



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

V.511.676.2014.AB/JB/EG

**Pani
Teresa Czerwińska
Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Analiza skarg napływających do mojego Biura ujawniła istotne problemy na tle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”) regulujących zasady korzystania z tzw. ulgi prorodzinnej oraz preferencyjnej formy rozliczenia dla rodzica posiadającego status osoby samotnie wychowującej dziecko.

1. Ulga prorodzinna

W praktyce, podatnicy wskazują na wątpliwości co do tego, który z rozwiedzionych rodziców i w jakiej wysokości ma prawo do skorzystania z ulgi prorodzinnej. Przykładowo, nie jest jasne, w jaki sposób rozliczyć ulgę, jeżeli w wyniku rozwodu obojgu z rodziców przysługuje władza rodzicielska, jednak aktywność jednego z nich ogranicza się tylko do sporadycznych kontaktów z dzieckiem i ewentualnie do nieregularnego płacenia alimentów. Problemem jest wówczas ustalenie, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie „wykonywania władzy rodzicielskiej”. Organy stoją na stanowisku, zgodnie z którym prawo do skorzystania z ulgi podatkowej nie jest uzależnione od częstotliwości kontaktów z dziećmi, ani od charakteru tych kontaktów. Zatem wystarczającą przesłanką do skorzystania z ulgi jest podejmowanie jakichkolwiek działań, mających charakter wykonywania władzy rodzicielskiej.

Jednocześnie skarżący zgłaszają zastrzeżenia w odniesieniu do regulacji przewidującej, że w braku osiągnięcia porozumienia między rodzicami co do proporcjonalnego rozliczenia ulgi prorodzinnej, kwotę ulgi należy rozliczyć w częściach równych. W ich ocenie, jest ona krzywdząca dla rodzica, który na co dzień sprawuje stałą opiekę nad dzieckiem i tym samym ponosi trudy z tym związane. Organy twierdzą, że jeżeli aktywność drugiego rodzica sprowadza się do utrzymywania kontaktów z dzieckiem oraz alimentacji, możemy mieć do czynienia z wykonywaniem władzy rodzicielskiej. Wówczas rodzic, z którym dziecko faktycznie stale przebywa, traci prawo do całej ulgi, często dowiadując się dopiero od organu, że drugi rodzic bez jego wiedzy także dokonał odliczenia z tytułu ulgi prorodzinnej. W wielu przypadkach osiągnięcie porozumienia między rodzicami co do ewentualnej proporcji nie jest możliwe do zrealizowania i w związku z tym konieczne jest rozliczenie ulgi w częściach równych. Z punktu widzenia rodzica sprawującego stałą opiekę na dzieckiem, takie rozwiązanie jest nieadekwatne, gdyż nie odzwierciedla rzeczywistego wysiłku ponoszonego w związku z procesem wychowania dziecka i tym samym nie odpowiada poczuciu sprawiedliwości społecznej.

Ponadto, obywatele podnoszą, że w przypadku kwestionowania faktu wykonywania przez drugiego z rodziców władzy rodzicielskiej, organy uchylają się od dokonywania ustaleń faktycznych w tym zakresie i automatycznie przyjmują, że skoro władza rodzicielska przysługuje obojgu rodzicom (nawet w ograniczonym zakresie), to oboje ją faktycznie wykonują i ulga należy się po połowie (z uwagi na brak porozumienia między rodzicami). Tym samym, zdarzają się przypadki, kiedy organy podatkowe utożsamiają wykonywanie władzy rodzicielskiej z posiadaniem władzy rodzicielskiej. Innymi słowy uważają, że sam fakt przysługiwania podatnikowi władzy rodzicielskiej nad małoletnim dzieckiem uprawnia go do skorzystania z ulgi podatkowej.

W tym kontekście wyjaśnić należy, że zasady korzystania z ulgi prorodzinnej reguluje art. 27f ustawy o PIT. Zgodnie z ust. 1 przywołanego przepisu, podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego (po potrąceniu składki zdrowotnej) określoną kwotę na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym: wykonywał władzę rodzicielską; pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało;

sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą. W świetle ust. 2 art. 27f ustawy o PIT, odliczeniu podlega za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę w stosunku do:

– jednego małoletniego dziecka – kwota 92,67 zł, jeżeli dochody podatnika: pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 000 zł, niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 000 zł, za wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko, do którego ma zastosowanie kwota dochodu do 112 000 zł;

– dwojga małoletnich dzieci – kwota 92,67 zł na każde dziecko;

– trojga i więcej małoletnich dzieci – kwota: 92,67 zł odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko, 166,67 zł na trzecie dziecko, 225 zł na czwarte i każde kolejne dziecko.

W przypadku, gdy w tym samym miesiącu kalendarzowym w stosunku do dziecka wykonywana jest władza, pełniona funkcja lub sprawowana opieka, każdemu z podatników przysługuje odliczenie w kwocie stanowiącej 1/30 kwoty obliczonej zgodnie z ust. 2 za każdy dzień sprawowania pieczy nad dzieckiem (art. 27f ust. 3 ustawy o PIT)

Stosownie do treści art. 27f ust. 4 ustawy o PIT, odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu rocznym podając liczbę dzieci i ich numery PESEL, a w przypadku braku tych numerów – imiona, nazwiska oraz daty urodzenia dzieci. Na żądanie organów podatkowych, podatnik jest obowiązany przedstawić zaświadczenia, oświadczenia oraz inne dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, w szczególności: odpis aktu urodzenia dziecka; zaświadczenie sądu rodzinnego o ustaleniu opiekuna prawnego dziecka; odpis orzeczenia sądu o ustaleniu rodziny zastępczej

lub umowę zawartą między rodziną zastępczą a starostą; zaświadczenie o uczęszczaniu pełnoletniego dziecka do szkoły (art. 27f ust. 5 ustawy o PIT).

Z powyżej przywołanych przepisów ustawy o PIT wynika, że koniecznym warunkiem uprawniającym do skorzystania z ulgi prorodzinnej jest po pierwsze posiadanie władzy rodzicielskiej, a po drugie jej faktyczne wykonywanie. W przepisach podatkowych nie zdefiniowano jednak ww. pojęć, w szczególności pojęcia „wykonywania władzy rodzicielskiej”.

Niemniej jednak rozróżnienie tych pojęć możliwe jest w oparciu o przepisy ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2017 r. poz. 682 – dalej: „Krio”). Art. 93 § 1 Krio stanowi wprost, że władza rodzicielska przysługuje obojgu rodzicom. Natomiast w świetle art. 97 § 1 Krio, jeżeli władza rodzicielska przysługuje obojgu rodzicom, każde z nich jest obowiązane i uprawnione do jej wykonywania. Władza rodzicielska obejmuje w szczególności obowiązek i prawo rodziców do wykonywania pieczy nad osobą i majątkiem dziecka oraz do wychowania dziecka, z poszanowaniem jego godności i praw (art. 95 § 1 Krio). Ponadto, rodzice wychowują dziecko pozostające pod ich władzą rodzicielską i kierują nim. Obowiązani są troszczyć się o fizyczny i duchowy rozwój dziecka i przygotować je należycie do pracy dla dobra społeczeństwa odpowiednio do jego uzdolnień (art. 96 § 1 Krio).

W tym kontekście trzeba także zwrócić uwagę, że na gruncie Krio należy oddzielić pojęcie władzy rodzicielskiej od realizowania prawa do kontaktów z dzieckiem. Art. 113 § 1 Krio stanowi, że niezależnie od władzy rodzicielskiej rodzice oraz ich dziecko mają prawo i obowiązek utrzymywania ze sobą kontaktów. Kontakty z dzieckiem obejmują w szczególności przebywanie z dzieckiem (odwiedziny, spotkania, zabieranie dziecka poza miejsce jego stałego pobytu) i bezpośrednio porozumiewanie się, utrzymywanie korespondencji, korzystanie z innych środków porozumiewania się na odległość, w tym ze środków komunikacji elektronicznej (§ 2).

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w judykaturze, prawo do utrzymywania przez rodziców kontaktów z dzieckiem nie należy do sfery sprawowania władzy rodzicielskiej. Jest to uprawnienie odrębne od władzy rodzicielskiej, wynikające

z najbliższego pokrewieństwa, ale ściśle z tą władzą związane i służy dobru dziecka – por. np. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 5 czerwca 2012 r. (sygn. akt III CZP 72/11).

Wobec powyższego przyjmuje się, że wykonywanie prawa rodzica do kontaktów z dzieckiem, częstszych lub rzadszych, ale sporadycznych, polegających na wspólnym spędzeniu czasu, nie jest tożsame z wychowywaniem dziecka przez tego rodzica, podobnie jak wyrażanie wobec dzieci uczuć rodzicielskich, przyjmujących czy to postać słowną, czy postać upominków lub przyjemności – tak też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 22 grudnia 2015 r. (sygn. akt I SA/Op 510/15) utrzymanym przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) orzeczeniem z dnia 6 kwietnia 2018 r. (sygn. akt II FSK 851/16).

Reasumując, jako organ stojący na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatela, pragnę podkreślić, że celem ulgi prorodzinnej jest realizacja zasady ochrony rodziny, zwłaszcza rodziny niepełnej, co wynika wprost z art. 71 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483, z późn. zm.). Dlatego też należy opowiedzieć się za wykładnią art. 27f ust. 1 ustawy o PIT, która nakazuje interpretację przesłanki „wykonywania władzy rodzicielskiej” z uwzględnieniem faktycznej realizacji przez rodziców dziecka obowiązków składających się na treść tej władzy. Organy nie mogą zatem uchylać się od przeprowadzenia szczegółowego postępowania dowodowego w celu ustalenia, w czym konkretnie przejawia się realizacja władzy rodzicielskiej w odniesieniu do dziecka w danym roku podatkowym. W szczególności nie można czynić założeń, że skoro podatnikowi przysługuje władza rodzicielska (co wynika z orzeczeń sądowych), to oznacza, że rodzic ją wykonuje poprzez samo utrzymywanie kontaktów z dzieckiem i płacenie alimentów.

2. Status osoby samotnie wychowującej dziecko

Niezależnie od powyżej przedstawionych kwestii, w skargach kierowanych do mojego Biura obywatele sygnalizują problemy związane z uzyskaniem prawa do preferencyjnego rozliczenia przez osoby samotnie wychowujące dziecko. Zdaniem organów, możliwe jest przyznanie preferencji podatkowej tylko w sytuacji całkowitego

wyeliminowania drugiego rodzica z procesu opieki i wychowania dziecka. Przykładowo, organy kwestionują status samotnego wychowywania, w sytuacjach gdy sąd powierzy władzę rodzicielską obojgu rodziców, ustali, że miejscem zamieszkania dziecka jest każdorazowo miejsce zamieszkania jednego z rodziców, a udział drugiego rodzica ogranicza się do czasowego przebywania z dzieckiem. Wówczas organy stoją na stanowisku, zgodnie z którym niezbędną przesłanką dla przyznania preferencji jest to, aby osoba w trakcie roku podatkowego faktycznie samotnie, tj. bez zapewnienia jakiegokolwiek wsparcia drugiego z rodziców, wychowywała dziecko. Zdaniem organów, procesu wychowania dziecka nie da się „podzielić”, bowiem jest to ciągły i długotrwały rozwój, na który w tym przypadku składa się wspólna praca obojga rodziców. Tym samym, w sytuacji gdy dwie osoby wychowują to samo dziecko, choć oddzielnie, nie ma możliwości uznania, że którakolwiek z tych osób wychowuje dziecko samotnie – por. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 stycznia 2018 r. (nr 0114-KDIP3-3.4011.530.2017.2.JK3)¹.

Zdarza się również, że organy odmawiają przyznania statusu osoby samotnie wychowującej dziecko, jeżeli drugi z rodziców w sposób regularny, a więc nie sporadyczny zajmuje się wychowywaniem dziecka. Organy podkreślają, że jeżeli w części danego roku dzieci przebywają pod opieką drugiego z rodziców, to nie można uznać, że mamy do czynienia z samotnym wychowywaniem, tzn. takim, który następuje bez udziału drugiego z rodziców. Tym samym, ewentualny status osoby samotnie wychowującej dziecko może przysługiwać tylko jednemu z rodziców – por. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 listopada 2017 r. (nr 0114-KDIP3-3.4011.390.2017.2.JK3).

W tym kontekście wyjaśnić należy, że w świetle art. 6 ust. 4 ustawy o PIT osoby, które w roku podatkowym samotnie wychowują dzieci mogą skorzystać ze specjalnej metody opodatkowania. Polega ona na tym, że podatek może być określony w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie

¹ Z informacji prasowych wynika, że przywołana interpretacja podatkowa została ostatecznie zmieniona na korzyść podatnika – artykuł w Rzeczypospolitej z dnia 25 maja 2018 r. „*Samotny rodzic jednak ma ulgę*”.

wychowującej dzieci. W konsekwencji, prowadzi to do tego, że realny ciężar podatkowy osoby samotnie wychowującej dziecko ulega zmniejszeniu.

Wspólne rozliczenie się z dzieckiem możliwe jest po spełnieniu szeregu ustawowo określonych warunków. Preferencyjny sposób opodatkowania stosuje się wobec osób samotnie wychowujących dzieci małoletnie, dzieci, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną (bez względu na ich wiek), a także dzieci do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały określonej ustawowo kwoty dochodów podlegających opodatkowaniu.

Ponadto, ustawodawca przewidział, że z preferencji podatkowej może skorzystać osoba, która złoży stosowny wniosek w zeznaniu rocznym najpóźniej w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Co do zasady, wspólne opodatkowanie z dzieckiem wykluczone jest w sytuacji, gdy podatnik lub dziecko uzyska dochody opodatkowane podatkiem liniowym, zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów, czy podatkiem tonażowym (art. 6 ust. 8 i 10 ustawy o PIT).

Z powyżej przytoczonych regulacji wynika, że podstawowym warunkiem dla przyznania omawianej preferencji podatkowej jest „faktyczne samotne wychowywanie dziecka”, przy czym pojęcie to również nie zostało zdefiniowane. W tym kontekście pojawia się więc następujące wątpliwości.

Po pierwsze, czy możliwe jest odebranie statusu osoby samotnie wychowującej dziecko, jeżeli udział drugiego z rodziców posiadającego władzę rodzicielską ograniczony jest do sporadycznych kontaktów z dzieckiem i wypełniania obowiązku alimentacyjnego?

W odniesieniu do tej kwestii w ostatnim czasie, resort finansów przedstawił stanowisko. W odpowiedzi z dnia 4 kwietnia 2018 r. na interpelację poselską nr 20584, wskazano, że w sytuacji, gdy dziecko zamieszkując wraz z jednym rodzicem, pozostaje pod jego stałą, codzienną opieką, a drugi rodzic jest zobowiązany jedynie do płacenia alimentów oraz zajmowania się dzieckiem doraźnie (w określonych, ustalonych przez sąd przedziałach czasowych, np. niektóre święta, tydzień ferii, miesiąc wakacji, co drugi weekend każdego miesiąca oraz ściśle określone dni powszednie), status samotnego rodzica

ma ten, przy którym dziecko zamieszkuje i który wykonuje wszystkie obowiązki, dzięki którym dziecko będzie wychowane w sposób zapewniający jego prawidłowy rozwój.

Po drugie, powstaje pytanie czy w sytuacji gdy rozwiedzeni rodzice faktycznie sprawują oddzielnie opiekę nad dzieckiem w sposób naprzemienny i z porównywalną częstotliwością (drugi z rodziców czynnie uczestniczy w opiece i w wychowaniu dziecka), to czy i kto może mieć prawo do skorzystania z preferencji podatkowej?

Organy podatkowe stoją na stanowisku, zgodnie z którym zarówno do końca 2010 r., jak i aktualnie, status osoby samotnie wychowującej dziecko może przysługiwać tylko jednemu z rodziców. Tymczasem, sądy administracyjne twierdzą, że wykładnia art. 6 ust. 4 ustawy o PIT nie pozwala na ograniczenie statusu osoby samotnie wychowującej dzieci wyłącznie do jednego z rodziców. Wskazują, że rodzic chcący skorzystać z ulgi musi w roku podatkowym samotnie wychowywać dzieci. Sądy podkreślają, że po nowelizacji, jaka weszła w życie w dniu 1 stycznia 2011 r., ustawodawca odszedł od legalnej definicji pojęcia „osoby samotnie wychowującej dzieci” i jednocześnie zrezygnował z przepisu, zgodnie z którym za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się „jednego z rodziców”. W konsekwencji sądy twierdzą, że od dnia 1 stycznia 2011 r. status osoby „samotnie wychowującej dzieci” może mieć każde z rodziców spełniających pozostałe kryteria ustawowe – por. np. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r. (sygn. akt II FSK 573/15).

Jednocześnie sądy argumentują, że za taką wykładnią przemawia również fakt, że przeciwieństwem pojęcia „samotnie” jest pojęcie „wspólnie”. Jeżeli zaś nie budzi wątpliwości, że w danych okolicznościach faktycznych rodzice nie wychowują i nie opiekują się dzieckiem „wspólnie” (tj. w tym samym czasie i miejscu), ale każde z nich odrębnie, w wyznaczonym czasie, bez udziału drugiego z rodziców, to przyjąć należy, że proces wychowywania dzieci realizowany jest przez każdego z rodziców „samotnie” – tak też WSA we Wrocławiu w nieprawomocnym wyroku z dnia 16 lutego 2018 r. (sygn. akt I SA/Wr 1234/17).

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2017 r. poz. 958, z późn. zm.), zwracam

się do Pani Minister z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do każdego z poruszonych przeze mnie problemów oraz zarzutów wynikających ze skarg obywatelskich.

W szczególności proszę o ocenę zasadności regulacji przewidującej przyznanie prawa do proporcjonalnego rozliczenia ulgi prorodzinnej jedynie na zgodny wniosek rodziców (art. 27f ust. 4 ustawy o PIT), gdyż rozwiązanie to w praktyce wydaje się być instytucją „martwą”. Proszę również o wskazanie, dlaczego organy podatkowe utożsamiają wykonywanie władzy rodzicielskiej z jej posiadaniem.

Ponadto, uprzejmie proszę Panią Minister o przekazanie informacji, czy doszło do zmiany z urzędu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wszystkich interpretacji indywidualnych niekorzystnych dla podatników (nie tylko interpretacji z dnia 29 stycznia 2018 r. nr 0114-KDIP3-3.4011.530.2017.2.JK3), które przewidywały, że status osoby samotnie wychowującej dziecko możliwy jest wyłącznie przy braku jakiegokolwiek udziału drugiego z rodziców. W miarę możliwości, proszę o przekazanie danych statystycznych w tym zakresie. Jednocześnie uprzejmie proszę o stanowisko w kwestii możliwości przyznania statusu osoby samotnie wychowującej obojgu rodzicom.