



Warszawa, 2 maja 2024 roku

Sprawa: Sytuacja podatkowa osób samotnie wychowujących dzieci
Znak sprawy: DD3.055.2.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich

Szanowny Panie Rzeczniku,

zgadzam się, że dobro rodziny powinno być priorytetem, jeśli chodzi o wytyczne w zakresie kreowania polityki społecznej i gospodarczej państwa. Jednocześnie, inaczej niż Pan Rzecznik, uważam, że obecnie funkcjonujące rozwiązania podatkowe zawarte w ustawie o PIT¹ realizują tę wytyczną.

Świadczy o tym różnorodność ulg podatkowych, które są adresowane, między innymi, do opiekunów i rodziców, małżonków, osób z niepełnosprawnościami lub członków ich rodzin, a także do osób znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej.

Ulgę te mają różną formę. Do najpopularniejszych należą:

- zwolnienia przedmiotowe (np. dochodów z pracy na etacie rodziców wychowujących co najmniej czworo dzieci, świadczeń 800 plus, czy świadczeń z pomocy społecznej),
- odliczenia od dochodu (np. wydatków ułatwiających wykonywanie czynności życiowych przez osobę z niepełnosprawnościami lub przez osobę mającą na utrzymaniu bliską sobie osobę z niepełnosprawnościami),
- odliczenia od podatku (np. ulgi na dzieci, której wartość rośnie wraz ze wzrostem liczby dzieci),

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.).

- odrębne, preferencyjne zasady obliczania podatku przez małżonków oraz osoby samotnie wychowujące dzieci.

Efektom zastosowania tych ulg jest obniżenie obciążeń fiskalnych z tytułu podatku PIT (podatek dochodowy od osób fizycznych). Widać to w szczególności u osób samotnie wychowujących dzieci, którym ustawa o PIT przyznaje prawo do określenia podatku w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci.

Jednak ten sposób opodatkowania – podobnie jak pozostałe ulgi podatkowe – stanowi wyjątek od zasady powszechności i równości opodatkowania. W konsekwencji można z niego skorzystać po spełnieniu wszystkich wymogów prawem określonych². Jednym z nich jest samotne wychowywanie dziecka.

W obecnym stanie prawnym ustawa o PIT nie definiuje tego pojęcia. Występuje ono w ustawie od 30 lat, a dla jego odczytania należy przyjąć takie znaczenie, jakie ma w języku potocznym, bowiem „jeżeli jakieś pojęcie nie jest zdefiniowane, zasadą powinno być potoczne rozumienie terminu” (zob. m.in. wyrok: WSA w Warszawie z 19.04.2011 sygn. akt III SA/Wa 2390/10, WSA w Warszawie z 07.02.2006 r. sygn. akt III SA/Wa 3358/05).

Zwrot "samotność" lub "samotny" (w kontekście „samotnego wychowywania dzieci”), rozpatrywany zarówno w ujęciu potocznym, jak i zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego, oznacza "przebywanie, życie w odosobnieniu, bez rodziny, bez towarzystwa", "niemający w nikim wsparcia, dziejący się bez wsparcia innych", "niemający żony lub niemająca męża", "zdany tylko na siebie" (sjp.pl; sjp.pwn.pl; SJP pod red. M. Szymczaka, t. III, s. 177, PWN, Warszawa 1981 r.).

Samotne wychowywanie dziecka wyklucza zatem wspólne wychowywanie dziecka z drugim rodzicem. O ile zatem małoletnie dziecko – po rozwodzie rodziców – podlega władzy rodzicielskiej obojga z nich (żaden z rodziców nie ma ograniczonej władzy rodzicielskiej) oraz mieszka z każdym z rodziców w powtarzających się okresach, które zapewniają zarówno matce, jak i ojcu jednakowy wpływ na jego wychowanie/sprawowanie pieczy, to na gruncie ustawy PIT żadnego z rodziców nie można uznać za osobę samotnie wychowującą dziecko.

Takie stanowisko organów podatkowych jest znane i ugruntowane. Organy podatkowe prezentują je niezmiennie od lat, niezależnie od linii orzeczniczej, która ukształtowała się po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 573/15. W uzasadnieniu do tego wyroku sąd stwierdził, że status osoby samotnie wychowującej dzieci może mieć każdy z rodziców (po spełnieniu pozostałych wymogów określonych w ustawie PIT), jeśli w swoim czasie samodzielnie – to jest bez współpracy, a także bez wsparcia i pomocy drugiego rodzica – wykonuje obowiązki wychowawcze. Zdaniem sądów administracyjnych o wspólnym wychowywaniu dziecka (będącym antonimem samotnego) można mówić zatem tylko wówczas, gdy oboje rodzice – jednocześnie w tym samym czasie i miejscu – zaspokajają życiowe potrzeby dziecka, tworząc mu dom oraz warunki

² Art. 6 ust. 4c, 4d, 4e, 4f, 4g, 4h, 8, 11, 12, 13, art. 45 ust. 7a ustawy PIT.

rozwoju w miejscu swojego zamieszkania. To z kolei – zdaniem sądów – powoduje, że w sytuacji, gdy po rozwodzie każdy z rodziców wykonuje czynności wychowawcze w odosobnieniu (bez udziału drugiego rodzica, w „swoim” czasie wynikającym z naprzemienną opieką), należy uznać, że każdy z rozwiedzionych rodziców samotnie wychowuje dzieci.

W ocenie organów podatkowych zaprezentowana linia orzecznicza (odnosząca się do stanu prawnego obowiązującego w latach 2011–2021) stoi w sprzeczności zarówno z językowym rozumieniem samotnego rodzicielstwa, jak i z celem omawianej preferencji podatkowej. Tę formę wsparcia (i co należy podkreślić – stanowiącą odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania) ustawodawca kierował bowiem jedynie do osób, które wykonywania czynności wychowawczych dziecka nie dzielą z drugim rodzicem (wykładnia celowościowa).

Rozbieżność pomiędzy stanowiskami sądów i organów podatkowych doprowadziła do zmian legislacyjnych. Od 1 lipca 2022 r., z mocą od 1 stycznia 2022 r., ustawodawca zdecydował się na zmianę normatywną, która zgodnie z art. 6 ust. 4f ustawy PIT, nie przyznaje preferencji osobie, która wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko. Dotyczy to również sytuacji, gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z ustawą o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci³.

Dodatkowo ustawodawca zdecydował o przywróceniu w ustawie PIT „zastrzeżenia”, przesądzającego o tym, że odrębne zasady obliczenia podatku przewidziane dla osób samotnie wychowujących dzieci, może zastosować tylko jeden rodzic (o ile spełnia pozostałe warunki).

Podkreślamy również, że wyraz „wspólnie”, o którym mowa w art. 6 ust. 4f ustawy PIT, oznacza wespół z drugim rodzicem, razem z drugim rodzicem lub w sposób jednakowy dla obojga rodziców (po 50%). Chodzi zatem o wykonywanie czynności wychowawczych przez oboje rodziców w sposób zbliżony, czyli podobny do siebie na tyle, aby można je ze sobą porównywać. W takim pojęciu wspólnego wychowywania dziecka mieści się między innymi opieka naprzemienna.

Zgodnie bowiem ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie:

„opieka naprzemienna związana jest ze wspólnym wykonywaniem przez oboje rodziców władzy rodzicielskiej i utrzymywaniem kontaktów z dzieckiem. Nie jest utożsamiana z obowiązkiem alimentacyjnym (art. 133 § 1 KRO⁴), który jest niezależny od tego, czy danemu rodzicowi powierzona została władza rodzicielska nad dzieckiem, czy też nie. Nie można jej również utożsamiać z ustaleniem miejsca pobytu, czy zamieszkania dziecka u jednego z rodziców. Tym samym o opiece naprzemienną można mówić w sytuacji, gdy w wyroku czy postanowieniu sądu dotyczącym władzy rodzicielskiej nad dzieckiem rozstrzygnięto o sposobie wspólnego wykonywania

³ Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2024 r. poz. 421).

⁴ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2023 r. poz. 2809).

władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem, choćby nie zostało w niej użyte sformułowanie „opieka naprzemienna”. Uregulowanie kontaktów z dzieckiem (art. 113 i nast. KRO), choć nie jest zależne od powierzenia władzy rodzicielskiej, w przypadku opieki naprzemiennnej jest formą jej powierzenia i ich częstotliwość ma wpływ na ustalenie, czy opieka rodzica nad dzieckiem spełnia wymogi pieczy naprzemiennnej. Podsumowując, z opieką naprzemienną mamy do czynienia w sytuacji wspólnego wykonywania władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem przez oboje rodziców, co winno wynikać z orzeczenia sądu (wyrok WSA w Poznaniu z 21.3.2019 r., II SA/Po 1059/18, Legalis)⁵.

Ponadto WSA w Poznaniu podkreślił, że nie sposób mówić o sprawowaniu opieki naprzemiennnej przez oboje małżonków w sytuacji, gdy władza rodzicielska jednego z nich została orzeczeniem sądu ograniczona. W takim przypadku nie może być już bowiem mowy o „wspólnym wykonywaniu władzy rodzicielskiej”, co wynika jasno z art. 58 § 1a KRO⁴, w którym wyraźnie przeciwstawiono wspólne wykonywanie władzy rodzicielskiej przez oboje rodziców sytuacjom, gdy jej wykonywanie zostaje powierzone jednemu z rodziców, z jednoczesnym ograniczeniem władzy rodzicielskiej drugiego z nich.

Inaczej mówiąc, opieka naprzemienna jest związana z wykonywaniem władzy rodzicielskiej wspólnie przez oboje rodziców. Nie może być mowy o opiece naprzemiennnej, gdy wykonywanie władzy rodzicielskiej zostało powierzone tylko jednemu z rodziców, zaś wobec drugiego – została ona ograniczona.

W praktyce oznacza to, że w sytuacji gdy:

- 1) dziecko rozwiedzionych rodziców pozostaje pod stałą, codzienną opieką jednego z rodziców, z którym mieszka oraz który ma nieograniczoną władzę rodzicielską, natomiast drugi rodzic jest zobowiązany wyłącznie do płacenia alimentów lub zajmuje się dzieckiem (kontaktuje się z dzieckiem) doraźnie, gdyż ma ograniczoną władzę rodzicielską – wówczas przyjąć należy, że rodzice nie wychowują dziecka wspólnie, a status rodzica samotnie wychowującego dziecko ma ten (jako jedyny), przy którym dziecko zamieszkuje, i który na co dzień je wychowuje;
- 2) żaden z rodziców nie ma ograniczonej władzy rodzicielskiej oraz oboje rodzice uczestniczą w procesie wychowawczym dziecka, ale zaangażowanie jednego z rodziców jest większe (okresy sprawowania czynności wychowawczych jednego rodzica są nieporównywalnie dłuższe niż drugiego) – wówczas uznać należy, że rodzice nie wychowują dziecka wspólnie oraz, że jeden rodzic ma status rodzica samotnie wychowującego dziecko. Co do zasady rodzicem samotnie wychowującym dziecko w tym przypadku jest ten, który w większym stopniu uczestniczy w procesie wychowawczym dziecka;
- 3) rozwiedzeni rodzice są zaangażowani w równym stopniu w proces wychowawczy dziecka, czyli sprawują faktycznie opiekę naprzemienną, wówczas rodzice wychowują dziecko wspólnie i tym samym żaden z rodziców

⁵ Komentarz do wyroku WSA w Poznaniu z 21.3.2019 r., sygn. akt II SA/Po 1059/18, Legalis.

nie ma prawa do opodatkowania swoich dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dziecko.

Nie znajdujemy obecnie uzasadnienia do zmiany aktualnych przepisów lub wydawania objaśnień podatkowych ich dotyczących. Utrwalona linia orzecznictwa, w myśl której na gruncie ustawy PIT „*kryterium samotnego wychowywania dziecka jest spełnione również wtedy, gdy rozwiedziony rodzic wychowuje dziecko naprzemiennie z drugim rodzicem, tj. w odosobnieniu od drugiego rodzica dziecka oraz bez jego udziału wykonuje czynności stanowiące proces wychowania w innym miejscu i czasie niż drugi rodzic*”, dotyczy minionego stanu prawnego obowiązującego w latach 2011–2021 (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27.10.2023 r. sygn. akt II FSK 376/21). Natomiast w stosunku do stanu prawnego wprowadzonego z dniem 1 lipca 2022 r. (z mocą obowiązującą do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 r.) nie ukształtowała się jeszcze linia orzecznictwa, mająca charakter stały i jednolity.

Odnosząc się natomiast do twierdzeń zawartych w Pana wystąpieniu dotyczących stosowanej przez organy podatkowe zawężającej interpretacji omawianych przepisów, pragnę wskazać, że z przekazanych przez Dyrektorów Izby Administracji Skarbowej wyjaśnień wynika, iż w obowiązującym stanie prawnym, w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych nie były prowadzone sprawy, w których odmówiono możliwości preferencyjnego opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci osobom rozwiedzionym, faktycznie samotnie wychowującym dziecko, w sytuacji, gdy nie jest ono objęte systemem opieki naprzemienną, ale utrzymuje kontakt z drugim rodzicem.

Co do zasady organy podatkowe zajmują stanowisko, że sporadyczny kontakt dziecka z drugim rodzicem nie wyklucza rodzica, który w sposób trwały zajmuje się wychowaniem dziecka, z preferencyjnego rozliczenia podatku jako osoba samotnie wychowująca dziecko.

Odnosząc się natomiast do problematyki przedstawionej w Pana wystąpieniu w zakresie zajmowanego stanowiska w interpretacjach indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, że stosownie do art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej⁶:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

Na podstawie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej:

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W świetle przywołanych przepisów Ordynacji podatkowej istotą wydawania interpretacji indywidualnych jest dokonywanie wykładni konkretnych przepisów

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.).

prawa podatkowego w oparciu o dokładnie określony przez wnioskodawcę stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe poprzez ocenę przedstawionego we wniosku stanowiska wnioskodawcy.

W konsekwencji, w zakresie przedmiotowego zagadnienia, zważywszy na specyfikę postępowania interpretacyjnego, mamy do czynienia z indywidualnym charakterem spraw, w których stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest przyjmowany każdorazowo według twierdzeń i wskazań podatnika przedstawianych w danym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W uzasadnieniach prawnych interpretacji indywidualnych poszczególne stwierdzenia czy wskazania, odnoszące się do pojęcia „wychowywania” czy pojęcia „samotnie”, mogą być też formułowane w odniesieniu bezpośrednio do konkretnych (indywidualnych) okoliczności faktycznych w danej sprawie.

Z wyjaśnień Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wynika, że zajmuje on stanowisko, zgodnie z którym osobą samotnie wychowującą dziecko jest osoba, która faktycznie, w pojedynkę – w pełni albo w przeważającej mierze wychowuje dziecko bez udziału drugiego z rodziców, stale, na co dzień troszcząc się nie tylko o byt materialny, ale także rozwój emocjonalny dziecka.

W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka przez któregokolwiek z rodziców w sytuacji, gdy każdy z rodziców aktywnie oraz w porównywalnym stopniu uczestniczy w wychowywaniu dziecka, co przejawia się między innymi dzieleniem się wszelkimi obowiązkami związanymi z procesem wychowawczym dziecka, niezależnie od tego u kogo i pod czyją w danym momencie roku podatkowego opieką dziecko przebywa.

W interpretacji indywidualnej z 15 maja 2023 r. Nr 0114-KDIP3-2.4011.282.2023.2.MJ wobec opisanych przez wnioskodawcę okoliczności faktycznych stwierdzono, że zarówno ojciec, jak i matka dziecka, współuczestniczą w wychowaniu syna, pomimo że nie zamieszkują ze sobą. Z przedstawionych okoliczności wynika również, że to wnioskodawca miał ustalone dni kontaktu z dzieckiem, a nie matka (jak wskazał Pan w wystąpieniu w odniesieniu do ww. interpretacji indywidualnej).

W ww. interpretacji m.in. wskazano:

Nie sposób bowiem uznać, że w przedstawionym przez Pana stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, w tak zorganizowanym trybie naprzemiennego wykonywania władzy rodzicielskiej, zachodzą dwa odrębne procesy wychowania, tj. osobny samotny proces przeprowadza matka, gdy opiekuje się dzieckiem, a zupełnie inny proces wychowywania zachodzi podczas gdy dziecko przebywa z Panem. Wychowania dziecka nie da się „podzielić”, bowiem jest to ciągły i długotrwały rozwój, na który w tym przypadku składa się wspólna praca obojga rodziców.

Od wyroku z 12 października 2023 r. sygn. akt I SA/Go 246/23 uchylającego ww. interpretację indywidualną Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł skargę kasacyjną.

Warto wskazać jako przykład, że również w wyroku NSA z dnia 7 lutego 2023 r. sygn. akt II FSK 1766/20 stwierdzono, że przepis art. 6 ust. 4d ustawy PIT

nie pozwala na preferencyjne opodatkowanie dochodów samotnych rodziców, którzy wychowują co najmniej jedno dziecko wspólnie, także w ramach naprzemiennego wykonywania opieki nad tym dzieckiem.

Na tej samej zasadzie rozstrzygano w interpretacji indywidualnej z 24 lipca 2023 r. Nr 0111-KDSB2-1.4011.233.2023.2.EA wskazując:

Nie sposób uznać, że w przedstawionym przez Panią opisie sprawy – w tak zorganizowanym trybie wykonywania władzy rodzicielskiej (ugoda mediacyjna) przez obojga rodziców – zachodzą dwa odrębne procesy wychowania, tj. osobny samotny proces przeprowadza matka w swoim czasie, gdy dziecko u niej zamieszkuje i przebywa z nią, a zupełnie inny proces wychowywania zachodzi podczas, gdy dziecko przebywa z ojcem. (...)

Zatem, mając na uwadze powyższe, nie można wywodzić, w tym w szczególności na podstawie ww. interpretacji indywidualnych, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prezentuje stanowisko, zgodnie z którym jakkolwiek 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.

Jak wynika z wyjaśnień Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w trakcie wydawania interpretacji indywidualnych każdorazowo uwzględniany jest rodzaj, charakter, częstotliwość kontaktów (a nie tylko sam fakt ich ustanowienia na rzecz rodzica). Istotne jest bowiem, czy rodzice faktycznie nie uczestniczą w opiece i wychowywaniu dziecka w sposób naprzemienny i z porównywalną częstotliwością (a nie tylko np. w sensie prawnym nie mają uregulowanego prawa do opieki naprzemiennnej), a tym samym nie wychowują dziecka (dzieci) wspólnie.

Zatem należy zgodzić się z Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej, że w wydawanych interpretacjach indywidualnych wykładnia przepisów dotyczących preferencyjnego rozliczenia osób samotnie wychowujących dzieci nie jest dokonywana w sposób zawężający, ani rozszerzający.

Jednocześnie mając na względzie przywołane wyżej regulacje dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych, a także złożoną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej skargę kasacyjną, kluczowe w tej sprawie jest zajęcie stanowiska przez Naczelną Sąd Administracyjny. Zgodnie z art. 3 § 2 ustawy prawo o ustroju sądów administracyjnych⁷:

Naczelną Sąd Administracyjny sprawuje nadzór nad działalnością wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie orzekania w trybie określonym ustawami, a w szczególności rozpoznaje środki odwoławcze od orzeczeń tych sądów i podejmuje uchwały wyjaśniające zagadnienia prawne oraz rozpoznaje inne sprawy należące do właściwości Naczelnego Sądu Administracyjnego na mocy innych ustaw.

⁷ Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2492).

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu