

Robert Zieliński

Akademia Leona Koźmińskiego

ORCID 0000-0002-0100-1457

rzielinski@kozminski.edu.pl

Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci – postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, osoba samotnie wychowująca dziecko, dochód, wysokość opodatkowania

Streszczenie. Podatek dochodowy od osób fizycznych, jako podatek osobisty, zawiera w swojej konstrukcji prawnej elementy umożliwiające jego personalizację, tzn. dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do indywidualnej subiektywnej dolności płatniczej podatnika. Jednym z takich elementów jest przewidziana w konstrukcji tego podatku możliwość opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Niniejsze opracowanie ma na celu dokonanie analizy i oceny regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oraz podjęcie próby sformułowania w tym zakresie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Jest to o tyle istotne, że z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził całkowicie odmienne zasady w tym zakresie, które następnie od 1 lipca tego samego roku uchylił i powrócił do istniejących od niemal 30 lat uregulowań, co, jak można przypuszczać, świadczyć może o braku koncepcji ustawodawcy co do docelowego modelu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci w Polsce.

Taxation of single parents' income – *de lege lata* and *de lege ferenda* recommendations

Keywords: personal income tax, single parent, income, amount of taxation

Summary. Personal income tax, as a personal tax, should include in its legal construction elements that allow for its personalisation, id est adjusting the amount of the tax burden to the taxpayer's individual subjective ability to pay. One of these is the taxation of single parents' income. This study aims to analyse and assess the legal regulations concerning the rules of taxation of single parents' income and to attempt to formulate *de lege lata* and *de lege ferenda* recommendations in this respect. This is all the more important as, as of 1 January 2022, the legislator implemented completely different rules in this respect, which it then repealed as of 1 July of the same year and reverted to the regulations that had existed for almost 30 years, with a slight modification, which, as one may assume, may be a sign of the legislator's lack of conception of the target model for taxing single parents' income in Poland.

1. Wprowadzenie

W konstrukcji prawnej polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych¹, z uwagi na jego osobisty charakter, ustawodawca przewidział różnorodne preferencje podatkowe. Jedną z nich jest wprowadzona z dniem 1 stycznia 1993 r.², a więc dopiero po upływie roku od wejścia w życie powołanych wyżej przepisów, możliwość opodatkowania dochodów przez osoby samotnie wychowujące dzieci³. Uzasadniając wdrożenie niniejszej preferencji⁴, ustawodawca już w trakcie prac legislacyjnych nad tymi rozwiązaniami zwracał uwagę, że ich brak wobec istnienia możliwości łącznego opodatkowania dochodów małżonków dyskryminuje rodziny niepełne⁵. Słusznie zatem wskazuje się w piśmiennictwie, że rozwiązania takie są niezbędne z uwagi na fakt, że koszty utrzymania tzw. rodziny niepełnej są względnie wyższe, ponieważ dochód osiągany przez jedną osobę samotnie wychowującą dziecko lub dzieci jest przeznaczony na zaspokojenie – przynajmniej teoretycznie – potrzeb o takim samym zakresie jak w rodzinach, w których z reguły dochody są osiągnięte przez oboje rodziców⁶.

Przedmiotowe regulacje były kilkakrotnie nowelizowane w okresie ich obowiązywania, a następnie z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził całkowicie odmienne zasady w tym zakresie, które od 1 lipca tego samego roku uchylił i powrócił do istniejących dotychczas uregulowań. Jak można przypuszczać, świadczy to m.in. o braku koncepcji ustawodawcy co do docelowego modelu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci.

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647, dalej jako u.p.d.o.f.).

² Por. art. 1 pkt 2 ustawy z 6.03.1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 127 ze zm.).

³ Por. art. 6 ust. 4c-art. 6 ust. 4h oraz art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f.

⁴ Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci jako preferencja podatkowa, por. m.in. M. Rękas, *Wsparcie rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w Polsce w latach 1992–2013*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 1, s. 445–451; M. Myck, M. Kundera, M. Najsztub, M. Oczkowska, *Finansowe wsparcie rodzin z dziećmi w Polsce w 2013 roku*, „Komentarze CenEA” 27/05/2013, s. 3–4; I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2, s. 151–161; W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinnny czy neutralny*, Warszawa 1999, s. 62–66; *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów 5/2015, s. 78 i 146.

⁵ Sprawozdanie stenograficzne z 36. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 5.02.1993 r., s. 94 (wystąpienie W. Ziółkowskiej).

⁶ Z. Ofiarski, *Wybrane aspekty opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Smyczyńskiego*, red. M. Andrzejewski, L. Kociucki, M. Łączkowska, A. Schulz, Toruń 2008, s. 560.

oraz próba sformułowania w tym zakresie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Realizację tego celu umożliwiło zastosowanie metody prawno-dogmatycznej oraz historyczno-prawnej.

W opracowaniu postawiono tezę, że istniejące aktualnie zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie realizują zasad prostoty opodatkowania, zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania, jak też uniemożliwiają realizację redystrybucyjnego celu podatku obciążającego dochody osobiste.

2. Geneza zasad opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci

Regulacje prawne statuujące zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, w ich pierwotnym brzmieniu (tj. od 1 stycznia 1993 r.), nie miały powszechnego charakteru. Ich zakres podmiotowy ograniczony był do rodzin, w których dochód na jedną osobę nie przekraczał 2,5 mln zł miesięcznie⁷. Podatek od dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, za które uważano rodzica albo opiekuna prawnego stanu wolnego, tj. pannę, kawalera, osobę rozwiedzioną, wdowę oraz wdowca, pobierany był w podwójnej wysokości od połowy ich dochodów. Następnie, od 1 stycznia 1994 r., ustawodawca rozszerzył zakres podmiotowy omawianej preferencji podatkowej, obejmując nią wszystkie osoby samotnie wychowujące przez cały rok podatkowy dzieci małoletnie albo dzieci bez względu na wiek, na które zgodnie z odrębnymi przepisami osoby te pobierały zasiłek pielęgnacyjny⁸. Dalsza nowelizacja istniejących w tym zakresie przepisów miała miejsce w 1997 r. i polegała na możliwości zastosowania przedmiotowej preferencji również w stosunku do dzieci, które nie ukończyły 25 lat, ale uczyły się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty lub w przepisach o szkolnictwie wyższym. Warunkiem zastosowania tego sposobu opodatkowania w przypadku wychowywania dzieci pełnoletnich było to, że w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów, z wyjątkiem dochodów zwolnionych (wolnych) od podatku dochodowego⁹. Ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 9 listopada 2000 r.¹⁰ dokonano rozszerzenia pojęcia osoby samotnie wychowującej dziecko, obejmując omawianą regulacją 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 oraz osobę po-

⁷ Po denominacji 250 zł. Por. art. 6 ust. 6 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1993 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 28, poz. 127 ze zm.).

⁸ Por. art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1994 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 134, poz. 646 ze zm.).

⁹ Por. art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1997 r. (Dz.U. z 1996 r., Nr 137, poz. 638 ze zm.).

¹⁰ Dz.U. z 2000 r., Nr 104, poz. 1104.

zostającą w związku małżeńskim, w przypadku gdy jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Jednocześnie wprowadzono zastrzeżenie, że zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie mają zastosowania, jeżeli osoba samotnie wychowująca dzieci lub jej dziecko uzyskała dochody (przychody) opodatkowane na zasadach określonych w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹¹, zaś do sumy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci nie wliczano dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kolejne, istotne z punktu widzenia omawianej preferencji podatkowej, zmiany wprowadzono niemal po dekadzie. Od 1 stycznia 2009 r. zasady i sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci znalazły zastosowanie również wówczas, gdy osoby te miały 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 i osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym oraz udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych¹². Zmiana ta spowodowana była koniecznością dostosowania polskich przepisów podatkowych do prawa traktatowego, wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (m.in. w sprawach C-279/93 Schumacker i C-80/94 Wielockx) oraz zalecenia Komisji nr 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie opodatkowania niektórych pozycji dochodu uzyskiwanego w danym państwie członkowskim przez osoby zamieszkałe na stałe w innym państwie członkowskim¹³.

W takiej formie regulacje dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci obowiązywały do 31 grudnia 2021 r., kiedy to na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r.¹⁴ zostały uchylone i zastąpione ulgą podatkową.

¹¹ Dz.U. Nr 144, poz. 930 i z 2000 r., Nr 104, poz. 1104.

¹² Dz.U. z 2008 r., Nr 209, poz. 1316 ze zm.

¹³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1075, Sejm VI kadencji.

¹⁴ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz innych niektórych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105).

3. Warunki uprawniające do korzystania z opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci w stanie prawnym po 1 stycznia 2022 r.

Z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawodawca wprowadził zupełnie inne niż obowiązywały dotychczas zasady dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Znalazły się one w art. 27ae u.p.d.o.f. Zgodnie z treścią tego artykułu podatnik mógł odliczyć od podatku kwotę w wysokości 1500 zł, jeżeli w roku podatkowym był rodzicem albo opiekunem prawnym (panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką albo rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów bądź osobą pozostającą w związku małżeńskim z osobą pozbawioną praw rodzicielskich lub odbywającą karę pozbawienia wolności) samotnie wychowującym dziecko (dzieci) małoletnie albo dziecko (dzieci) pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną. Omawiana preferencja miała także zastosowanie do podatników samotnie wychowujących dziecko (dzieci) pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, pod warunkiem że uczyły się w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, nie stosowały w roku podatkowym przepisów o 19% podatku liniowym (art. 30c u.p.d.o.f.) lub przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (z wyjątkiem dotyczącym najmu prywatnego – art. 6 ust. 1a tej ustawy¹⁵) w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń. Ponadto nie mogły one podlegać opodatkowaniu na zasadach wynikających z ustawy o podatku tonażowym¹⁶ lub ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych¹⁷ oraz poza przychodami z renty rodzinnej nie uzyskały dochodów, które podlegają opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej, lub dochodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowaną stawką 19%, jak też przychodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu stosunku pracy, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.o.f. w łącznej wysokości przekraczającej 3089 zł.

Prawo do omawianej preferencji podatkowej przysługiwało podatnikowi posiadającemu rezydencję podatkową w Polsce, a także podatnikowi niebędącemu

¹⁵ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2540.

¹⁶ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 985.

¹⁷ T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1704.

polskim rezydentem podatkowym, jeżeli miał miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, osiągnął podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu¹⁸ osiągniętego w danym roku podatkowym, udokumentował certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych i dołączył go do zeznania podatkowego. Warunkiem *sine qua non* korzystania z tej preferencji podatkowej przez nierezydentów było istnienie podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, których stroną jest Polska, umożliwiającej polskiemu organowi podatkowemu uzyskanie informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Podkreślenia wymaga, że omawiana ulga nie przysługiwała podatnikom, którzy wychowywali co najmniej jedno dziecko wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym, jak też gdy złożyli wniosek o łączne opodatkowanie dochodów małżonków. Z preferencji tej mógł skorzystać jeden z rodziców albo opiekunów prawnych. Natomiast w przypadku braku porozumienia między podatnikami w tym zakresie odliczenie przysługiwało temu podatnikowi, u którego dziecko miało miejsce zamieszkania w rozumieniu kodeksu cywilnego¹⁹.

Jak wskazano w uzasadnieniu do uchwały Senatu RP²⁰, *ratio legis* tego rozwiązania, wprowadzonego w wyniku przyjęcia grupy poprawek zgłoszonych podczas rozpatrywania projektu ustawy nowelizującej przez Komisję Finansów Publicznych, uzasadniano tym, że przy wprowadzeniu od 1 stycznia 2022 r. znacznie wyższej kwoty wolnej od podatku (w wysokości 30 000 zł) utrzymanie dotychczasowych zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących spowodowałoby wystąpienie nieuzasadnionych korzyści dla tej grupy społeczeństwa i mogłoby generować daleko idące skutki społeczne w postaci wzrostu liczby rozwodów uwarunkowanych względami ekonomicznymi²¹.

¹⁸ Zgodnie z art. 6 ust. 11 i 13 u.p.d.o.f. za całkowite przychody uważa się przychody osiągnięte ze wszystkich źródeł niezależnie od miejsca ich położenia.

¹⁹ Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.) miejscem zamieszkania jest miejscowość, w której osoba fizyczna przebywa z zamiarem stałego pobytu.

²⁰ Uchwały Senatu RP z dnia 28 października 2021 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1712, Sejm IX kadencji, s. 2.

²¹ Wypowiedź poseł Dominiki Chorościńskiej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 23 września 2021 r.; https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/transmisja.xsp?documentId=129FBF6BE-6DA7484C1258753003F6377&csymbol=TRANSMISJA_ARCH&info=T [dostęp: 10.09.2022].

Ponieważ jednak zastąpienie preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci ulgą w wysokości 1500 zł podlegającą odliczeniu od należnego podatku zostało odebrane przez samotnych rodziców jako niekorzystne i podatkowo dyskryminujące dla ich niepełnych rodzin, przedmiotowe regulacje zostały uchylone ustawą z 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i niektórych innych ustaw²². Od początku obowiązywania tych regulacji prawnych zgłaszano bowiem postulaty dotyczące przywrócenia możliwości korzystania z obowiązującego dotychczas sposobu opodatkowania²³.

Tym samym z dniem 1 lipca 2022 r. do art. 6 u.p.d.o.f. dodano ust. 4c-4h przywracające, w nieco zmienionej formie, poprzednio obowiązujące zasady opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, przy czym zasady te stosuje się do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. Aktualnie z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących mogą korzystać osoby samotnie wychowujące dzieci podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, za które uważa się rodzica lub opiekuna prawnego, który jest jednocześnie: panną albo kawalerem, wdową albo wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której sąd orzekł separację w rozumieniu odrębnych przepisów, bądź osobą pozostającą w związku małżeńskim, gdy jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może być stosowane pod warunkiem, że podatnik wychowuje dziecko (dzieci):

- małoletnie,
- bez względu na wiek dziecka, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- do ukończenia 25. roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie.

Warunkiem zastosowania omawianego sposobu opodatkowania dochodów przez podatników wychowujących dzieci pełnoletnie i uczące się jest to, aby w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu według skali przychodów z tytułu kapitałów pieniężnych lub przychodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu stosunku pracy, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego (z wyjątkiem renty rodzinnej) wskazanych w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.o.f. w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

²² Dz.U. z 2022 r. poz. 1265.

²³ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 2186, Sejm VI kadencji.

Poza polskimi rezydentami z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci skorzystać mogą także osoby fizyczne niebędące polskimi rezydentami podatkowymi, przy czym możliwość ta uzależniona jest od istnienia podstawy prawnej wynikającej z postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych zawartych przez Polskę do uzyskania przez polski organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa rezydencji podatkowej osoby fizycznej, która chce skorzystać z omawianego sposobu opodatkowania. Ponadto osoby samotnie wychowujące dzieci, podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, mogą stosować omawiane regulacje po spełnieniu określonych ustawą warunków, które są tożsame z obowiązującymi w dotychczasowym stanie prawnym.

Konstrukcja prawna opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, tak jak dotychczas, opiera się na zastosowaniu ilorazu małżeńskiego²⁴. Powyższe oznacza, że podatek obliczany jest w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci. Podkreślenia wymaga, że zasady opodatkowania dochodów rodzin niepełnych stosowane są z uwzględnieniem postanowień art. 7 u.p.d.o.f. Powyższe oznacza, że do dochodów rodziców dolicza się podlegające opodatkowaniu na terytorium Polski dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy i rent, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, a w przypadku małżonków podlegających odrębnemu opodatkowaniu, dochody te dolicza się po połowie do dochodu każdego z nich. Wyjątek stanowią (nie są doliczane) dochody (przychody) opodatkowane w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sposób opodatkowania przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci nie ma jednak zastosowania w przypadku, gdy do chociażby jednego z małżonków, osoby samotnie wychowującej dziecko lub jej dziecka znajdują zastosowanie regulacje prawne dotyczące opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej wg proporcjonalnej skali podatkowej (tzw. podatkiem liniowym) lub ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń. Ponadto z tego sposobu rozliczenia nie mogą z niego korzystać podatnicy, którzy w roku

²⁴ Iloraz małżeński – mechanizm obliczania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z którym podatek należny ustalany jest na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości obliczonej od połowy ich łącznego dochodu. Dzięki takiemu rozwiązaniu małżonkowie mogą obniżyć ciężar opodatkowania przez „przesunięcie opodatkowania” do szczebla progresywnej skali podatkowej z niższą stawką podatkową.

podatkowym stosowali przepisy ustawy o podatku tonażowym oraz ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. Wyłączenie to nie dotyczy przychodów z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli przychody te nie są osiągnane z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Możliwość korzystania z omawianej preferencji została także wyłączona w stosunku do osób, które wychowują wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również, gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze – tzw. 500 plus.

4. Postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*

Analiza i ocena aktualnie obowiązujących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci pozwala stwierdzić, po pierwsze, że w stosunku do dotychczas obowiązujących regulacji istotnej zmianie uległ limit dochodów, jakie w roku podatkowym może osiągnąć samotnie wychowywane dziecko, aby jego rodzic lub opiekun prawny nie utracił prawa do ulgi. Dotychczas była to kwota 3089 zł, natomiast od 1 lipca br. limit ten uległ istotnemu zwiększeniu, do 12-krotności kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego, co oznacza, że aktualnie kwota ta wynosi 16 061,28 zł²⁵. Podwyższenie kwoty dochodu, jaki może osiągnąć dziecko, która nie powoduje utraty przez osobę samotnie je wychowującą prawa do wspólnego rozliczenia z dzieckiem, ocenić należy pozytywnie, zwłaszcza że ustalanie wysokości tego dochodu budziło liczne wątpliwości zarówno w praktyce podatkowej, jak też judykaturze. Wątpliwości te dotyczyły m.in. tego, czy wysokość omawianego limitu wyznaczana jest kwotą dochodu brutto rozumianego jako przychód pomniejszony o koszty podatkowe²⁶, czy też dochodu netto (tj. dochodu pomniejszonego o przewidziane ustawą odliczenia od dochodu)²⁷, a także tego, czy przy ustalaniu dochodu dziecka należy

²⁵ Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 240) renta socjalna wynosi 100% kwoty najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy ustalonej i podwyższonej zgodnie z ustawą o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Natomiast od 1 marca 2022 r. kwota najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy wynosi 1338,44 zł; <https://www.zus.pl/swiadczenia/renty/kwoty-najnizszych-swadczen-emerytalno-rentowych> [dostęp: 10.09.2022].

²⁶ Por. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 3000/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3506/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 255/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 503/14, CBOSA.

²⁷ Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 675/13, CBOS; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2163/13, CBOSA.

uwzględniać także dochody zagraniczne²⁸. Co równie istotne, kwota wskazanego limitu będzie w latach kolejnych ulegała automatycznej waloryzacji, a to z uwagi na fakt, że renta socjalna podlega corocznej indeksacji. Nie będzie to zatem, tak jak dotychczas, kwota stała, co także zasługuje na aprobatę. Pewna trudność przy ustalaniu jej poziomu wynika natomiast z faktu, że jej wysokość nie będzie znana podatnikowi od początku kolejnego roku podatkowego. Jest to spowodowane tym, że waloryzacja renty socjalnej następuje w marcu danego roku kalendarzowego. Niemniej jednak, mankament ten nie powinien, jak się wydaje, w istotny sposób naruszać zasady pewności prawa podatkowego i powodować niepewność podatników, zwłaszcza że wspólne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci możliwe jest dopiero w rocznym zeznaniu podatkowym, składanym do 30 kwietnia następnego roku podatkowego.

Po drugie, zauważyć należy, że obowiązujące obecnie regulacje dotyczące opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci są korzystniejsze od tych, jakie funkcjonowały dotychczas, pomimo że mechanizm ustalania wysokości podatku w rodzinach niepełnych jest taki sam jak dotychczas (w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci). Spowodowane jest to połączeniem mechanizmu wspólnego rozliczenia z obowiązującą od 1 stycznia 2022 r. wyższą kwotą wolną od podatku (30 tys. zł) oraz podniesieniem górnej granicy pierwszego progu podatkowego (do kwoty 120 tys. zł). Przyjęte rozwiązanie w praktyce oznacza, że osoba samotnie wychowująca dziecko w rozliczeniu podatkowym skorzysta z podwójnej kwoty wolnej od podatku, która w przypadku, gdy dziecko w ogóle nie uzyskało dochodów, nie zostałaby zastosowana.

Po trzecie, pozytywnie należy ocenić to, że aktualnie omawiana preferencja podatkowa nie przysługuje rodzicom (opiekunom prawnym) samotnie wychowującym dzieci w przypadku, gdy sprawują opiekę naprzemienną, co dotychczas również było przyczyną rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁹. W dalszym ciągu problemem pozostaje jednak to, w jaki sposób organy podatkowe będą kontrolować podatników i fakt samotnego wychowywania przez nich dzieci.

Po czwarte, wskazać należy, że przyjęty sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci oparty o iloraz małżeński nie bierze pod uwagę

²⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 1171/16, LEX nr 2241867, wyrok NSA z dnia 7 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1591/17, LEX nr 2695362, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 maja 2018 r., sygn. akt I SA/G1 1219/17, LEX nr 2502372, wyrok NSA z dnia 2 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 269/15, LEX nr 2233057.

²⁹ Por. np. wyrok NSA z dnia 6 maja 2021 r., sygn. akt II FSK 412/19, LEX nr 3184617; wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 383/20, LEX nr 3012098; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Po 86/21, LEX nr 3185105; wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 października 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 475/19, LEX nr 2737788; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 1445/13, LEX nr 1576387.

faktycznej liczby tych dzieci, co niewątpliwie uznać należy za jego słabość. Nie uwzględnia bowiem różnicy, jaka występuje w wydatkach ponoszonych przez osobę samotnie wychowującą jedno dziecko i osobę, która samotnie wychowuje większą liczbę dzieci³⁰. Tymczasem celem tych regulacji prawnych powinna być z jednej strony realizacja konstytucyjnej zasady ochrony rodziny, a w szczególności ekonomicznej ochrony rodziny niepełnej, która z racji swojej trudnej sytuacji materialnej i społecznej powinna korzystać ze szczególnej pomocy ze strony władz publicznych³¹. W konsekwencji opodatkowanie dochodów rodzin niepełnych według zasad przewidzianych dla łącznego opodatkowania dochodów małżonków, nie zaś zgodnie z mechanizmem tzw. ilorazu rodzinnego³², dyskryminuje pod względem obciążeń fiskalnych osoby samotnie wychowujące więcej niż jedno dziecko. Pozwala ono jedynie odnieść korzyść w postaci niższego podatku tym podatnikom, którzy samotnie wychowują tylko jedno dziecko, co przeczy zawartemu w Konstytucji RP nakazowi respektowania w regulacjach prawnoopodatkowych zasady sprawiedliwości podatkowej, której istotnym elementem jest obowiązek uwzględnienia przy określaniu wysokości podatku dochodowego nie tylko wysokości dochodu osiągniętego przez podatnika, lecz także jego zdolności płatniczej, ustalonej na podstawie niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny³³.

Po piąte, wydaje się, że nowelizując w lipcu 2022 r. zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych samotnie wychowujących dzieci i powracając do ich kształtu prawnego, jaki obowiązywał od niemal 30 lat, ustawodawca nie tylko pozostawia podatników z częścią tych samych problemów związanych ze stosowaniem w praktyce tej preferencji podatkowej (np. z będącym przedmiotem licznych wątpliwości interpretacyjnych i źródłem kontrowersji kryterium samotnego wychowywania dziecka³⁴), ale również dostarcza nowych (np. nie definiując, co

³⁰ R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 147.

³¹ J. Kulicki, *Systemy opodatkowania dochodów rodziny w Polsce w latach 1918–2011*, „Analizy BAS” 2011, nr 4, s. 16.

³² Iloraz rodzinny – mechanizm obliczania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z którym podatek należny ustalany jest nie od całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu, ale w zależności od liczby udziałów w dochodach podatkowego gospodarstwa domowego określanej w powiązaniu z sytuacją rodzinną (liczby dzieci i innych osób pozostających na utrzymaniu). Jest to mechanizm zbliżony do łącznego opodatkowania małżonków, w którym łączny dochód jest dzielony przez 2, a następnie podatek wyznaczany jest dla tak ustalonego przeciętnego dochodu i mnożony przez 2, z tym że w ilorazie rodzinnym współczynnik ten jest wyższy, co wynika z łącznego opodatkowania wszystkich członków danego gospodarstwa domowego (a nie tylko małżonków). Zastosowanie tego mechanizmu prowadzi do zmniejszenia podatkowego obciążenia rodziny wraz ze wzrostem liczby dzieci pozostających na utrzymaniu.

³³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, LEX nr 37390.

³⁴ J. Kulicki, *op. cit.*, s. 16–18; K. Święch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 161; E. Bobrus-Nowińska, *Interpretation Problems Relating the Scope of Meaning of the Term “Person Single-Handedly Raising Child” in the Polish Tax Law*, „Roczniki Nauk Prawnych”

oznacza pojęcie „wspólne wychowanie”). Poza tym, powyższe zachowanie prawodawcy świadczyć może o tym, że pomimo iż przysługuje mu swoboda w zakresie kształtowania polityki podatkowej, nie ma on jednak przemyślanej koncepcji, jak taki docelowy model powinien wyglądać. Mając jednak na uwadze wciąż aktualną i pożądaną ideę prostoty opodatkowania, jak też to, że główną funkcją podatku dochodowego od osób fizycznych, jako podatku osobistego, jest jego cel redystrybucyjny, słuszne wydaje się rozważenie, czy omawiane regulacje prawne nie powinny zostać uchylone i zastąpione innym rozwiązaniem, które uwzględniłoby wskazane wyżej postulaty. Jak się wydaje, takim mechanizmem może być np. wprowadzenie dodatkowej kwoty wolnej od podatku dla rodzin niepełnych³⁵. Przyjęcie takiego rozwiązania, które od wielu lat funkcjonuje w takiej formie w innych państwach (np. w Niemczech), realizowałoby w praktyce zasadę prostoty opodatkowania, co przekładałoby się także na wzrost zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Ponadto zróżnicowanie dodatkowej kwoty wolnej od podatku przysługującej osobom samotnie wychowującym dzieci w zależności od liczby tych dzieci i uwzględnianej już przy obliczaniu miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, pozwoliłoby zrealizować jeden z głównych postulatów, na których oparta jest konstrukcja podatku od dochodów osobistych, tj. dostosować wysokość obciążenia podatkowego do indywidualnej subiektywnej zdolności płatniczej podatnika i tym samym w większym zakresie urzeczywistnić postulat sprawiedliwości opodatkowania. Przyjęcie proponowanego rozwiązania, z uwagi na jego prostotę, w istotnym zakresie wyeliminowałoby również istniejące obecnie rozbieżności co do stosowania tych regulacji, a to z kolei obniżyłoby zarówno koszty wymiaru, jak też poboru tego podatku. Idąc krok dalej, postulować należy to, że w przypadku gdy podatnik wychowuje samotnie dziecko niepełnosprawne, proponowane rozwiązanie pozwoliłoby również wkomponować w dodatkową kwotę wolną od podatku (poprzez określenie jej wysokości na odpowiednim poziomie) istniejącą obecnie w konstrukcji omawianego podatku i – budzącą również wiele wątpliwości – ulgę z tytułu niepełnosprawności.

5. Zakończenie

Przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci

2022, t. 32, nr 2, s. 7-23; K. Święch, *Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci i ich ewolucja*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5-6 czerwca Łódź 2012*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 459-467; D. Dąbrowska, *Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, LEX/el.

³⁵ R. Zieliński, *op. cit.*, s. 200.

potwierdza sformułowaną we wstępie tezę. Obowiązujące aktualnie zasady obciążenia dochodów rodzin niepełnych, mimo ich kilkukrotnych nowelizacji, nadal nie realizują właściwie podstawowych zasad, na których powinna opierać się konstrukcja podatku obciążającego dochody osób fizycznych, tj. zasady prostoty opodatkowania oraz zasad zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania. Pierwsza z tych zasad wymaga, aby regulacje prawne były zrozumiałe (jasne i czytelne) dla ich adresatów, tj., by wynikające z nich obowiązki podatkowe były w pełni precyzyjne i nie budziły najmniejszych wątpliwości wśród podatników. Uwzględnienie niniejszego postulatu uznać należy za szczególnie ważne w przypadku podatków bezpośrednich, których konstrukcja prawna oparta jest o metodę samoobliczenia podatku przez podatników. Zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania związane są natomiast z osobistym charakterem omawianego podatku i wyrażają postulat, zgodnie z którym właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego wymaga uwzględnienia nie tylko wysokości uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym dochodu, ale także różnych okoliczności różnicujących jego sytuację osobistą, takich jak: stan cywilny, konsumpcyjne obciążenie jego dochodu (ilość osób pozostających na jego utrzymaniu w gospodarstwie domowym), wiek, stan zdrowia, zdolność do pracy, a także nadzwyczajne obciążenia finansowe, jakie musiał on ponieść na skutek zaistniałych zdarzeń losowych³⁶. Realizacja tych postulatów pozwala bowiem urzeczywistnić w praktyce redystrybucyjny cel podatku dochodowego od osób fizycznych, który – jak twierdzi się w doktrynie – jest predestynowany do pełnienia roli łagodzenia rozwarstwienia dochodowego poszczególnych grup społeczeństwa ze względu na jego powszechny i osobisty charakter, obciążający dochody globalne podatników³⁷.

W tym kontekście słuszne wydaje się rozważenie przyjęcia odmiennego od dotychczas stosowanych mechanizmu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci. Mógłby on, jak zostało zaproponowane w postulatach *de lege ferenda*, polegać na wprowadzeniu do konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych dodatkowej i zróżnicowanej w zależności od liczby samotnie wychowywanych dzieci kwoty wolnej od podatku, przysługującej podatnikom z tego tytułu. Jak się wydaje, mechanizm ten w lepszym stopniu realizuje zasady prostoty opodatkowania oraz zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej, jak też urzeczywistnia w praktyce główny, tj. redystrybucyjny cel tego podatku.

³⁶ A. Pomorska, *Potrzeba wzmocnienia funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego od osób fizycznych*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Warszawa 2016, s. 49.

³⁷ *Ibidem*.

Literatura

- Bobrus-Nowińska E., *Interpretation Problems Relating the Scope of Meaning of the Term "Person Single-Handedly Raising Child" in the Polish Tax Law*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2022, t. 32, nr 2.
- Dąbrowska D., *Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, LEX/el.
- Kulicki J., *Systemy opodatkowania dochodów rodziny w Polsce w latach 1918-2011*, „Analizy BAS” 2011, nr 4.
- Myck M., Kundera M., Najsztub M., Oczkowska M., *Finansowe wsparcie rodzin z dziećmi w Polsce w 2013 roku*, „Komentarze CenEA” 27.05.2013.
- Ofiarski Z., *Wybrane aspekty opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Smyczyńskiego*, red. M. Andrzejewski, L. Kociucki, M. Łączkowska, A. Schulz, Toruń 2008.
- Pomorska A., *Potrzeba wzmocnienia funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego od osób fizycznych*, [w:] *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, red. A. Pomorska, Warszawa 2016.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów 5/2015.
- Rękas M., *Wsparcie rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w Polsce w latach 1992-2013*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 1.
- Sprawozdanie stenograficzne z 36. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 5.02.1993 r.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2.
- Święch K., *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Święch K., *Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci i ich ewolucja*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5-6 czerwca 2021 Łódź*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinnny czy neutralny*, Warszawa 1999.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.