legislacyjnych w odniesieniu do wyłączenia, o którym mowa w art. 6 ust. 4f ustawy o PIT, dotyczącego sprawowania przez rodziców opieki naprzemiennej nad dzieckiem.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

[15] Art. 16 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1058).