



Warszawa, 03-04-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.521.2023.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePuap

Szanowny Panie Ministrze,

na tle napływających do mojego Biura skarg obywatelskich zasygnalizowany został problem dotyczący opodatkowania świadczeń na zaspokajanie potrzeb rodziny, w przypadku istnienia między małżonkami rozdzielności majątkowej.

W tym kontekście wskazać należy, że w świetle przepisów ustawy o PIT¹ wyłączone z opodatkowania zostały świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny, objęte wspólnością majątkową małżeńską. Wedle regulacji zawartej w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym², oboje małżonkowie obowiązani są, każdy według swych sił oraz swych możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczyniać się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Zadośćuczynienie temu obowiązkowi może polegać także, w całości lub w części, na osobistych staraniach o wychowanie dzieci i na pracy we wspólnym gospodarstwie domowym.

Przywołany przepis stanowi konkretyzację ogólnego obowiązku małżonków do wzajemnej pomocy i współdziałania dla dobra rodziny³. A jedną z form współdziałania jest obowiązek dostarczenia środków w celu prawidłowego

¹ Art. 2 ust. 1 pkt 7 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”).

² Art. 27 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm., dalej: „Kodeks rodzinny i opiekuńczy”).

³ Art. 23 Kodeksu rodzinnego i opiekuńskiego.

funkcjonowania rodziny. W orzecznictwie wskazuje się, że celem obowiązku przewidzianego w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego jest uzyskanie od obojga małżonków środków materialnych do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rodziny jako całości oraz zaspokojenia uzasadnionych potrzeb jej poszczególnych członków, przy zachowaniu zasady równej stopy życiowej⁴.

Niespełnianie lub nienależyte spełnianie powyższego obowiązku w trakcie trwania małżeństwa daje podstawę do wystąpienia przez jednego z małżonków do sądu z wnioskiem o zasądzenie świadczenia w celu zaspokojenia potrzeb rodziny⁵. Ponadto, przywołana regulacja może być podstawą materialnoprawną wniosku o udzielenie zabezpieczenia alimentów na rzecz małżonka w trakcie trwania procesu o rozwód lub o separację⁶. Obowiązek przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny wygasa na skutek ustania małżeństwa⁷ poprzez uprawomocnienie się wyroku rozwodowego lub w przypadku orzeczenia separacji małżonków. Do wygaśnięcia omawianego obowiązku nie prowadzi natomiast separacja faktyczna.

Obowiązek zaspokajania potrzeb rodziny jest niezależny od ustroju majątkowego, w jakim pozostają małżonkowie⁸. W związku z powyższym, małżonkowie są obowiązani do przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny zarówno w przypadku istnienia wspólności, jak i rozdzielności majątkowej. Co jednak istotne, okoliczność łączącego małżonków ustroju majątkowego w tym przypadku ma fundamentalne znaczenie w aspekcie podatkowym.

Ustawodawca postanowił, że wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dotyczy tylko świadczeń na zaspokajanie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, objętych wspólnością majątkową małżeńską. Przepis ten został wprowadzony do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2007 r. m.in. na skutek interwencji ówczesnego Rzecznika Praw Obywatelskich wskazujących na brak podstaw do opodatkowania

⁴ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2012 r. (sygn. akt III CZP 77/12).

⁵ G. Jędrejek [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019, art. 27.

⁶ Art. 445 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.).

⁷ Por. M. Sychowicz [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, red. K. Piasecki, Warszawa 2009, s. 140.

⁸ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 28 września 2011 r. (sygn. I FZ 196/11), z dnia 22 grudnia 2009 r. (sygn. II OZ 1142/09).

świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny⁹. W uzasadnieniu do ustawy zmieniającej¹⁰ wprost wskazano, że celem tych regulacji jest wyłączenie od opodatkowania przychodów, gdy jeden z małżonków (w istniejącym małżeństwie) nie chce dobrowolnie łożyć na utrzymanie rodziny i zostaje do tego zobligowany przez sąd. Jednocześnie podkreślono, że w przypadku normalnych relacji zachodzących w rodzinie, gdy jeden z małżonków przekazuje drugiemu środki finansowe na wydatki związane z utrzymaniem rodziny, nie dochodzi do opodatkowania tych środków. Finalnie dodano jednak zapis, zgodnie z którym wprowadzone wyłącznie z opodatkowania dotyczy wyłącznie sytuacji, w której mamy do czynienia ze wspólnością majątkową małżeńską.

W konsekwencji, wobec literalnego brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT, organy podatkowe stoją na stanowisku, zgodnie z którym po ustanowieniu rozdzielności majątkowej świadczenie na zaspokajanie kosztów utrzymania rodziny stanowi przychód z innych źródeł¹¹ i podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych¹². Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym podnosi się, że dla objęcia opodatkowaniem świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny decydujące znacznie ma data, od której świadczenia te przestają być dokonywane w ramach małżeńskiej wspólności majątkowej¹³.

Wobec powyższego powstaje zasadnicze pytanie, czy nie byłoby uzasadnione wyłączenie spod opodatkowania świadczeń na zaspokajanie potrzeb rodziny także w ramach ustroju rozdzielności majątkowej. Wskazać należy, że sama zmiana ustroju majątkowego między małżonkami nie ma żadnego wpływu na istnienie obowiązku wzajemnej pomocy, a także przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny¹⁴. Z racji tego, w mojej ocenie, zróżnicowanie sytuacji podatkowej osób otrzymujących świadczenie wypłacane na zaspokojenie potrzeb rodziny ze względu na istniejący między małżonkami ustrój majątkowy może budzić istotne zastrzeżenia. Skoro

⁹ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 23 września 2005 r. (RPO-514676).

¹⁰ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217 poz. 1588).

¹¹ Art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT.

¹² Por. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 lutego 2024 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.953.2023.1.MB.

¹³ Por. np. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 2239/18).

¹⁴ I. Nowak, *Wyłączenie z opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny* [w:] *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, red. J. M. Łukasiewicz, I. Ramus, Toruń 2015.

ustawodawca daje możliwość małżonkom ustanowienia rozdzielności majątkowej (co może występować przecież od początku trwania małżeństwa), to nie sposób tylko z tego powodu niekorzystnie kształtować sytuacji podatkowej osoby uprawnionej do otrzymania świadczenia na zaspokajanie potrzeb rodziny, nawet w przypadku sądowego nakazu realizacji tego ustawowego obowiązku. W tym wypadku nadrzędny jest bowiem cel świadczenia, który niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z ustrojem wspólności czy też rozdzielności majątkowej, jest przecież taki sam – ma za zadanie zabezpieczenie potrzeb rodziny.

Dodać należy, że w rodzinach funkcjonujących prawidłowo, w których obowiązuje rozdzielność majątkowa, wnoszenie środków pieniężnych przeznaczanych na zaspokajanie materialnych potrzeb rodziny nie powoduje skutków podatkowych. W konsekwencji brak wyłączenia z opodatkowania takich świadczeń dochodzonych przymusowo w przypadku istnienia rozdzielności majątkowej może prowadzić do nieuzasadnionego konstytucyjnie¹⁵ różnicowania sytuacji podatkowej obywateli znajdujących się w podobnym stanie faktycznym. Mając na uwadze, że dobro rodziny jest wartością chronioną konstytucyjnie, a beneficjentami prawa do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych są rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne¹⁶, nie uznaję za zasadne różnicowanie sytuacji podatkowej obywateli otrzymujących świadczenia na zaspokajanie potrzeb rodziny w zależności od istniejącego małżeńskiego ustroju majątkowego.

Podobne głosy apelujące za równym traktowaniem małżonków bez względu na łączący ich ustrój majątkowy w kontekście problemu opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny można spotkać w doktrynie. Wskazuje się, że opodatkowaniu nie powinny podlegać nie tylko dobrowolne przepływy środków pieniężnych między małżonkami, ale również te wymuszone orzeczeniem sądu cywilnego. I to zarówno pomiędzy małżonkami pozostającymi w ustroju wspólności, jak i rozdzielności majątkowej realizującymi w ramach art. 27, a także art. 28 Kodeksu

¹⁵ Art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

¹⁶ Art. 18 w zw. z art. 71 Konstytucji.

rodzinnego i opiekuńczego¹⁷ wzajemny obowiązek przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli¹⁸.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁹, zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie, w szczególności w odniesieniu do aspektów konstytucyjnych, a także pod kątem ewentualnych zmian legislacyjnych, zmierzających do wyłączenia z opodatkowania świadczeń na zaspokajanie potrzeb rodziny w przypadku istnienia między małżonkami rozdzielnności majątkowej.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

¹⁷ Jeżeli jeden z małżonków pozostających we wspólnym pożyciu nie spełnia ciężącego na nim obowiązku przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny, sąd może nakazać, ażeby wynagrodzenie za pracę albo inne należności przypadające temu małżonkowi były w całości lub w części wypłacane do rąk drugiego małżonka.

¹⁸ E. Kabza, *Problem opodatkowania świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny*, Studia Prawno-Ekonomiczne, 2016.

¹⁹ Art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1058, dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).