



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Warszawa, 28.06.2010r.

RPO-646441-VI-10/ZK

00-090 Warszawa      Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 0-22 827 64 53

Naczelny Sąd Administracyjny  
Izba Finansowa

**Wniosek**  
**Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) w związku z ujawnionymi rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych

wnoszę

o rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego:

**Czy skorzystanie przez podatnika z możliwości określenia podatku z zastosowaniem art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) jest uzależnione wyłącznie od spełnienia kryterium określonego w art. 6 ust. 5 tej ustawy, czy też niezbędne jest również, aby podatnik bez udziału drugiego rodzica zajmował się wychowaniem dziecka ?**

Uzasadnienie

W orzecznictwie sądów administracyjnych powstały rozbieżności na tle kwalifikacji podatników do kategorii osób samotnie wychowujących dzieci, którym przysługuje prawo do preferencyjnego (wspólnego z dzieckiem) rozliczenia się z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307), zwanej dalej: u.p.d.o.f., od osób, o których mowa w

art. 3 ust. 1 (tj. podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), samotnie wychowujących w roku podatkowym 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 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 w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej

- podatek może być określony, z zastrzeżeniem ust. 8 (bez możliwości zastosowania tej ulgi przy osiągnięciu dochodów opodatkowanych ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym lub ustawą o podatku tonażowym), na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem art. 7 (doliczenia dochodów dzieci do dochodów rodziców), z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie.

Zgodnie z art. 4a, w/w zasada i sposób opodatkowania mają zastosowanie również do osób, o których mowa w art. 3 ust. 2a (podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), samotnie wychowujących w roku podatkowym dzieci, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki:

- 1) mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;
- 2) osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75 % całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym;
- 3) udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych.

Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się jednego z rodziców albo opiekuna prawnego, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów. Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się również osobę pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli

jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności (art. 6 ust. 5 ustawy).

Ujawnione w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżności prowadzą się do dwóch przeciwstawnych poglądów co do sposobu kwalifikacji osób do kategorii osób samotnie wychowujących dzieci:

I. Pierwszy pogląd o konieczności spełnienia jedynie formalnych przesłanek dla bycia osobą „samotnie wychowującą dzieci”, określonych w art. 6 ust. 5 ustawy, został zaprezentowany w poniższych orzeczeniach

- w wyroku z dnia **24.03.2010 r. WSA we Wrocławiu, sygn. I SA/Wr 1627/09** (orzeczenie nieprawomocne), wydanym w skutek zaskarżenia interpretacji indywidualnej dla osoby fizycznej, uznał stanowisko organu podatkowego przyjęte w zaskarżonej interpretacji indywidualnej (jak i stanowisko Izby Skarbowej) za nieprawidłowe. W ocenie Sądu orzekającego, przepisy ustawy nie dają podstawy do dokonania przez organ podatkowy takiej interpretacji pojęcia "osoby samotnie wychowującej dziecko", jak to uczynił organ, uzależniając przypisanie tego przymiotu osobie nie tylko od posiadanego stanu cywilnego, ale również od jego sytuacji faktycznej, tj. zaangażowania drugiego z rodziców (opiekunów prawnych) w wychowanie dziecka. Taka interpretacja przepisu de facto wykracza poza znaczenie wskazanego pojęcia nadane z woli ustawodawcy i wyrażone w definicji legalnej zawartej w art. 6 ust. 5 zd. 1 u.p.d.o.f.

Według Sądu, fundamentalne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy posiada wyjaśnienie roli definicji legalnej w procesie interpretowania prawa. Założenie racjonalności ustawodawcy wymaga przyjęcia, że sprecyzowanie w formie przepisów prawa danego pojęcia, ma charakter zabiegu celowego, a przypisane w ten sposób znaczenie odzwierciedla wolę ustawodawcy. Uznanie tej woli poprzez przyjmowanie sensu danego pojęcia zgodnie z wolą ustawodawcy stanowi gwarancję pewności i bezpieczeństwa prawa.

Zdaniem Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, mamy do czynienia z sytuacją, gdy wykładnia językowa definicji legalnej pojęcia "osoby samotnie wychowującej dziecko", a której prawidłowe rozumienie stanowi właśnie oś sporu, prowadzi do językowo jednoznacznego sensu, który winien być przyjęty w procesie interpretowania prawa przez organy. Ustalenie w wyniku tego procesu jednoznacznego sensu danego przepisu pozbawia zasadności odwoływanie się do wykładni systemowej, czy funkcjonalnej danego pojęcia.

W zakresie dotyczącym niniejszej sprawy, tj. w odniesieniu do rodziców, bądź opiekunów prawnych nie pozostających w związku małżeńskim, ustawodawca wyraźnie zastrzegł, iż za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się jedno z nich, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem. Z takiego sformułowania przepisu jednoznacznie

wynika, że status osoby samotnie wychowując dziecko został powiązany ze stanem cywilnym osoby, który stanowi jedyne kryterium dla takiej kwalifikacji rodzica bądź opiekuna prawnego.

Według Sądu, z zasady preferencji definicji legalnej wynika, że sens słowa nadany z woli ustawodawcy na potrzeby danego aktu wyprzedza jego powszechne rozumienie. Odwoływanie się do słownikowych znaczeń takich pojęć jak "samotny" czy "wychowanie", jak czyni to organ, byłoby uzasadnione tylko w przypadku, gdyby pojęcie, w którym słowa te zostały użyte nie zostało zdefiniowane przez prawodawcę. Intuicyjne czy słownikowe rozumienie tych słów pozostaje zatem bez znaczenia dla skutków pojęcia "osoby samotnie wychowującej dziecko" przyjętego na gruncie powołanej ustawy. Mając na uwadze powyższe, Sąd doszedł do przekonania, iż z uwagi na czysto formalny charakter kryteriów tworzących definicję osoby samotnie wychowującej dziecko, bez znaczenia dla prawa do skorzystania z omawianego preferencyjnego sposobu rozliczenia podatku pozostają takie okoliczności jak wspólne zamieszkiwanie rodziców, czy pomoc w wychowaniu dziecka: *„Zdaje się przy tym, iż właśnie intencją ustawodawcy przy tworzeniu definicji osoby samotnie wychowującej dzieci była rezygnacja z każdorazowego badania tak indywidualnych okoliczności i posłużenie się pewnym generalnym założeniem.”*

- podobnie **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18.09.2007 r., sygn. III SA/Wa 1133/07** (orzecz. prawomocne), uznał, iż przepis art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. w sposób wyraźny i jasny określa kogo należy traktować jako osobę samotnie wychowującą dzieci. Ustawowa definicja osoby samotnie wychowującej dzieci nie odwołuje się w żadnym zakresie do tego, czy drugi rodzic żyje oraz gdzie mieszka. Nie odnosi się również do tego (z wyjątkiem małżeństw), czy tylko jedno z rodziców posiada władzę rodzicielską, czy też taką władzą dysponują obydwój. W przypadku konkubinatu istotne jest zatem jedynie to, czy dana osoba jest jedną z osób wymienionych w art. 6 ust. 5. Podkreślenia wymaga fakt, iż w sytuacji, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane w ustawie, niedopuszczalne jest posługiwanie się przez organy podatkowe inną jego definicją, bądź też interpretowanie tej definicji w taki sposób, aby wywieść z niej dodatkowe warunki, które muszą zostać przez podatnika spełnione.

Za pozbawione podstaw Sąd uznał odwoływanie się przez organy podatkowe do przepisów kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, w odniesieniu do wykonywania władzy rodzicielskiej oraz wynikających z niej uprawnień i obowiązków rodziców: *„Regulacje te nie mogą przesądzać o tym, czy Skarżący w stanie faktycznym niniejszej sprawy może zostać uznany za samotnie wychowującego dzieci, skoro definiuje to sama ustawa podatkowa, a do pojęcia władzy rodzicielskiej nawiązuje jedynie w odniesieniu do małżonków”* W badanej sprawie Skarżący nie pozostaje natomiast w związku małżeńskim z matką dzieci. W konsekwencji to, czy władza rodzicielska przysługuje tylko jednemu czy też obojgu rodzicom, nie będącymi małżeństwem

pozostaje bez wpływu na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy. Powyższy pogląd znajduje m.in. potwierdzenie w wyroku **WSA w Bydgoszczy z dnia 21 grudnia 2004 r., sygn. I SA/Bd 599/04** (orzecz. prawomocne), w którym sąd stwierdził m.in., iż: *stosując wykładnię systemową art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. nie można utożsamiać pojęć "wychowywania dziecka" lub "samotnego wychowywania dziecka" z konstrukcją prawną władzy rodzicielskiej, chyba że ustawodawca wyraźnie to przewiduje, wiążąc pojęcie faktyczne "wychowywania" z pojęciem prawnym "władzy rodzicielskiej", jak uczynił to w stosunku do małżonków w zdaniu drugim cyt. przepisu.*

Niezależnie od przedstawionych rozważań, WSA w Warszawie dokonał systemowej oceny badanego przepisu i stwierdził: *„Jak widać ustawodawca położył nacisk na stan cywilny i formalne związki kobiety i mężczyzny, nie zaś na rzeczywiste relacje międzyludzkie. Gdyby tak było, należałoby badać każdorazowo związki faktyczne - dzieci - rodzice - dziadkowie - rodzeństwo - przyjaźnie - koleżeństwa - związki nieformalne. A prawo podatkowe ma być czytelne i jasne dla każdego opodatkowującego się. ”*

Podobnie orzekł ten sam **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25.02.2009 r., sygn. III SA/Wa 2498/08** (orzecz. nieprawomocne): *„Podkreślenia wymaga fakt, iż w sytuacji, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane w ustawie, niedopuszczalne jest posługiwanie się przez organy podatkowe inną jego definicją, bądź też interpretowanie tej definicji w taki sposób, aby wywieść z niej dodatkowe warunki, które muszą zostać przez podatnika spełnione. Tak natomiast w niniejszej sprawie uczyniono stwierdzając, iż wspólne zamieszkiwanie z matką dzieci wyklucza możliwość uznania Skarżącego za osobę samotnie wychowującą dzieci. Taki wniosek nie wynika jednak z literalnego brzmienia definicji tej osoby zawartej w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. ”*

**II.** Drugi pogląd o konieczności spełnienia nie tylko wymogu określonego stanu cywilnego (art. 6 ust. 5 ustawy), ale i faktycznej przesłanki samotnego wychowywania dzieci prezentują poniższe orzeczenia:

- **wyrok z dnia 04.02.2010 r. WSA w Szczecinie, sygn. I SA/Sz 816/09** (orzecz. nieprawomocne), uznał, iż aby skorzystać z ulgi przewidzianej w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., podatnik musi nie tylko mieć określony stan cywilny, ale też wychowywać samotnie dziecko.

Zdaniem Sądu, zasadne jest stanowisko zaskarżonej interpretacji, że osobą samotnie wychowującą dziecko jest osoba, która faktycznie sama wychowuje dziecko bez udziału drugiego z rodziców. W przeciwnym bowiem razie stawiałoby to rodziców stanu wolnego w lepszej sytuacji od rodziców pozostających w związku małżeńskim, co nie ma uzasadnienia prawnego.

Sąd orzekający w niniejszej sprawie nie podzielił stanowiska wyrażonego w wyrokach WSA w Warszawie z 18 września 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1133/07 i z 25 lutego 2009 r., sygn. akt III

SA/Wa 2498/07, w których wyrażono pogląd, że o uprawnieniu do skorzystania z preferencyjnego rozliczenia podatkowego decyduje wyłącznie spełnienie wymogów ustawowej definicji osoby samotnie wychowującej dzieci z art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f., mimo że w obu sprawach oboje rodzice stanu wolnego wspólnie wychowywali dzieci. Zaprezentowane w w/w wyrokach stanowisko, zdaniem Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, nie uwzględnia bowiem, że uprawnienia do preferencyjnego rozliczenia podatkowego nie wynika z art. 6 ust. 5, lecz z art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., przyznającym to uprawnienie osobom samotnie wychowującym dzieci, a więc takim, które same bez udziału drugiego rodzica zajmują się ich wychowaniem. Z ust. 5 art. 6 wynika jedynie to, że nie wszystkim osobom samotnie wychowującym dzieci przysługuje to uprawnienie (np. nie przysługuje osobom pozostającym w związku małżeńskim, z pewnymi wyjątkami), lecz jedynie tym, które przepis ten wymienia.

- podobnie **WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 02.02.2010 r., sygn. I SA/G1 719/09** (orzec. prawomocne), uznał, iż uprawnienie do opodatkowania się na zasadach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. przyznane zostało jedynie osobom samotnie wychowującym dzieci.

W ocenie Sądu, przepis art. 6 ust. 5 nie stanowi definicji legalnej osoby samotnie wychowującej dziecko w takim rozumieniu, że wystarczy określony stan cywilny osoby posiadającej dziecko, aby uznać ją za osobę samotnie to dziecko wychowującą. Takie rozumienie przepisu pozostaje w sprzeczności z treścią uregulowania, które wyraźnie w art. 6 ust. 4 ogranicza preferencyjne zasady opodatkowania do osób samotnie wychowujących dziecko, a więc będących w sposób rzeczywisty pozbawionymi wsparcia drugiego z rodziców w procesie wychowywania dziecka. Podkreśla to także treść art. 6 ust. 5, wskazując, że chodzi o jednego z rodziców lub opiekunów prawnych. Już tylko z tych względów nie można uznać, że ojciec lub matka dziecka wychowywanego w pełnej rodzinie, li tylko z tego względu, że jego rodzice nie zawarli formalnego związku małżeńskiego, jest osobą samotnie wychowującą to dziecko. Teza ta znajduje uzasadnienie również w tym, że za osobę samotnie wychowującą dziecko omawiany przepis uznał też rodzica pozostającego w związku małżeńskim, jeżeli jego małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności (art. 6 ust. 5 in fine). Poprzez przyjęcie tego rozwiązania ustawodawca jednoznacznie sprecyzował, co należy rozumieć przez pojęcie "samotny". Wg Sądu, nie można też tracić z pola widzenia celu omawianego rozwiązania prawnego, który w sposób ewidentny polega na wspieraniu rodzin niepełnych, pozostających z reguły w trudniejszych warunkach materialnych. Zamiarem ustawodawcy nie mogło też być wprowadzanie preferencji podatkowych dla związków konkubenckich w stosunku do związków małżeńskich. Warto wskazać, że w ust. 5 zdanie drugie ustawodawca jednoznacznie i wyraźnie posłużył się właśnie kryterium rzeczywistego, samotnego wychowywania dziecka, czyli uwzględnił sytuację faktyczną, a nie status

prawny podatnika (brak udziału współmałżonka w wychowywaniu dziecka na skutek pozostawania w warunkach pozbawienia wolności). Dowodzi to dodatkowo, że ustawodawca nie zamierzał ograniczać warunków korzystania z preferencyjnego opodatkowania do stricte formalnego statusu podatnika.

Z powyższych względów należy uznać, że prawo do preferencyjnego rozliczenia podatkowego przysługuje osobie, która spełnia formalne kryterium określone w art. 6 ust. 5 (gdyż jest to warunek niezbędny, w tym sensie, że żadna inna osoba nie może być uznana za samotnie wychowującą dziecko), ale jednocześnie - wychowuje dziecko samotnie, a nie wspólnie z drugim z rodziców. Skład orzekający podziela stanowisko, jakie w sprawie o tożsamym stanie faktycznym i prawnym zajął tutejszy Sąd w wyroku z dnia 26 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/GL 766/08.

Analogicznie orzekł **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1266/05**, stwierdzając, że: *„przepis art. 6 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie może być odczytywany w ten sposób, że każda osoba mająca dzieci i znajdująca się w stanie wolnym określonym w tym przepisie jest osobą samotnie wychowującą dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt J”*, a także w **wyroku z dnia 24 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1474/05**, w którym orzekł, że: *„aby skorzystać z ulgi, o której mowa w art. 6 ust. 4 podatnik musi nie tylko mieć określony stan cywilny, ale też wychowywać samotnie dziecko”*. - podobnie orzekł **WSA w Łodzi w wyroku z dnia 5 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Łd 26/08** (orzecz, prawomocne), gdzie uznał, iż nie można zaakceptować stanowiska, według którego wyrok Sądu Okręgowego, w którym ustalono miejsce zamieszkania dziecka, przesądza o tym, który z rodziców jest osobą samotnie wychowującą małoletniego. W ocenie sądu, z przepisów u.p.d.o.f. nie wynika w żaden sposób, by o prawie do skorzystania z preferencyjnego sposobu opodatkowania miały decydować jakiegokolwiek inne okoliczności, poza faktycznymi. Innymi słowy z preferencji podatkowej może skorzystać ten z rozwiedzionych rodziców, który samotnie wychowuje dziecko.

Wymienione powyżej orzeczenia sądów administracyjnych wskazują na rysującą się w orzecznictwie rozbieżność co do tego, jakie przesłanki winna spełnić osoba samotnie wychowująca dziecko, by móc skorzystać z preferencyjnego (wspólnego) rozliczenia się z podatku dochodowego od osób fizycznych za dany rok podatkowy.

Nie ulega wątpliwości, że skorzystanie z uprawnienia przewidzianego art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca powiązał z przesłanką samotnego wychowywania dzieci przez podatnika. Jak się wydaje, przesłanka samotnego wychowywania dzieci ma charakter faktyczny, a więc ściśle powiązany z wychowywaniem dziecka bez udziału drugiego z rodziców. W ten sposób ustawodawca nawiązał do treści art. 71 ust. 1 zd. 2 Konstytucji

RP stanowiącego, że rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych. Formą takiej pomocy jest zaś preferencyjny sposób opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci. Pomoc ta w tym przypadku adresowana jest do rodzin niepełnych, a więc rodzin w których brak jest jednego z rodziców. Jak słusznie bowiem wskazuje L. Garlicki (por. „Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz” pod red. L. Garlickiego, t. III, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2003, komentarz do art. 71, s. 2) pojęcie „rodziny niepełnej” w szczególności dotyczy rodzica samotnie wychowującego dziecko.

Jak wskazał zaś Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 1994 r. (sygn. akt K 10/93, OTK z 1994 r., cz. I, poz. 7) „(...) zróżnicowanie pozycji osób samotnie wychowujących dzieci w stosunku do pozostałych podatników jest w pełni usprawiedliwione. Z reguły bowiem sytuacja materialna takich osób jest gorsza i tym uzasadnione jest preferencyjne opodatkowanie.”

Rozwiązanie zawarte w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zatem silne umocowanie aksjologiczne opierające się na tym, iż władze publiczne (również poprzez stanowienie odpowiednich regulacji prawnych) powinny udzielać pomocy rodzinom niepełnym. Pomoc ta jednak powinna być adresowana do rodzin, w których faktycznie brakuje jednego z rodziców. Pojęcie „rodzina niepełna” nie obejmuje bowiem swoim zakresem takich sytuacji, w których dziecko w rzeczywistości jest wychowywane wspólnie przez obu rodziców. Wówczas bowiem przyznana preferencja przybierałaby postać niczym nieuzasadnionego uprzywilejowania, skoro pomoc ze strony władz publicznych adresowana byłaby w istocie do rodziny pełnej.

Mając na uwadze powyższe okoliczności natury konstytucyjnej, należy wskazać, że w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f. faktyczna przesłanka samotnego wychowywania dzieci została powiązana dodatkowo ze statusem prawnym osoby samotnie wychowującej dzieci. Mianowicie z treści powołanego przepisu wynika, iż za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się jednego z rodziców albo opiekuna prawnego, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo sobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów. Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się również osobę pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności.

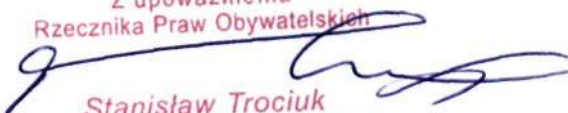
Powołana powyżej treść art. 6 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie oznacza jednak - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - że ustawodawca w sposób nieuprawniony przekształcił na gruncie ustawy podatkowej konstytucyjne pojęcie „rodziny niepełnej” nadając mu nowe znaczenie, którego zakres wyznacza najogólniej rzecz ujmując stan cywilny podatnika. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, art. 6 ust. 5 ustawy o podatku



dochodowym od osób fizycznych łączy bowiem przesłankę faktyczną w postaci samotnego wychowywania dziecka z jego stanem cywilnym. W konsekwencji osoba korzystająca z preferencyjnego sposobu opodatkowania musi faktycznie samotnie wychowywać dziecko oraz zaliczać się do jednej z kategorii podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 5 u.p.d.o.f.

Za takim rozumieniem przepisów w omawianym zakresie przemawia też treść art. 6 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, według której „za osobę samotnie wychowującą dziecko uważa się jednego z rodziców albo opiekuna prawnego”. Rodzicem wychowującym samotnie dziecko jest więc jeden z rodziców, a nie oboje rodzice, będący np. osobami stanu wolnego. Odmienna wykładnia obowiązujących przepisów dotyczących preferencyjnego sposobu opodatkowania prowadziłaby natomiast do tego, że przepisom tym można byłoby skutecznie postawić zarzut niezgodności z zasadami konstytucyjnymi. Jednym zaś ze sposobów ochrony Konstytucji jest wykładnia ustaw w zgodzie z Konstytucją. W tej sytuacji - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - należy opowiedzieć się za tą z kształtujących się rozbieżnych linii w orzecznictwie sądów administracyjnych, która łączy możliwość skorzystania z uprawnienia zawartego w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie tylko z zaliczeniem podatnika do jednej z kategorii osób wymienionych w art. 6 ust. 5 tej ustawy, lecz również z okolicznością faktyczną w postaci samotnego (a więc bez udziału drugiego rodzica) wychowywania dziecka. W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

W załączeniu odpisy wniosku.

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich