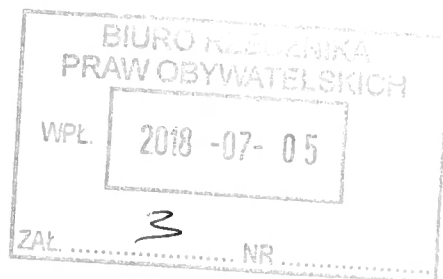




Ministerstwo Finansów
00-916 Warszawa
Świętokrzyska 12
DD3.055.3.2018



RPW/40274/2018 P
Data:2018-07-05

Warszawa, 2018-07-05

Rzecznik Praw Obywatelskich

W załączeniu pismo Ministra Finansów z dnia 4 lipca 2018 r. Nr DD3.055.3.2018 stanowiące odpowiedź na wystąpienie z dnia 4 czerwca 2018 r. Nr V.511.676.2014.AB/JB/EG.

Załączniki:

1. DD3.055.3.2018 odpowiedź MF na wystąpienie RPO.(7276833_5005008).pdf

Dokument nie zawiera podpisu

Podpis elektroniczny



Warszawa, dnia 04 lipca 2018 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD3.055.3.2018

Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁾ w związku z wystąpieniem z dnia 4 czerwca 2018 r. Nr V.511.676.2014.AB/JP/EG w sprawie korzystania przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych z ulgi na dzieci oraz możliwości opodatkowania dochodów w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci, wyjaśniam co następuje.

Podatkowa ulga na dzieci oraz opodatkowanie dochodów w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci stanowią wyłom od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, co oznacza, że przepisy, które je ustanawiają należy pojmować ściśle. Przy ustalaniu ich znaczenia i zakresu nie jest dopuszczalne stosowanie wykładni rozszerzającej bądź zawężającej.

Zasady korzystania z podatkowej ulgi na dzieci określa art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾, zwanej dalej „ustawą PIT”. Przy czym, z racji jego obszernego przytoczenia w Państwu wystąpieniu, jak również tematyki zagadnień podnoszonych przez podatników w sprawach kierowanych do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich, w niniejszym wyjaśnieniu pozwolę sobie przywołać wyłącznie brzmienie ust. 1, 4 i 6 tego artykułu.

W myśl art. 27f ust. 1 ustawy PIT, od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, podatnik ma prawo odliczyć kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2 na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym:

- 1) wykonywał władzę rodzicielską;
- 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało;
- 3) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Przepisy ustawy PIT nie definiują użytego w art. 27f ust. 1 pkt 1 zwrotu normatywnego „wykonywał władzę rodzicielską”, natomiast według internetowego Słownika języka polskiego PWN „wykonać – wykonywać” znaczy: «zrobić coś», «wyprodukować coś», «odegrać rolę teatralną, filmową, utwór muzyczny». Przyjmując takie znaczenie wyrazu „wykonywać”, uznać

¹⁾ Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 958, z późn. zm.).

²⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 200, z późn. zm.).

należy, że wykonywanie władzy rodzicielskiej, to jej realizacja, a nie tylko posiadanie. Czym innym jest zatem bycie rodzicem, a czym innym wykonywanie praw i obowiązków rodzica.

Takie rozróżnienie występuje również w przepisach ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy³⁾, (dalej: k. r. i o.). Jak wynika bowiem z wyjaśnień Ministerstwa Sprawiedliwości⁴⁾, zgodnie z art. 95 § 1 k. r. i o., *władza rodzicielska obejmuje w szczególności obowiązek i prawo rodziców do wykonywania pieczy nad osobą i majątkiem dziecka oraz do wychowania dziecka. W zakresie władzy rodzicielskiej mieszczą się zatem piecza i wychowywanie dziecka, jako jej elementy zasadnicze, ale nie wyłączne, a to z uwagi na posłużenie się przez ustawodawcę sformułowaniem: „w szczególności”.*

Z kolei zgodnie z art. 97 k. r. i o., *każde z rodziców jest zarówno uprawnione, jak i zobowiązane do wykonywania władzy rodzicielskiej, niezależnie od siebie, o ile ta władza obojgu im przysługuje; w sprawach istotnych dla dziecka muszą jednak rozstrzygać wspólnie.*

Wykonywanie władzy rodzicielskiej jest zatem realizacją tego, co składa się na treść tej władzy, czyli zasadniczo pieczy i wychowania, czego wyrazem pozostają zapisy art. 96 § 1 k. r. i o., wskazujące, iż wychowując dziecko rodzice kierują nim, troszcząc się o jego fizyczny i duchowy rozwój.

W potocznym rozumieniu „wykonywanie” to czynienie czegoś, działanie, spełnianie obowiązku. W warstwie semantycznej chodzi więc bezsprzecznie o określoną aktywność. Trzeba pamiętać, że władza rodzicielska to prawo podmiotowe rodzica o określonej treści, wynikające z samego rodzicielstwa. Na gruncie k. r. i o. występuje jednak wyraźne rozróżnienie między „przysługiwaniem władzy rodzicielskiej” a jej „wykonywaniem” (vide: art. 93 § 1, art. 94, art. 97 § 1, art. 107 § 1, art. 108 k. r. i o.). Jakościową różnicę między tymi pojęciami można wyrazić również w ten sposób, że o ile „przysługiwanie władzy rodzicielskiej” jest kwestią prawa, o tyle jej „wykonywanie” jest wyłącznie kwestią faktu. Innymi słowy, rodzic, któremu przysługuje pełnia władzy rodzicielskiej, może jej wcale nie wykonywać, choć ma taki ustawowy obowiązek. Z kolei rodzic, którego władza rodzicielska została ograniczona przez sąd (np. w warunkach art. 107 k. r. i o. czy w następstwie orzeczenia rozwodu lub separacji), również może tej władzy w ogóle nie wykonywać, ale jeśli już chciałby ją faktycznie realizować wobec dziecka, to – z uwagi na owo ograniczenie – może podejmować działania tylko w takiej sferze praw dziecka, do jakiej wykonywanie tej władzy zostało ograniczone.

Tym samym, warunkiem zastosowania ulgi na podstawie art. 27f ust. 1 pkt 1 ustawy PIT jest zarówno posiadanie przez rodzica władzy rodzicielskiej, jak i jej faktyczne wykonywanie.

Jednocześnie z uchwały Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 5 czerwca 2012 r., sygn. akt III CZP 72/11, wynika, że *„w orzecznictwie Sądu Najwyższego ukształtowało się jednolite stanowisko, wywodzone z wykładni językowej art. 113 § 1 k. r. i o., że prawo do utrzymywania przez rodziców kontaktów z dzieckiem nie należy do sfery sprawowania władzy rodzicielskiej (por. uchwały z dnia 18 marca 1968 r., III CZP 70/66; z dnia 26 września 1983 r., III CZP 46/83, OSNCP 1984, nr 4, poz. 49, z dnia 14 czerwca 1988 r., III CZP 42/88, OSNCP 1989, nr 10, poz. 156, z dnia 21 października 2005 r., III CZP 75/05, OSNC 2006, nr 9, poz. 142, z dnia 8 marca 2006 r., III CZP 98/05, OSNC 2006, nr 10, poz. 158 oraz postanowienia z dnia 5 maja 2000 r., II CKN 761/00, nie publ., z dnia 7 listopada 2000 r., I CKN 115/00, OSNC 2001nr 3, poz. 50). Wskazane zostało, że jest to uprawnienie odrębne od władzy rodzicielskiej, wynikające z najbliższego pokrewieństwa, ale ściśle z tą władzą związane i służy dobru dziecka”.*

³⁾ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 682 i z 2018 r. poz. 950).

⁴⁾ Pismo z dnia 17 lipca 2015 r. Nr DL-I-023-119/15.

W konsekwencji, samo utrzymywanie kontaktów z dzieckiem nie jest rozstrzygające dla uznania, że rodzic wykonuje władzę rodzicielską. Dotyczy to również wykonywania obowiązku alimentacyjnego w stosunku do małoletniego z uwagi na fakt, iż obowiązek alimentacyjny jest niezależny od władzy rodzicielskiej, a co za tym idzie spoczywa także na rodzicach, którzy zostali pozbawieni tej władzy.

Uwzględniając powyższe, organy podatkowe uznają, że w przypadku rodzica małoletniego dziecka o prawie do ulgi decyduje faktyczne sprawowanie władzy rodzicielskiej. Posiadanie władzy rodzicielskiej bez jej faktycznego wykonywania, podobnie jak samo utrzymywanie sporadycznych kontaktów z małoletnim lub jego alimentacja, nie wystarcza do zastosowania odliczenia na podstawie art. 27f ust. 1 pkt 1 ustawy PIT. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, np. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26.07.2016 r. sygn. akt II FSK 1420/15 i II FSK 447/16, z dnia 27.07.2016 r. sygn. akt II FSK 2378/15 i II FSK 661/16, z dnia 26.05.2017 r. sygn. akt II FSK 504/17.

W świetle powyższego stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym *„prawo do skorzystania z ulgi podatkowej nie jest uzależnione od częstotliwości kontaktów z dziećmi, ani od charakteru tych kontaktów”*, jak również twierdzenie, że *„wystarczającą przesłanką do skorzystania z ulgi jest podejmowanie jakichkolwiek działań, mających charakter wykonywania władzy rodzicielskiej”*, uznać należy za prawidłowe.

Jednocześnie należy mieć na uwadze odmienność regulacji zawartej w art. 27f ust. 6 ustawy PIT, zgodnie z którą prawo do odliczenia kwoty obliczonej zgodnie z ust. 2 przysługuje odpowiednio podatnikom utrzymujących pełnoletnie dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 pkt 2 i 3 ustawy PIT, w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej. Zatem w tym konkretnym przypadku, alimentacja pełnoletniego dziecka ma istotne znaczenie przy ustalaniu prawa do ulgi podatkowej.

Z kolei jak wynika z art. 27f ust. 4 ustawy PIT, odliczenie kwoty z ust. 2 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. Umieszczenie w przepisach ustawy PIT sformułowania *„lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej”*, tj. po wyrazach *„kwotę tę rodzice dziecka mogą odliczyć od podatku w częściach równych”*, oznacza, że podstawową formą podziału przysługującego odliczenia pomiędzy rodziców – z których każdy ma prawo do zastosowania ulgi – jest podział tej kwoty w częściach równych. Tym samym, możliwość skonsumowania kwoty ulgi przez rodziców dziecka w inny sposób niż w proporcji pół na pół, stanowi wyjątek od generalnej zasady i wymaga zgody obojga rodziców.

Porozumienie rodziców co do wysokości dokonywanego odliczenia nie jest natomiast wymagane w przypadku, gdy rodzic spełnia warunki do zastosowania odliczenia na podstawie art. 27f ust. 1 lub 6 ustawy PIT oraz odliczenia tego dokonuje w wysokości 50% kwoty ulgi określonej zgodnie z art. 27f ust. 2 ustawy PIT.

Pogląd ten spójny jest z orzecznictwem sądów administracyjnych. Między innymi w wyroku z dnia 15 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 19/15, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że *„dopuszczalny jest – stosownie do art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. – podział ulgi, jednakże ustalenie dowolnej proporcji możliwe jest wyłącznie wówczas, gdy to rodzice taką proporcję sami zgodnie ustalą”*.

Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 lipca 2016 r. sygn. akt II FSK 1420/15, dodając, że *„także celowościowa wykładnia art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f., skłania do przyjęcia stanowiska, że w przypadku braku zgodnego podziału ulgi uzasadniony jest*

podział tej ulgi po połowie, gdyż ustalanie w postępowaniu podatkowym faktycznego zakresu wychowywania dziecka będzie bardzo trudne. Każdy z rodziców może wskazywać na wykonywanie władzy rodzicielskiej zgodnie z treścią wyroku czy ugody, jak również rzeczywistą ilość dni opieki nad dzieckiem. Twierdzenia rodziców nie muszą być zgodne, jeśli zabrakło porozumienia co do podziału ulgi, to z pewnością nie będzie zgody w przedmiocie zakresu sprawowania władzy rodzicielskiej. Trudno sobie wyobrazić, w jaki sposób organy podatkowe miałyby dokonywać weryfikacji, wskazywanej przez każdego z rodziców ilości dni sprawowania pieczy nad dzieckiem, w przypadku sporu pomiędzy rodzicami w tym zakresie. Podkreślić należy, że sfera ta dotyczy bardzo osobistych i trudnych relacji zachodzących między skonfliktowanymi rodzicami. Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że organy podatkowe nie są uprawnione do ingerowania w osobiste sprawy podatników, rozwiązywania konfliktów pomiędzy rodzicami, a zatem nie mogą ingerować w sposób podziału kwoty ulgi”.

Niemniej jednak, bazując na informacjach przekazanych przez izby administracji skarbowej, uprzejmie informuję, że wszystkie rozliczenia, w których wykazano ulgę na dziecko przez rozwiedzionych rodziców są weryfikowane pod kątem prawa do skorzystania z niej w danym roku. Urzędy skarbowe podejmują w szczególności czynności sprawdzające mające na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie nie tylko posiadania, ale również wykonywania władzy rodzicielskiej w danym roku. Podatnicy są wzywani do złożenia stosownych oświadczeń i pisemnych wyjaśnień odnoszących się do zaangażowania w proces wychowawczy dziecka poprzez wskazanie częstotliwości kontaktów, faktycznych działań podejmowanych w procesie wychowawczym w celu zapewnienia ich potrzeb bytowych, edukacyjnych, zdrowotnych i zabiegania o ich rozwój fizyczny, emocjonalny i intelektualnych. Dodatkowo wzywani są również do przedłożenia dokumentów, dotyczących zakresu sprawowanej przez nich opieki nad dzieckiem, np. wyroku sądu orzekającego rozwód małżonków, wyroku sądu rodzinnego, w którym określono alimenty, prawa rodzicielskie, odpisu aktu urodzenia dziecka, zaświadczenia sądu rodzinnego o ustaleniu opiekuna prawnego dziecka, odpisu orzeczenia sądu o ustaleniu rodziny zastępczej, zaświadczenia o uczęszczaniu pełnoletniego dziecka do szkoły, dokumentów potwierdzających pobieranie zasiłku bądź renty socjalnej, itp. Niekiedy organy podatkowe weryfikujące prawidłowość zastosowania odliczeń w ramach prowadzonych czynności gromadzą również informacje z innych źródeł, jak np. od pracodawców rodziców (występowanie do zakładów pracy z zapytaniem, czy dziecko brało udział w wyjazdach kolonijnych, imprezach okolicznościowych organizowanych dla dzieci pracowników, itp.), czy placówek oświatowych (kierowanie zapytań do szkół w celu ustalenia, czy dany rodzic uczestniczył w zebraniach szkolnych, uroczystościach szkolnych, itp.), w celu potwierdzenia informacji przedstawionych przez rodziców w oświadczeniach.

Na tym etapie w wielu przypadkach rodzice przyjmują dokonane przez organy podatkowe ustalenia oraz godzą się z określonymi proporcjami ulgi dla każdego z nich. Jednakże w sytuacji, gdy oboje wykonują władzę rodzicielską i brak jest ich zgody na dokonane ustalenia, w zależności od urzędu, albo przyjmuje się, że ulga przysługuje obojgu rodzicom po połowie, albo sprawa przekazywana jest do wszczęcia postępowania podatkowego, gdzie gromadzone są dalsze dowody, między innymi z przesłuchania świadków (np. osób z rodziny, sąsiadów, czasami w wyjątkowych sytuacjach również z przesłuchania dzieci).

Przechodząc z kolei do zagadnienia dotyczącego sygnalizowanych przez obywateli problemów związanych z uzyskaniem prawa do opodatkowania dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci, uprzejmie informuję, iż przywołana w Państwa wystąpieniu odpowiedź na interpelację poselską nr 20584 (pismo z dnia 4 kwietnia 2018 r. Nr DD3.054.18.2018) zawiera wyczerpujące stanowisko ministra finansów wobec stosowania art. 6 ust. 4 ustawy PIT.

Stanowisko to pozostaje aktualne w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych (w tym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15) oraz większości pytań sformułowanych w Państwa wystąpieniu. Jednocześnie jest dostępne dla wszystkich zainteresowanych na stronie www.sejm.gov.pl, link: <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=3080F4EE33158EB24125824A004EB443>.

Pozwolę sobie zatem nie przytaczać jego treści w niniejszej odpowiedzi a wyłącznie odnieść się do zagadnienia wykraczającego poza wyjaśnienia zawarte w ww. piśmie a dotyczącego stosowania art. 6 ust. 4 ustawy PIT przez podatników, którzy w sposób naprzemienny i z porównywalną częstotliwością uczestniczą w opiece i wychowaniu dziecka.

W ocenie ministra finansów, w sytuacji gdy każdy z rodziców, aktywnie oraz w porównywalnym stopniu uczestniczy w wychowaniu dziecka – co przejawia się między innymi dzieleniem się wszelkimi obowiązkami związanymi z procesem wychowawczym dziecka, niezależnie od tego, u kogo lub pod czyją opieką w danym momencie roku podatkowego dziecko przebywa – nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka przez któregokolwiek z rodziców. Samotne wychowywanie (o czym szerzej w odpowiedzi na interpelację poselską) oznacza bowiem wychowywanie dziecka bez faktycznego udziału drugiego rodzica. Natomiast w tym konkretnym przypadku każdy rodzic jest zaangażowany w proces wychowawczy dziecka w porównywalnym stopniu (50/50), co oznacza, że w roku podatkowym dziecko wychowywane jest wspólnie przez oboje rodziców a nie samotnie przez któregokolwiek z nich. Okoliczności tej nie zmienia fakt, iż podczas sprawowania naprzemiennnej opieki przez rodziców stanu wolnego (podobnie jak rodziców pozostających w związku małżeńskim) zawsze, w którymś momencie dnia, tygodnia, miesiąca czy roku, jeden z rodziców pozostaje sam na sam z dzieckiem. Nie oznacza to jednak, że samotnie wychowuje dziecko.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że nie w każdym przypadku wyżej zaprezentowany pogląd ministra finansów znajduje odzwierciedlenie w rozstrzygnięciach podejmowanych w drodze decyzji wymiarowych lub interpretacji indywidualnych. Taki stan rzeczy jest jednak wynikiem indywidualnego charakteru spraw, najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz specyfiki „postępowania interpretacyjnego”, w którym stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) przyjmowany jest według twierdzeń podatnika, a nie według ustaleń organu podatkowego.

Na koniec przedstawiam dane statystyczne dotyczące liczby wydanych interpretacji indywidualnych, liczby wniesionych skarg do WSA i skarg kasacyjnych, wraz z informacją o zapadłych rozstrzygnięciach oraz liczby złożonych, a dotychczas nierozpatrzonych, wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w zakresie:

- *braku możliwości rozliczenia się jako osoba samotnie wychowująca dzieci przez oboje rodziców w sytuacji, gdy rozwiedzeni rodzice sprawują opiekę nad dzieckiem oddzielnie w sposób naprzemienny i z porównywalną częstotliwością:*
 - ✓ liczba wydanych interpretacji indywidualnych – 16;
 - ✓ liczba złożonych a nierozpatrzonych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych – 1;
 - ✓ liczba wniesionych skarg do WSA – 5;
 - ✓ liczba wniesionych skarg kasacyjnych – 2.

informacje o zapadłych rozstrzygnięciach wraz z sygnaturą wyroków :

- wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 1445/13 – oddalenie skargi,

- wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 września 2017 r., sygn. III SA/Wa 2835/16 – uchylenie zaskarżonej interpretacji (orzeczenie nieprawomocne),
 - wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 893/13 – oddalenie skargi,
 - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2018 r. sygn. I SA/Wr 1234/1 – uchylenie zaskarżonej interpretacji,
 - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 października 2014 r. sygn. I SA/Wr 1917/14 – uchylenie zaskarżonej interpretacji,
 - wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r. sygn. II FSK 573/15 – oddalenie skargi kasacyjnej organu od wyroku WSA sygn. I SA/Wr 1917/14.
- *odebrania statusu osoby samotnie wychowującej dziecko rodzicowi, jeżeli udział drugiego z rodziców posiadającego władzę rodzicielską jest mniejszy lub ograniczony do sporadycznych kontaktów z dzieckiem;*
- ✓ liczba wydanych interpretacji indywidualnych – 9 (w tym jedna zmieniona przez MF);
 - ✓ liczba złożonych a nierozpatrzonych wniosków o wydanie interpretacji – 2;
 - ✓ liczba wniesionych skarg do WSA – 2;
 - ✓ liczba wniesionych skarg kasacyjnych – 0;

informacje o zapadłych rozstrzygnięciach wraz z sygnaturą wyroków :

- wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 listopada 2012 r. sygn. I SA/Kr 698/12 – oddalenie skargi,
- wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 sierpnia 2012 r. sygn. I SA/Kr 1575/11 – oddalenie skargi.

Niezależnie od powyższego uprzejmie informuję, że zgodnie z „Informacją dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r.” z preferencyjnego opodatkowania dochodów przysługującego osobom samotnie wychowującym dzieci skorzystało **558 187** podatników, natomiast z ulgi na dzieci **4 473 623** podatników.

Łączę wyrazy szacunku,
z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Paweł Gruza

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym