



Warszawa, 4 września 2024 roku

Sprawa: Petycja z 16 czerwca 2024 r. zawierająca
żądanie zmiany przepisów o podatku PIT
Znak sprawy: DD3.056.15.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szanowny Panie,

list z 28 czerwca 2024 r., który wysłał Pan do Ministry Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, a który następnie Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej przekazało zgodnie z właściwością do Ministerstwa Finansów¹, stanowi petycję w rozumieniu ustawy o petycjach².

List zawiera bowiem dwa żądania. Pierwsze dotyczy spełnienia obietnicy polegającej na likwidacji tzw. Polskiego Ładu, odpowiednio drugie dotyczy „przywrócenia możliwości rozliczania PIT, jako osoba samotnie wychowująca dziecko i tym samym możliwości odliczenia ulgi prorodzinnej przez oboje rodziców, wobec których orzeczony został sądowo rozwód związku małżeńskiego z jednoczesnym przyznaniem wykonywania władzy rodzicielskiej obojgu rodzicom”.

Odnosząc się do tych żądań, wyjaśniam co następuje.

Odwrócenie zmian wprowadzonych do polskiego systemu podatkowego wymagałoby powrotu do stanu prawnego sprzed 2022 r. Przywrócone zostałyby nie tylko te regulacje, które podatnicy oceniali pozytywnie, ale także te, co do których zgłaszali zastrzeżenia (poprzednia wysokość kwoty wolnej od podatku, jak i progu w skali podatkowej). Powrót do poprzednich rozwiązań to wzrost podstawowej, niższej stawki w skali podatkowej z 12% do 17% i obniżenie wspomnianego progu ze 120 tys. zł do 85 528 zł. Nie planujemy zatem tego rodzaju zmian w ustawie PIT.

Odnosząc się do postulatu zmiany przepisów ustawy PIT określających zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci chciałbym wyjaśnić, że w naszej ocenie obecne przepisy odzwierciedlają pierwotne intencje

¹ Pismo Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z 16 lipca 2024 r. BM.II.053.127.2024.CN.

² Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870).

ustawodawcy, które polegały na stworzeniu preferencji podatkowej dla podatników faktycznie samotnie wychowujących dzieci.

Preferencja podatkowa polegająca na tym, że jeden rodzic lub opiekun prawny dziecka może określić podatek od swoich dochodów w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy uzyskanych dochodów, adresowana jest wyłącznie do rodzica albo opiekuna prawnego, który samotnie wychowuje w roku podatkowym:

- 1) dziecko (dzieci) małoletnie,
- 2) dziecko (dzieci) pełnoletnie, otrzymujące zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- 3) dziecko (dzieci) pełnoletnie, do ukończenia 25 roku życia, uczące się lub studiujące, którego dochody/przychody mieszczą się w limicie dochodowo/przychodowym³.

"Samotny" to: "1. «żyjący w odosobnieniu, bez rodziny, przyjaciół» 2. «znajdujący się w określonej sytuacji, w określonym czasie zupełnie sam» 3. «spędzany, odbywający w pojedynkę, bez towarzystwa» 4. «znajdujący się na odludziu, lub daleko od innych rzeczy tego samego rodzaju»" (por. Słownik języka polskiego, L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wieśniakowska, Korpus Języka Polskiego PWN, M. Łoziński, Wydawnictwo PWN, Wyd III, 2015 r.).

Z kolei w internetowym Słowniku języka polskiego "samotny" to: "1. żyjący z dala od ludzi, pozbawiony towarzystwa i bliskości innych, niemający rodziny, przyjaciół; 2. znajdujący się gdzieś całkiem sam, zdany tylko na siebie; 3. dziejący się, spędzany, odbywany bez obecności innych; 4. niemający w nikim wsparcia, dziejący się bez wsparcia innych; 5. niemający żony lub niemająca męża; 6. znajdujący się na odludziu; ustronny, odosobniony" (publ. <https://sjp.pl/samotny>).

Zgodnie z Wielkim słownikiem języka polskiego "samotny" to wyraz, który ma wiele znaczeń i tak: "1. żyjący sam – taki, który żyje sam, bez rodziny, przyjaciół, bez kontaktu z innymi; 2. żeglarz – taki, który w jakiejś sytuacji, jakimś miejscu lub czasie znalazł się zupełnie sam, zdany tylko na siebie; 3. bez partnera – taki, który nie ma męża lub żony albo partnera lub partnerki; 4. spacer – taki, który odbywa się lub jest spędzany czy przeżywany bez towarzystwa innych ludzi albo bez czyjejkolwiek pomocy; 5. taki, który jest sam w jakimś pustym miejscu, daleko od rzeczy tego samego rodzaju" (publ. <https://wsjp.pl/haslo/podglad/38995/samotny>).

³ Limit ten wynika z postanowień art. 6 ust. 4e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.) – dalej „ustawa PIT”. Z przepisu tego wynika, że limit ten jest spełniony jeżeli dochody dziecka, z wyjątkiem renty rodzinnej, podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b ustawy PIT lub przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 ustawy PIT, tj. przychody objęte ulgą dla młodych i ulgą na powrót, nie przekraczają dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. W 2024 r. limit ten wynosi 21 371,52 zł (12 x 1 780,96 zł).

W świetle powyższego przyjęć należy, że ustawodawca użył wyrażenia dotyczącego "samotnego wychowywania dzieci" w znaczeniu dotyczącym osoby niemającej żony lub męża albo bez partnera lub partnerki. Leksykalne znaczenie wyrazu "samotny" ("samotność") ukierunkowuje na odkodowanie sformułowania dotyczącego "rodzica samotnie wychowującego dzieci", jako rodzica, który wychowuje dziecko (dzieci) w pojedynkę, gdyż drugi rodzic nie żyje albo jest pozbawiony praw rodzicielskich, albo jego prawa zostały ograniczone do sporadycznych kontaktów z dzieckiem.

W sytuacji zatem, gdy oboje rodzice, w równym stopniu (choć naprzemiennie), są zaangażowani w wychowywanie dziecka, niezależnie od stanu cywilnego, w którym pozostają, nie sposób uznać ich za osoby samotnie wychowujące dzieci.

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, podtrzymującym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 października 2014 r. sygn. akt I SA/Wr 1917/14. W uzasadnieniu wyroku z 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15 Naczelny Sąd Administracyjny 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 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 naprzemiennego opieki), należy uznać, że każdy z rozwiedzionych rodziców samotnie wychowuje dzieci.

W ocenie organów podatkowych, w tym ministra finansów, 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 (art. 6 ust. 4f ustawy PIT). 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 dzieci⁴.

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 KRO⁵), 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 naprzemiennej można mówić w sytuacji, gdy w wyroku czy postanowieniu sądu dotyczącym władzy rodzicielskiej nad dzieckiem rozstrzygnięto o sposobie wspólnego wykonywania 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 naprzemiennej jest formą jej powierzenia i ich częstotliwość ma wpływ na ustalenie, czy opieka rodzica nad dzieckiem spełnia wymogi pieczy naprzemiennej. 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)”⁶.

Ponadto WSA w Poznaniu podkreślił, że nie sposób mówić o sprawowaniu opieki naprzemiennej 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 obydwójgu 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 naprzemiennej, 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

⁴ Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2024 r. poz. 421).

⁵ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2023 r. poz. 2809).

⁶ Komentarz do wyroku WSA w Poznaniu z 21.3.2019 r., sygn. akt II SA/Po 1059/18, Legalis.

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

Przy czym ewentualny brak podstaw do opodatkowania dochodów na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci nie pozbawia podatników prawa do ulgi na dzieci, o której mowa w art. 27f ustawy PIT, jeśli spełnione są warunki określone w tym artykule. Ulga na dzieci stanowi bowiem odrębną preferencję podatkową, która rządzi się swoimi prawami, tj. ma odmienne uwarunkowania.

W kontekście żądań zawartych w petycji na uwagę zasługuje art. 27f ust. 4 ustawy PIT, zgodnie z którym wysokość odliczenia na dziecko dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo pozostających w związku małżeńskim rodziców zastępczych. Kwotę tę podatnicy mogą odliczyć od podatku w dowolnej proporcji przez nich ustalonej. W przypadku braku porozumienia między podatnikami, którzy zgodnie z rozstrzygnięciem sądu wspólnie wykonują władzę rodzicielską nad małoletnim dzieckiem po rozwodzie lub w trakcie separacji (piecza naprzemienna), lub gdy miejsce zamieszkania dziecka jest takie samo jak miejsce zamieszkania obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim – kwotę tę podatnicy odliczają w częściach równych. W pozostałych przypadkach odliczenie w wysokości 100% stosuje podatnik, u którego dziecko ma miejsce zamieszkania w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

W sytuacji zatem, gdy wspólnie z byłą żoną wykonuje Pan władzę rodzicielską w stosunku do małoletniego dziecka lub utrzymuje Pan dziecko pełnoletnie (bez względu na wiek, które otrzymujące zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, albo do 25 roku życia, uczące się lub studiujące, o dochodach i przychodach mieszczących się w kryterium dochodowo-przychodowym⁴), ma Pan prawo do odliczenia połowy ulgi na to dziecko, w takiej proporcji, w jakiej uzgodni to Pan z byłą żoną, a w przypadku braku porozumienia między Państwem – w wysokości 50% ulgi.

W razie jakichkolwiek wątpliwości co do stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym dotyczących omówionych preferencji, zawsze można

skontaktować się z infolinią Krajowej Informacji Skarbowej dzwoniąc pod numer telefonu 801 055 055 (dla telefonów stacjonarnych) lub +48 22 330 03 30 (dla telefonów komórkowych i połączeń z zagranicy).

Pytania można również zadać za pośrednictwem formularza kontaktowego online, korzystając z usługi Pytanie e-mail lub usługi Czat z konsultantem. Więcej informacji znajduje się na stronie <http://www.kis.gov.pl/zalatwianie-spraw/udzielanie-informacji>.

Jeśli jest Pan zainteresowany uzyskaniem indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego może Pan wystąpić do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o jej wydanie. Szczegółowe zasady i tryb udzielania pisemnych interpretacji określone zostały w art. 14b i następnym ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.). Pomocne informacje znajdzie Pan pod adresem: <http://www.kis.gov.pl/zalatwianie-spraw/wydawanie-interpretacji>.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Szatański
Dyrektor
Departamentu Podatków Dochodowych