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

Warszawa, 31 sierpnia 2021 roku

| | |
|---|---|
| Sprawa: | Odpowiedź na oświadczenie senatorskie |
| Znak sprawy: | DD3.054.34.2021 |

Kontakt: Kancelaria MF
tel. +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

**prof. Tomasz Grodzki**
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

# Odpowiedź
# na oświadczenie pani senator Doroty Tobiszowskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z oświadczeniem pani senator Doroty Tobiszowskiej złożonym podczas 28. posiedzenia Senatu RP w dniu 6 sierpnia 2021 r. w sprawie proponowanych w Polskim Ładzie zmian w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

## Preferencyjne opodatkowanie dochodów samotnych rodziców

Preferencyjny sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci obowiązuje od 1993 r., ale treść przepisów regulujących to rozwiązanie kilkukrotnie ulegała zmianie. Z tego sposobu opodatkowania dochodów może korzystać rodzic lub opiekun prawny, podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, będący panną, 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 małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje:

- dzieci małoletnie,
- dzieci bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- dorosłe uczące się dzieci do ukończenia 25 roku życia, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu według skali podatkowej

lub art. 30b (tzw. dochody kapitałowe m. in. z tytułu obrotu papierami wartościowymi) lub uzyskały przychody, o których nowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 (tzw. ulga dla młodych), w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku z pierwszego przedziału skali podatkowej, z wyjątkiem renty rodzinnej.

Mechanizm korzystania z preferencji dla samotnych rodziców jest bardzo zbliżony do preferencyjnego opodatkowania dochodów małżonków. Niezbędne jest złożenie wniosku o ten sposób opodatkowania w zeznaniu podatkowym, a następie obliczenie podatku w podwójnej wysokości od połowy dochodu osoby samotnie wychowującej dzieci; z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie.

Powyższy przepis wymienia katalog osób, którym przysługuje korzystanie z tej preferencji, odwołując się przy tym zarówno do stanu cywilnego takiej osoby, jak również do tego, że ma ona wychowywać dziecko samotnie, tj. bez wsparcia drugiego rodzica. Zatem muszą być spełnione nie tylko przesłanki formalne, ale również przesłanka faktyczna.

## Orzecznictwo sądowo-administracyjne

Na przestrzeni lat praktyka stosowania preferencyjnego opodatkowania przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci była stabilna. Jednak wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15, w którym Sąd odmiennie od organów podatkowych zinterpretował art. 6 ust. 4 ustawy PIT, spowodował, że wątpliwości dotyczące tej regulacji zaczęły narastać.

W wyroku tym Sąd podjął precedensowe rozstrzygniecie, uznając, że w sytuacji gdy rozwiedzeni rodzice na przemian wychowują wspólne dzieci, to każdemu z nich przysługuje prawo opodatkowania dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. W konsekwencji obydwoje rodzice mają prawo do obliczenia podatku w podwójnej wysokości od połowy swoich dochodów. W ocenie Sądu, taka wykładnia zgodna jest z literalnym brzmieniem art. 6 ust. 4 ustawy PIT, które zostało wprowadzone nowelizacją z dnia 25 listopada 2010 r.[1] i obowiązuje od 1 stycznia 2011 r. Jak zauważył bowiem Sąd nowelą tą „ustawodawca zrezygnował z wcześniejszego zapisu (zawartego w uchylonym nowelą ust. 5 art. 6), że za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się "jednego z rodziców." Tym samym należy przyjąć, że zamierzony zabieg ustawodawcy doprowadził do takiego stanu prawnego, w którym status osoby "samotnie wychowującej dzieci" od 1 stycznia 2011 r. może mieć każde z rodziców spełniających pozostałe kryteria określone w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.”.

[1] Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1478).

Należy zatem zauważyć, że wnioski płynące z ww. wyroku Sądu nie są tożsame z intencją ustawodawcy. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji z dnia 25 listopada 2010 r., uchwalonej w oparciu o projekt zawarty w druku 3366 Sejmu VI Kadencji wskazano, że wobec rozbieżności interpretacji przepisów dotychczasowych preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci zmiana przepisów ustawy PIT w tym zakresie zmierza „do doprecyzowania pojęcia „osoby samotnie wychowującej dzieci" w taki sposób, aby nie budziło wątpliwości, że prawo do preferencyjnego opodatkowania dochodów nie przysługuje wszystkim osobom stanu wolnego posiadającym dzieci własne lub przysposobione, o których mowa w art. 6 ust. 4, a wyłącznie tym, które samotnie wychowują te dzieci". Przy czym samotnie – zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego – oznacza „bez udziału drugiego rodzica".

Tym samym – wbrew opinii Sądu wyrażonej w wyroku z 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15 oraz w kolejnych orzeczeniach np. w wyroku z 16 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Wr 1234/17, z 28 sierpnia 2019 r. sygn. akt I SA/Po 347/19, z 12 września 2019 r. sygn. akt III SA/Wa 2835/16, z 20 maja 2020 r. sygn. akt II FSK 383/20, z 6 maja 2021 r. sygn. akt II FSK 412/19 – z samotnym wychowywaniem dziecka nie mamy do czynienia w sytuacji, gdy oboje rodzice, w równym stopniu (choć naprzemiennie), są zaangażowani w wychowywanie dziecka, niezależnie od stanu cywilnego w którym pozostają. Osobą samotnie wychowującą dziecko nie jest bowiem rodzic, który naprzemiennie z drugim rodzicem sprawuje zgodną opiekę nad dzieckiem. W takim przypadku nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka, lecz o zaangażowaniu w proces wychowawczy obojga rodziców. Jak zauważył bowiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 22 października 2019 r. sygn. akt I SA/Łd 475/19, „naprzemienne przebywanie dzieci raz u jednego, raz u drugiego z rodziców wynika z prawa rodziców do kontaktowania się ze swymi dziećmi. Tego faktu w żadnym przypadku nie można utożsamiać z samotnym wychowywaniem dzieci. Dzieci wychowywane są wspólnie przez dwoje rodziców. Jest to tryb naprzemiennej pieczy nad dziećmi.". Podobnie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 maja 2021 r. sygn. akt I SA/Po 86/21, Sąd stwierdził, że „nierzadko przecież w dzisiejszych czasach jeden z małżonków pracuje poza miejscem zamieszkania i codzienna opieka sprawowana jest przez drugiego małżonka, nie oznacza to przecież, że ten małżonek samotnie wychowuje dziecko. W ocenie Sądu z okoliczności, że podczas sprawowania opieki przez rodziców stanu wolnego, podobnie jak rodziców pozostających w związku małżeńskim, w którymś momencie tygodnia, miesiąca, czy roku, jeden z rodziców pozostaje sam na sam z dziećmi – nie wynika, że rodzice ci samotnie wychowują dziecko."

Takie rozumienie pojęcia „samotnego wychowywania dzieci", określonego w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, stosują organy podatkowe oraz Ministerstwo Finansów.

## Zmiana zaproponowana w Polskim Ładzie

Zmiana brzmienia art. 6 ust. 4 ustawy PIT zaproponowana w Polskim Ładzie ma na celu takie doprecyzowanie tej regulacji (jakie miało miejsce w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2011 r.), aby nie było wątpliwości, że prawo do preferencyjnego opodatkowania dochodów przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci, przysługuje wyłącznie jednemu rodzicowi (opiekunowi prawnemu).

Wdrożenie tej zmiany powinno wyeliminować wątpliwości interpretacyjne oraz przywrócić stosowanie art. 6 ust. 4 ustawy PIT zgodnie z pierwotnym celem tej regulacji.

## Informacje dodatkowe

Przygotowany w Ministerstwie Finansów projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 26 lipca 2021 r.), który pozwoli wdrożyć przyjęte założenia, obecnie jest przedmiotem uzgodnień z członkami Rady Ministrów, opiniowania i konsultacji publicznych.

Projekt ustawy udostępniono na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce Rządowy Proces Legislacyjny, pod numerem UD260. Link do ww. dokumentów https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12349409.

Publikacja projektu umożliwia wszystkim zainteresowanym zapoznanie się z proponowanymi przepisami i śledzenie przebiegu rządowego procesu legislacyjnego. Podanie projektu do publicznej wiadomości nie kończy jednak procesu legislacyjnego.

Uwagi zgłoszone w trakcie uzgodnień i opiniowania rządowego procesu legislacyjnego mogą zmienić kształt projektowanych przepisów. Zmiany mogą być również wprowadzone podczas debaty parlamentarnej.

## Podstawa prawna

[1] Art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.).

Z upoważnienia Ministra Finansów,
Funduszy i Polityki Regionalnej

Podsekretarz Stanu

**Jan Sarnowski**

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/