

Konstytucyjne i teoretyczno-prawne problemy dotyczące dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych normujących zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci

Constitutional and Theoretical-Legal Problems Related to Introducing Changes in the Provisions of the Personal Income Tax Act Regulating the Principles of Taxation of Single Parents during the Tax Year

The removal of the possibility of settling accounts with a child by a single parent set forth on January 1, 2022, and which had existed continuously since 1993, aroused numerous controversies and critical assessments by taxpayers and tax advisers. The criticism resulted in the restoration of the removed institution on 1 July 2022 and the simultaneous repeal of the tax relief of PLN 1,500 dedicated to this group of taxpayers in the first half of 2022. During the tax year, the legislator introduced highly significant changes in the provisions regulating the accounting rules for a specific group of taxpayers, i.e., single parents. The author tries to answer two questions. Firstly, does the procedure for introducing legislative changes infringe on the provisions of the Constitution and the tax rules derived from the Constitution of the Republic of Poland? Secondly, do the changes infringe on the subjective rights of the taxpayer?

Monika Münnich

*doktor habilitowany nauk prawnych
profesor Uniwersytetu Jana Pawła II
w Lublinie*

ORCID – 0000-0002-9250-5748

e-mail: monika.munnich@kul.pl

Słowa kluczowe:

konstytucja, osoba samotnie wychowująca dzieci, podatek, ulga, prawo podmiotowe

Key words:

constitution, single parent, tax, tax relief, subjective right

<https://doi.org/10.36128/priw.vi44.485>

1. Uwagi wprowadzające

Dokonywane w pierwszej połowie 2022 r. zmiany legislacyjne przepisów u.p.d.o.f., normujących opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, miały bez wątpienia ekstraordynaryjny charakter. Problem, będący przedmiotem badawczym niniejszej publikacji, zasługuje na zainteresowanie doktryny z uwagi na to, że sposób zmian wprowadzonych we wskazanym okresie w ustawodawstwie podatkowym może wywoływać w przyszłości wielopłaszczyznowe problemy nie tylko praktyczne, dotyczące stosowania prawa, ale również teoretyczne dotyczące pojmowania instytucji prawo-podatkowych tak przez legislatora, jak i różnych interpretatorów przepisów na etapie ich stosowania.

Zasadniczym celem naukowym niniejszego artykułu jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania. Po pierwsze, czy tryb wprowadzania zmian legislacyjnych nie narusza przepisów ustawy zasadniczej oraz wywiezionych z Konstytucji RP zasad podatkowych? Po drugie, czy przeprowadzane w trakcie roku podatkowego zmiany w przepisach u.p.d.o.f., których skutkiem stało się zlikwidowanie z dniem 1 lipca 2022 r. obowiązującej od 1 stycznia 2022 r. ulgi podatkowej dla osób samotnie wychowujących dzieci i przywrócenie preferencyjnego sposobu rozliczenia się tychże podatników z dzieckiem, nie godzi w podmiotowe prawa podatnika?

W toku prac nad opracowaniem niniejszego artykułu wykorzystano przede wszystkim metodę badawczą formalno-dogmatyczną opartą na analizie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz piśmiennictwa podatkowego.

2. Analiza stanu prawnego dotyczącego zmian w przepisach u.p.d.o.f. normujących preferencyjne rozwiązanie w zakresie opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci

Ustawodawca ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹, uchylił z dniem 1 stycznia 2022 r. przepisy art. 6 ust. 4-4b u.p.d.o.f. normujące wspólne rozliczenie z dzieckiem samotnego rodzica lub opiekuna prawnego. Miejsce zlikwidowanej preferencyjnej formy rozliczania zajęła ulga od podatku, którą unormowano w dodanym do omawianej ustawy art. 27ea ust. 1. Zgodnie z treścią nowych przepisów samotny rodzic lub opiekun prawny mógł odliczyć od podatku obliczonego zgodnie z unormowaną w art. 27 u.p.d.o.f. skalą progresywną kwotę w maksymalnej wysokości 1500 zł.² W dodanych przepisach zawarto pozytywne i negatywne przesłanki pozwalające osobie samotnie wychowującej dzieci na skorzystanie z nowego odliczenia. Pomimo tego, że przepisy dotyczące ulgi zostały uchylone, z uwagi na tematykę niniejszej publikacji niezbędne jest krótkie ich omówienie. Tak więc w myśl uchylonych przepisów art. 27ea u.p.d.o.f. status osoby samotnie wychowującej dziecko w roku podatkowym przysługiwał podatnikowi, będącemu rodzicem albo opiekunem prawnym, który jest panną, kawalerem, wdową,

-
- 1 Art. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 z późn. zm.
 - 2 Art. 1 pkt 49 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 z późn. zm.

wdowcem, rozwódką albo rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim z osobą pozbawioną praw rodzicielskich lub odbywającą karę pozbawienia wolności, oraz samotnie wychowuje dzieci. Dzieci, zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami, powinny być: małoletnie lub pełnoletnie, jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną. Samotny rodzic lub opiekun mógł także rozliczyć się z dzieckiem pełnoletnim do ukończenia dwudziestego piątego roku życia, o ile uczyłoby się ono w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, jeżeli w roku podatkowym nie znalazły wobec niego zastosowania przepisy normujące podatek liniowy lub podatek ryczałtowy. Dzieci nie mogły uzyskać w roku podatkowym dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych rozliczanych przy zastosowaniu skali progresywnej wg art. 27 u.p.d.o.f. ani w sposób ryczałtowy na zasadach unormowanych w art. 30b u.p.d.o.f. lub przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152, w łącznej wysokości przekraczającej 3089 zł, z wyjątkiem renty rodzinnej.

Co do zasady, omawiana ulga należała się wyłącznie rezydentom, czyli osobom na których ciążył nieograniczony obowiązek podatkowy zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. lub niezrezydentom, czyli osobom podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. W tym drugim przypadku dodatkowym warunkiem skorzystania z preferencji jest zawsze posiadanie miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej, oraz osiągnięcie podlegających opodatkowaniu na terytorium RP przychodów w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym. Podatnik musi także udokumentować swój status certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych

W myśl omawianych przepisów odliczenie przysługiwało jednemu z rodziców albo opiekunów prawnych. W przypadku braku porozumienia między podatnikami odliczenie zastosować mógł podatnik, u którego dziecko miało, co niezwykle istotne, miejsce zamieszkania w rozumieniu kodeksu cywilnego³.

Ustawodawca wprowadził do przepisów również negatywną przesłankę, w myśl której odliczenie kwoty 1500 zł od podatku nie przysługiwało osobie, która wychowywała wspólnie co najmniej jedno dziecko z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym, lub złożyła wniosek o wspólne rozliczenie z małżonkiem żyjącym lub zmarłym⁴. Warunkiem niezbędnym do

3 Zob. art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 i 2320 oraz z 2021 r., poz. 1509 z późn. zm.

4 Zgodnie z art. 6 ust. 2 albo art. 6a ust. 1. u.p.d.o.f.

skorzystania z ulgi, poza oczywiście wyżej powołanymi wynikającymi literalnie z ustawy, była konieczność wykazania podatku, gdyż w przypadku tego odliczenia podatnik nie mógł otrzymać różnicy między kwotą przysługującego mu odliczenia a kwotą odliczoną od podatku, czyli tzw. dodatkowego zwrotu ulgi. Tym samym kwota 1500 zł stanowiła całkowity limit odliczenia i była niezależna od liczby faktycznie wychowywanych dzieci.

Omówione rozwiązania wzbudziły liczne i poważne głosy krytyczne zarówno ze strony samych podatników, będących samotnymi rodzicami lub opiekunami prawnymi, których orędownikiem stał się Rzecznik Praw Obywatelskich⁵, jak i ekspertów, w tym doradców podatkowych⁶. Pod wpływem owej krytyki ministerstwo finansów przygotowało w krótkim czasie projekt kolejnej zmiany przepisów u.p.d.o.f., którego generalnym celem było usunięcie rozwiązań prawnych określanych mianem „Polskiego Ładu”, a jednym z celów pobocznych stało się uchylene ulgi od podatku w wysokości 1500 zł i przywrócenie wspólnego rozliczenia podatku z dzieckiem przez osobę samotnie je wychowującą.

Z dniem 1 lipca 2022 r. weszła w życie kolejna ustawa nowelizująca u.p.d.o.f. i w myśl jej przepisów do art. 6 teź ustawy dodane zostały nowe ustępy 4c-4h ust. 8, ust. 11, 12 i 13. Treść tych przepisów przywraca

-
- 5 *Rodzice samotnie wychowujący dzieci stracą na „Polskim Ładzie”? Odpowiedź MF po interwencji RPO.* <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-mf-polski-lad-podatki-samotni-rodzice>. [dostęp: 31.05.2022]. RPO domagał się przywrócenia poprzednich preferencyjnych rozwiązań prawnych przede wszystkim powołując się na art. 71 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej powinno uwzględniać dobro rodziny. A rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz, zob. szerzej: https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-01/WG_do_MF_20.1.2022.pdf.
- 6 Np. Agnieszka Pokojska, *Zmiany w PIT: Zamiast rozliczenia z dzieckiem, ulga dla samotnych rodziców.* <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8255342,zero-pit-dla-duzych-rodzin-podatkowe-zmiany.html>. Wprowadzane zmiany przepisów dotyczących preferencji dla rodzin niepełnych nie zostały jesienią 2021 r. poprzedzone oczywistymi w takich przypadkach konsultacjami społecznymi. Wśród materiałów legislacyjnych widocznych na stronach sejmowych obrazujących przebieg procesu ustawodawczego na żadnym etapie prac czy to sejmowych czy senackich nie wykonano żadnych opinii eksperckich dotyczących przedmiotowej kwestii. Świadczy to braku zachowania właściwych w takich przypadkach standardów legislacyjnych.

częściową pierwotną wersję uchylonego art. 6 ust. 4-4b, ale zawiera także i nowe rozwiązania.

Z treści nowych przepisów wynika, że niezmieniony pozostał katalog osób, które mogą mieć status osoby samotnie wychowującej dzieci. Jednakże zmieniła się definicja osoby samotnie wychowującej dzieci, zgodnie z obowiązującą wersją przepisów może nią być jeden rodzic lub opiekun prawny, podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, będący panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem, osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci: małoletnie; pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną; pełnoletnie do ukończenia dwudziestego piątego roku życia, uczące się w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe⁷. Podatnik, spełniający jedną z powyższych przesłanek, może jako osoba samotnie wychowująca dzieci określić w rozliczeniu rocznym za 2022 r. podatek w podwójnej wysokości, obliczając go od połowy swoich dochodów, przy czym do sumy tych dochodów nie wlicza dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na podstawie odrębnych przepisów⁸.

Powyższe rozwiązanie może znaleźć zastosowanie pod warunkiem, że w roku podatkowym dziecko nie uzyskało: dochodów, z wyjątkiem renty rodzinnej, podlegających opodatkowaniu zarówno na zasadach ogólnych oraz w sposób zryczałtowany według odrębnych przepisów wskazanych w ustawie⁹. Limit dochodów uzyskanych przez dziecko od roku 2022 został znacznie podwyższony w stosunku do lat minionych, gdyż ustala się go w łącznej wysokości nieprzekraczającej dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego¹⁰.

Sposób opodatkowania, o którym mowa, nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje wspólnie co najmniej jedno dziecko z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójmu rodzicom zostało ustalone

7 Zob. art. 6 ust. 4c u.p.d.o.f. w wersji obowiązującej od dnia 1.07.2022 r.

8 Zob. art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f. w wersji obowiązującej od dnia 1.07.2022 r.

9 Zob. art. 6 ust. 4e u.p.d.o.f. w wersji obowiązującej od dnia 1.07.2022 r.

10 Dwunastokrotność kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 240. w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego (od marca 2022 r. kwota renty socjalnej wynosi 1338,44 zł, zatem jej dwunastokrotność to kwota 16 061,28 zł.) – art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f.

świadczenie wychowawcze zgodnie przepisami ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci¹¹.

Preferencyjny sposób opodatkowania ma zastosowanie również do osób będących nierezydentami i samotnie wychowującymi w roku podatkowym dzieci, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki:

- 1) mają 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;
- 2) osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym;
- 3) udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych¹².

Negatywną przesłanką pozostaje opodatkowanie w formie podatku liniowego lub którejkolwiek z form uproszczonych podatku dochodowego¹³.

3. Dylematy konstytucyjne dotyczące dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego w przepisach u.p.d.o.f. normujących ulgi podatkowe rozumiane jako przywileje podatkowe

Ustawodawca – pomimo tego, że podjął decyzję o przywróceniu w ciągu roku podatkowego postulowanych przez RPO i podatników rozwiązań preferencyjnych dla osób samotnie wychowujące dzieci – przewidując jednak kolejne negatywne opinie w uzasadnieniu do projektu ustawy znoszącej ulgę podatkową powołał się na orzecznictwo TK¹⁴. Z orzeczeń TK z 1995 r.¹⁵ oraz z 1996 r.¹⁶ wynika, że władzy ustawodawczej przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, i że ma ona w tej dziedzinie

11 Zob. art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. oraz por. art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2407 oraz z 2021 r., poz. 1162, 1981 i 2270).

12 Zob. art. 6 ust. 4f. u.p.d.o.f.

13 Zob. zgodnie z art. 6 ust. 4g u.p.d.o.f.

14 Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>.

15 Orzeczenie TK z dnia z dnia 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K. 12/94. <https://www.saos.org.pl/judgments/205651>.

16 Wyrok TK z 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21; podobne stanowisko zob. wyrok TK z 26 listopada 1997 r., sygn.

szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się, zdaniem TK, jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych. Trybunał wielokrotnie bowiem w swoich orzeczeniach wskazywał, że w prawie podatkowym decydującą rolę odgrywa zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się między innymi powszechnością i równością opodatkowania. Ustawodawca ma zatem znaczną swobodę w określaniu w ustawie stanów faktycznych, stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej, oraz generalnie swobodę w kształtowaniu poszczególnych konstrukcji prawnopodatkowych. O zakresie i przedmiocie opodatkowania oraz o zakresie i przedmiocie ulg podatkowych nie decydują przesłanki o charakterze prawnym, lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne. Powyższe wyroki TK uzupełnić należy o informację, że kwalifikację konstrukcji ilorazu małżeńskiego, jako szczególnego rodzaju ulgi będącej wyjątkiem od zasady indywidualnego opodatkowania, potwierdza odrębny wyrok TK z 2004 r. Trybunał uznał w nim, że uprawnienie samotnych rodziców do skorzystania z tej preferencyjnej formy opodatkowania jest zgodne z Konstytucją¹⁷.

Podkreślić należy, że tezę, iż ulgi i zwolnienia są rodzajem przywilejów podatkowych sformułowano także w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁸. Znajduje ona również aprobatę wśród decydowanej większości przedstawicieli piśmiennictwa podatkowego¹⁹.

K 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64, a także wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK-A ZU 2011, nr 3, poz. 22.

- 17 Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., sygn. akt K 8/03, Dz. U., Nr 109 poz. 1163. Por. Włodzimierz Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2002), 176.
- 18 Wyrok NSA z 12 czerwca 1992 r., SA/P 596/92, POP 1993, nr 3, poz. 46; Zob. także wyroki NSA: z 29 lipca 2005 r., sygn. akt I FSK 77/05; z 27 października 2011 r., sygn. akt II FSK 753/10; z 16 września 2015 r., sygn. akt I GSK 100/14z 4 października 2016 r., sygn. akt I FSK 878/14; z 7 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1963/14, CBOSA; Podobnie zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia z 18.11.2019 r. sygn.: 0111-KDIB1; -1.4017.14.2019.1.BK.
- 19 Zob. m.in.: Henryk Dzwonkowski, „Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji” *Glosa*, nr 6 (1999): 1-6; Włodzimierz Nykiel, „Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego* (Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 1998), 175-188; idem, „Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku...”; idem, „Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych”, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego* (Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2002), 189-195; idem, „Ulg i zwolnienia

Ważąc powołane wyżej orzecznictwo TK i sądów administracyjnych oraz dorobek piśmienniczy, można byłoby w zasadzie zakończyć niniejsze rozważania. Ustawodawca ma do wprowadzania tego rodzaju zmian legislacyjnych w ustawodawstwie podatkowym w ciągu roku podatkowego prawo, o ile uzasadniają to okoliczności wskazane w orzecznictwie TK, czyli przesłanki ekonomiczne i społeczne, ale co podkreślić należy nie mogą to być przesłanki prawne.

Dokładna analiza przebiegu wprowadzanych zmian prowokuje jednak do postawienia wskazanego już w uwagach wprowadzających pytania o to, czy ustawodawca w omawianym przypadku nie nadużył jednak swobody przyznanej mu zarówno przez orzecznictwo TK, jak i doktrynę prawnopodatkową? A co za tym idzie, czy nie naruszył w toku procesów legislacyjnych konstytucyjnych zasad podatkowych, takich jak: zasada pewności prawa, zasada równości opodatkowania oraz zasada sprawiedliwości opodatkowania.

Pierwsza z wymienionych zasad, czyli zasada pewności prawa podatkowego, to postulat zachowywania przez legislatora jak największego poziomu określoności treści uchwalanych przepisów. Wysokość podatku nie powinna być kształtowana w sposób dowolny. Podatnik powinien wiedzieć, w jakiej wysokości będzie ponosił ciężary podatkowe w danym okresie rozliczeniowym. Zasada ta sprowadza się nie tylko do ustalenia terminu płatności podatku oraz sposobu jego zapłaty, ale dotyczy również zakresu i rodzajów preferencyjnych rozwiązań jakie w tym czasie będą podatnikowi przysługiwały, gdyż zawsze wpływają one na ostateczny wynik wysokości obciążenia podatkowego. Zasada pewności prawa związana jest z wyrażoną w Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawa²⁰.

Niestety opisane wyżej zmiany wprowadzane do u.p.d.o.f. w ciągu zaledwie kilku miesięcy wywołują u podatników będących osobami samotnie wychowującymi dzieci uzasadnioną obawę co do braku stabilności rozwiązań prawno-podatkowych, a ta z kolei budzi poczucie nie tylko braku pewności przepisów prawa podatkowego, ale także bezpieczeństwa prawnego i finansowego. Ustawodawca swym chaotycznym i niezwykle nieprofesjonalnie uzasadnianym działaniem prawotwórczym zaburzył bowiem i tak wystarczająco trudną materię prawną ingerującą w sferę osobistą i majątkową tej grupy podatników. Problem dotyczy tego, że ustawodawca poprzez uchylenie przepisów pozwalających osobom samotnie wychowującym dzieci na

podatkowe”, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. Bogumił Brzeziński (Toruń: TNOiK, 2009), 249-264; Marta Durczyńska, „Zakres ulg w polskim systemie podatkowym”, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. Henryk Dzwonkowski, Jacek Kulicki (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2016), 436-455.

20 Zob. art. 2 Konstytucji RP.

skorzystania z preferencyjnej formy rozliczenia w oparciu o iloraz małżeński pozbawił je innego rodzaju przywileju podatkowego, czyli możliwości ubiegania się o zwolnienie z zapłaty zaliczek na podatek²¹. Z możliwości takiej samotni rodzice i opiekunowie mogli korzystać w okresie od 1993 r. do końca roku 2021²². Pomiedzy 1 stycznia 2022 r. a 1 lipca 2022 r., czyli w okresie, gdy obowiązywały przepisy normujące ulgę od podatku, podatnicy nie mieli podstaw prawnych by występować do organów podatkowych z wnioskami o tego rodzaju zwolnienie. Podstawa prawna do składania takich wniosków pojawiła się wraz z wejściem w życie znowelizowanych przepisów u.p.d.o.f. przywracających preferencyjne rozliczenie. Podkreślić należy, że postanowienia art. 6 ust. 4c-4h, ust. 8, 11, 12, 13 u.p.d.o.f. stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych przez podatników od dnia 1 stycznia 2022 r. Oznacza to, że ustawodawca odstąpił od zasady *lex retro non agit* i przywrócił preferencyjne rozwiązania nie tylko w odniesieniu do przyszłości, ale także i do okresu dotyczącego minionej pierwszej połowy roku podatkowego.

W tym miejscu przypomnieć należy, że zasada niedziałania prawa wstecz stanowi trzon porządku prawnego, a u jej podstaw leży zasada demokratycznego państwa prawnego²³. Ustawodawca zachował się zatem zgodnie ze wskazaniami TK, który w jednym z orzeczeń uznał, że wsteczne (retroaktywne) działanie przepisów pojawia się wówczas, gdy prawodawca nakazuje określone fakty prawnie relewantne, zaistniałe przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, oceniać w świetle tych nowych przepisów, wprowadzając

-
- 21 Zob. art. 22 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 z późn. zm., dalej: op. W myśl powołanych przepisów organ podatkowy na wniosek podatnika ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy.
- 22 W pierwszy roku obowiązywania u.p.d.o.f. w ogóle nie normowała możliwości łącznego opodatkowania dzieci i osób samotnie je wychowujących. Możliwość taka dodana został dopiero w 1993 r. na mocy art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 1993 r., Nr 28 poz. 127, zob. także Wanda Wójtowicz, Paweł Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?* (Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1999), 62-66.
- 23 Zob. wyrok TK z dnia 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96, OTK 1997/5-6/71.

fikcję, jakoby przepisy te obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów²⁴.

W prawie podatkowym ów zakaz wstecznego działania prawa z uwagi na ingerencyjny i opresyjny charakter tej gałęzi prawa, podobnie jak w przypadku prawa karnego, uznawany jest za jeden z fundamentów prawodawstwa²⁵. Przepisy działające wstecz można wyjątkowo uznać za zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, jeżeli nie powodują one ograniczenia praw lub zwiększenia zobowiązań adresatów norm prawnych, a przeciwnie – poprawiają sytuację prawną niektórych adresatów danej normy prawnej (ale nie kosztem pozostałych adresatów tej normy)²⁶. A jak już wyżej wskazano taka sytuacja właśnie miała miejsce w przypadku omawianych zmian w u.p.d.o.f.

Druga konstytucyjna zasada podatkowa, której przywołanie jest w tym miejscu zasadne, to zasada równości wobec prawa²⁷, zgodnie z którą wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne, przy czym zgodnie z odrębnymi postanowieniami Konstytucji RP rodziny wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych²⁸. Wydaje się, że przywrócenie ilorazu małżeńskiego jako formy preferencyjnego rozliczenia podatku dla wszystkich osób samotnie wychowujących dzieci w pełni koresponduje z powołanymi przepisami. Wprowadzone zmiany wychodzą bowiem naprzeciw oczekiwaniom tej szczególnej grupy podatników, jakim są samotnie wychowujący dzieci rodzice lub opiekunowie prawni.

Najwięcej problemów budzi trzecia z powołanych konstytucyjnych zasad podatkowych, czyli zasada sprawiedliwości opodatkowania, która ściśle wiąże się zarówno z powołaną wyżej zasadą demokratycznego państwa

24 Zob. wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., sygn. akt K 19/00, Dz. U. z 2001 r., Nr 43 poz. 489.

25 Por. Andrzej Gomułowicz, „Zasady podatkowe”, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. Leonard Etel (Warszawa: Wolters Kluwer, 2010), 110.

26 Zob. wyroki TK z dnia: 25 września 2000 r., sygn. akt K 26/99, Dz. U. z 2000 r., Nr 81 poz. 920; 8 marca 2005 r., sygn. akt K 27/03, 2005 nr 41 poz. 401; 19 marca 2007 r., sygn. akt K 47/05, Dz. U. z 2007 r., Nr 57 poz. 390.

27 Zob. art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

28 Zob. art. 72 ust. 1 Konstytucji RP. Por. Adam Mariański, „Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, nr 1 (2021): 11. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.1.1>.

prawa²⁹, jaki i z powszechnym obowiązkiem podatkowym³⁰. W pewnych sytuacjach koresponduje ona także z zasadą równości wobec prawa³¹. W doktrynie prawa podatkowego funkcjonuje wiele definicji pojęcia sprawiedliwości podatkowej. Najogólniej można powiedzieć, że w myśl tej zasady każdy podatek powinien w taki sam sposób obciążać wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych³².

Sumując: przy założeniu, że ulgi podatkowe stanowią preferencje podatkowe, przyjąć można, iż ustawodawca działając w ramach potwierdzonej wieloma wyrokami TK swobody legislacyjnej, mimo podniesionych wyżej zastrzeżeń, nie naruszył w sposób kwalifikowany żadnej z przywołanych zasad konstytucyjnych.

4. Problemy konstytucyjne dotyczące dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego przepisów u.p.d.o.f. normujących ulgi podatkowe rozumiane jako publiczne prawa podmiotowe podatnika

W kontekście dokonywanych analiz warto odnotować, że w piśmiennictwie podatkowym od wielu lat istnieje nurt badawczy, który postuluje odejście od tradycyjnego określania ulg podatkowych mianem preferencji czy przywilejów podatkowych. Zdaniem podnoszących ten problem przedstawicieli doktryny takie sformułowania są niewłaściwe m.in. z uwagi na fakt, że ulgi podatkowe nie znoszą żadnych obowiązków, a wręcz przeciwnie nakładają dodatkowe obowiązki, stanowiące warunek przyznania ulgi, a ich głównym celem jest realizacja zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania³³.

29 Zob. szerzej: Teresa Dębowska-Romanowska, „Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji”, [w:] *Ex iniura non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki (Poznań: Wydawnictwo Printer, 2003), 225.

30 Zob. art. 84 Konstytucji RP.

31 Zob. szerzej: Andrzej Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny* (Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2003); Jakub Marusik, „Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym” *Studia BAS*, nr 2 (2018): 67-91. <https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/07A08335D49240A8C12582BA004174DC/%24File/4.Jakub%20Marusi.pdf>.

32 Zob. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, 27; Mariański, „Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych”, 8-9.

33 Zob. Henryk Dzwonkowski, „Elementy konstrukcyjne”, 1-6; Marta Durczyńska, „Zakres ulg w polskim systemie podatkowym”, 433; 451-452; Bogumił Brzeziński, „Glosa do wyroku SN z dnia 7 maja 1997 r., III RN 22/97” *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 2 (2000):

Podążając zatem za tym kierunkiem badawczym warto spojrzeć na kodowane w normach u.p.d.o.f. ulgi dla rodzin niepełnych, czyli zarówno na uchyloną ulgę od podatku w wysokości 1500 na dziecko, jak i preferencyjny oparty o iloraz małżeński sposób rozliczenia podatku, z punktu widzenia tych rozwiązań jako praw podmiotowych podatnika. Tym bardziej, że w orzecznictwie TK pojawia się zagadnienie ochrony praw podmiotowych w kontekście przestrzegania w toku legislacyjnym zasady ochrony praw nabytych podatników (ochrona interesów w toku).

Publiczne prawo podmiotowe definiowane jest w doktrynie administracyjno-prawnej jako sytuacja jednostki, w której posiada ona opartą na normie prawnej (materialnej lub procesowej) możliwość żądania (roszczenia) konkretnego zachowania się wobec niej organu publicznego³⁴. W piśmiennictwie podkreśla się, że w przypadku, gdy prawa podmiotowe zakodowane jest w normach o charakterze materialnym, na etapie jego stosowania organ podatkowy nie może kierować się uznaniem administracyjnym³⁵. Podmiot wyposażony w publiczne prawo podmiotowe nie może się go zrzec, ale może z niego nie skorzystać. Tego rodzaju prawo podmiotowe stanowią bowiem nie tylko ochronę interesu jednostkowego, ale także interesu publicznego, którego zabezpieczenie nie może być uzależnione od woli podmiotu uprawnionego³⁶.

187-190; Adam Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* (Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2011), 91; Marusik, „Konstytucyjne zasady”, 80-81; Mariański, „Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych”, 17; Monika Münnich, Grzegorz Matysek, „Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer” *Krytyka Prawa*, nr 3 (2021): 211-227.

34 Stanisław Kasznica, *Polskie prawo administracyjne* (Poznań: Księgarnia Akademicka, 1946), 126; Katarzyna Tomaszewska, „Znaczenie i zakres ochrony publicznych praw podmiotowych a ochrona interesu jednostki”, 113-134. http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/39984/06_Katarzyna_Tomaszewska.pdf; Piotr Tuleja, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane zagadnienia)* (Kraków: Zakamycze, 2003), 130-142.

35 Adam Błaś, „Ochrona praw podmiotowych jednostki wobec decyzji administracyjnej uznaniowej niepodlegającej merytorycznej kontroli sądu administracyjnego”, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej*, red. Elżbieta Ura (Rzeszów: WPiA UR, 2002), 17.

36 Zob. Monika Münnich, „The Concept of Subjective Rights in Tax Law” *Krytyka Prawa*, nr 2 (2021): 111-129; Monika Münnich, Grzegorz Matysek, „Tax Reliefs and Exemptions”, 212-213.

W tak rozumiane pojęcia publicznego prawa podmiotowego niewątpliwie wpisują się obydwa rodzaj omawianych w niniejszym artykule ulg podatkowych adresowanych do osób samotnie wychowujących dzieci. Zastosowanie w rocznym rozliczeniu czy to ulgi od podatku, czy ilorazu małżeńskiego jest bowiem indywidualnym uprawnieniem podatnika, z którego według własnej woli może, ale nie musi skorzystać. Obydwie ulgi mają bowiem charakter ulg systemowych, co oznacza, że z ich zastosowaniem nie wiąże się instytucja uznania administracyjnego organów podatkowych, gdyż na tym etapie stosowania omawianych rozwiązań prawnym organom podatkowym nie przysługują żadne uprawnienia proceduralne. Niewątpliwie ochrona praw nabytych to jedna z najważniejszych zasad, które kontrolują treść stanowionego w państwie prawa, a na jej treść składa się zakaz odbierania lub też ograniczania praw podmiotowych przez przepisy prawa. Wciąż aktualne jest zagadnienie dotyczące zakresu oraz granic praw podmiotowych, które podlegają ochronie. Według TK ustawodawca powinien stosować się do dyrektyw postępowania obowiązujących go, gdy przepisy dawnego prawa dotyczące sytuacji prawnej jednostki zastępuje prawem nowym³⁷. W piśmiennictwie można spotkać dwa dość rozbieżne stanowiska dotyczące kwalifikacji zasady ochrony praw nabytych jako zasady konstytucyjnej. W myśl pierwszego, ochrona praw nabytych w orzecznictwie TK ma walor zasady prawa o randze konstytucyjnej, a nie zasady – postulatu prawa. Inaczej zresztą być nie może, jeżeli ma mieć znaczenie podstawy (kryterium) kontroli zgodności prawa z Konstytucją³⁸. Według drugiego stanowiska sama zasada ochrony praw nabytych, posiada status prawny zasady pochodnej od zasady zaufania do państwa i prawa i nie stanowi konstytucyjnego źródła praw podmiotowych³⁹. Niezależnie od owych doktrynalnych rozbieżności interpretacyjnych podążając za względnie jednolitym stanowiskiem TK wskazać należy, że w ocenie Trybunału publiczne prawa podmiotowe podlegają konstytucyjnej ochronie prawnej. TK w różnych sprawach formułował wytyczne dotyczące tego, że organy władzy publicznej nie mogą naruszać praw podmiotowych jednostek,

37 Kazimierz Działocha, „Zasada ochrony praw nabytych w orzecznictwie Polskiego Trybunału Konstytucyjnego”, [w:] *Prawa człowieka, geneza, koncepcje, ochrona*, red. Bogusław Banaszak (Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, 1993), 12.

38 Kazimierz Działocha, „Zasada ochrony praw nabytych”, 13.

39 Zob. Iwona Niżnik-Dobosz, „Zasada ochrony praw słusznie nabytych”, [w:] *Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej*, red. Paweł Chmielnicki, Halina Zięba-Załućka (Lexis Nexis, Lex/el, 2012).

szczególnie w kontekście ochrony praw nabytych oraz wspomnianej wyżej zasady *lex retro non agit*⁴⁰.

Trybunał w jednym z wyroków dotyczącym konstytucyjnej zasady ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych. Poza zakresem ochrony pozostają natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych. Jednocześnie TK wskazał, że nakaz ochrony praw nabytych nie oznacza nienaruszalności tych praw. Bezwzględna ochrona praw nabytych prowadziłyby do petryfikacji systemu prawnego, uniemożliwiając wprowadzenie niezbędnych zmian w obowiązujących regulacjach prawnych. Konstytucja dopuszcza ustanawianie regulacji, które ograniczają lub znoszą prawa nabyte, jeżeli jest to uzasadnione celem legitymowanym konstytucyjnie. Ingerując w prawa nabyte, prawodawca winien jednak wprowadzić rozwiązania prawne, które zawężają do niezbędnego minimum negatywne skutki dla zainteresowanych i umożliwiają im dostosowanie się do nowej sytuacji, w szczególności przez wprowadzenie odpowiedniej *vacatio legis* lub ustanowienie przepisów przejściowych ułatwiających adresatom norm prawnych dostosowanie się do nowych regulacji. Ocena dopuszczalności wyjątków od zasady ochrony praw nabytych wymaga rozważenia w szczególności, czy jest usprawiedliwione oczekiwanie jednostki, że prawa uznane przez państwo będą realizowane⁴¹.

W jednym z wcześniejszych wyroków Trybunał stwierdził, że z konieczności zachowania praw nabytych nie można wywodzić obowiązku ustawodawcy kreowania identycznych uprawnień dla innych osób⁴². W jeszcze innym wyroku TK stwierdzono, że u podstaw praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej racjonalnego planowania przyszłych działań. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych nie wyklucza stanowienia regulacji ograniczających lub znoszących prawa podmiotowe. Ocena dopuszczalności wyjątków od zasady ochrony praw nabytych wymaga, zdaniem Trybunału, rozważenia na ile oczekiwanie jednostki dotyczące ochrony praw nabytych jest

40 Zob. wyroki TK z dnia: 10 grudnia 2007 r., sygn. akt P 43/07, 2007 nr 235 poz. 1734, 20 stycznia 2009 r., sygn. akt P 40/07, Dz. U. 2009 r., Nr 11 poz. 66.

41 Wyrok TK z dnia 19 marca 2001 r., sygn. K 32/2000, Dz. U. z 2001 r., Nr 22 poz. 1688; por. z wyrokiem TK z dnia 7 maja 2001 r., sygn. akt K 19/00, Dz. U. z 2001 r., Nr 43 poz. 489.

42 Wyrok z 12 września 2000 r., sygn. akt K. 1/2000, 2000 nr 76 poz. 874.

usprawiedliwione, ponieważ zasada ochrony praw nabytych chroni wyłącznie oczekiwania usprawiedliwione i racjonalne⁴³.

Jednakże jako najistotniejsze z punktu widzenia tematyki niniejszego artykułu dotyczącego materii z zakresu prawa podatkowego wskazać należy te orzeczenia TK, które wprost dotyczą tej gałęzi prawa. W jednym z wyroków Trybunał wskazał, że na gruncie obowiązującej Konstytucji RP nie można całkowicie wykluczyć stanowienia regulacji retroaktywnych w sferze prawa daninowego, regulacje takie muszą jednak mieć szczególnie mocne uzasadnienie aksjologiczne⁴⁴. Oznacza to przede wszystkim zakaz wstecznego działania prawa, szczególnie w przypadku, gdy wpływa ono w sposób niekorzystny na te interesy, zwłaszcza na prawa podmiotowe nabyte zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami⁴⁵. Ustawodawca może jednakże od zakazu retroakcji odstąpić, ale tylko wyjątkowo i z usprawiedliwionych względów, nadając normom możliwości oddziaływania na sytuacje zastane, jeżeli zaistniały ważne powody, a zainteresowane podmioty miały podstawy, by oczekiwać uchwalenia takich norm⁴⁶.

Trybunał podkreśla w swym orzecznictwie, że w przypadku ochrony praw nabytych nie ma znaczenia, czy prawo to zostało nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy czy wprost na podstawie ustawy. Przy czym z zasady ochrony praw nabytych nie wynika (adresowany do ustawodawcy) zakaz zmiany przepisów określających sytuację prawną osoby w zakresie, w którym sytuacja ta nie wyraża się w przysługującym tej osobie prawie podmiotowym. Jednakże w pewnych przypadkach orzecznictwo uznało za dopuszczalne objęcie tą ochroną tzw. praw tymczasowych (ekspektatyw), czyli sytuacji, w których wprawdzie nie doszło do wydania aktu

43 Wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 18/99, Dz. U. 2000 r., Nr 2 poz. 26.

44 Zob. wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06, Dz. U. z 2007 r., Nr 69 poz. 468.

45 Zob. orzeczenie TK z 25 czerwca 1996 r., sygn. akt K 15/95. <https://www.saos.org.pl/judgments/205703>. [dostęp: 18.07.2022] oraz wyroki TK z: 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96, OTK 1997/5-6/71; 15 września 1998 r., sygn. akt K 10/98. <https://www.saos.org.pl/judgments/205791>. [dostęp: 18.07.2022] i 8 marca 2005 r., sygn. akt K 27/03, Dz. U. z 2005 r., Nr 41 poz. 401.

46 Zob. wyroki TK z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, Dz. U. z 2002 r., Nr 19 poz. 199; 5 listopada 2002 r., sygn. akt P 7/01, Dz. U. z 2002 r., Nr 191 poz. 1604.

przyznającego prawo (tym bardziej aktu stwierdzającego przysługiwanie prawa), ale zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące nabycie danego prawa⁴⁷.

W kontekście powyższych wyroków TK powraca zasadność pytania o to, czy ustawodawca nie naruszył jednak przepisów konstytucyjnych chroniących prawa podmiotowe tej grupy podatników, która w świetle obecnych rozwiązań uznaje, że uchylone przepisy byłyby dla niej bardziej korzystne? W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie zastanowić należy nad tym, czy uchylona ulga od podatku, mająca bez wątpienia charakter publicznego prawa podmiotowego, a obowiązująca w okresie od 1 stycznia 2022 do końca czerwca 2022, miała z punktu widzenia podatników będących osobami samotnie wychowującymi dzieci charakter prawa nabytego?

W podatku dochodowym od osób fizycznych konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych odnoszono do wielu różnego rodzaju ulg zarówno tych pomniejszających dochód, jak i podatek⁴⁸. Podatnicy mogli odliczać poszczególne rodzaje ulg po uchyleniu przepisów je normujących pod warunkiem, że w czasie ich obowiązywania spełnili warunki ich wykorzystania.

Wydaje się, że analiza powołanego piśmiennictwa podatkowego oraz orzecznictwa TK pozwala na sformułowanie tezy, że obowiązująca w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 1 lipca tegoż roku ulga od podatku wysokości 1500 przysługująca osobo samotnie wychowującym dzieci może być traktowana przez tych podatników jako prawo nabyte, pod warunkiem że w okresie jej obowiązywania spełniali oni formalne przesłanki pozwalające na jej wykorzystanie w rozliczeniu rocznym. W świetle powyższego można przyjąć, że uchylenie ulgi podatkowej stanowi naruszenie zasady ochrony praw nabytych osób samotnie wychowujących dzieci, ale nie stanowi naruszenia Konstytucji RP, gdyż jak wspomniano wyżej sama zasada ochrony praw nabytych nie stanowi konstytucyjnego źródła praw podmiotowych.

47 Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99, Dz. U. z 1999 r., Nr 106 poz. 1215.

48 Przykładami ulg odliczanych na zasadzie praw nabytych od dochodu w u.p.d.o.f. są: ulga na budowę nieruchomości w celach najmu uchylony art. 26 ust. 1 pkt 8; wydatki na nabycie nowych technologii, uchylony art. 26c; ulga odsetkowa 26b. Natomiast ulgami odliczanymi na zasadzie praw nabytych od podatku były ulga zwana dużą ulgą budowlaną uchylony 27a ust. 1 pkt 1; ulga z tytułu systematycznego oszczędzania, uchylony art. 27a ust. 1 pkt 2; ulga aktywizacyjna, uchylony art. 27e; ulga z tytułu wykształcenia uczniów, uchylony art. 27c.

5. Problemy interpretacyjne nowych przepisów normujących preferencyjne rozliczanie podatku przez osoby samotnie wychowujące dzieci

Oprócz wskazanych w powyższych punktach problemów około konstytucyjnych dotyczących przywrócenia z dniem 1 lipca 2022 r. uprawnień osób samotnie wychowujących dzieci do rocznego rozliczenia się z dzieckiem w oparciu o zasadę ilarazu małżeńskiego, znowelizowane ponownie w tym zakresie przepisy u.p.d.o.f. budzą także zastrzeżenia interpretacyjne. Ustawodawca tak bowiem sformułował nowe przepisy, że wyeliminował z zakresu ulgi tych rodziców, którzy postanowili zastosować nad dzieckiem opiekę naprzemienną. Przyjęte rozwiązanie nie jest przypadkowe, gdyż stanowi rezultat rozbieżności interpretacyjnych zaistniałych pomiędzy wykładnią sądową (NSA i WSA) a orzecznictwem organów podatkowych (Dyrektor KIS) w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego do końca roku 2021⁴⁹.

Owe rozbieżności interpretacyjne zapoczątkował wyrok NSA w dnia 5 kwietnia 2017 r. Sąd wydał precedensowe rozstrzygnięcie dotyczące zakresu znaczeniowego pojęcia „osoby samotnie wychowującej dzieci” unormowanego w obowiązujących wówczas przepisach art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.⁵⁰. W przywołanym wyroku Sąd uznał, że w sytuacji gdy rozwiedzeni rodzice na przemian wychowują wspólne dzieci, to każdemu z nich przysługuje prawo opodatkowania dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. W konsekwencji, w ocenie NSA każdy rodzic ma prawo do obliczenia podatku w podwójnej wysokości od połowy swoich dochodów⁵¹. Zdaniem Sądu taka wykładnia omawianych przepisów była zgodna z ówczesnym literalnym brzmieniem art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., które zostało wprowadzone nowelizacją z dnia 25 listopada 2010 r.⁵² i obowiązywało

49 Np. interpretacja indywidualna DKIS z dnia 28 czerwca 2021 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0113-KD IPT2-2.4011.346.2021.2.SR.

50 Treść uchylonych przepisów *in principio* była następująca: Od dochodów rodzica lub opiekuna prawnego podlegającego obowiązkowi podatkowemu.

51 Zob. wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15, CBOSA. Stanowisko to NSA powtórzył w szeregu innych wyroków np. w wyroku z dnia 16 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Wr 1234/17, z dnia 28 sierpnia 2019 r. sygn. akt I SA/Po 347/19, z dnia 12 września 2019 r. sygn. akt III SA/Wa 2835/16, z dnia 20 maja 2020 r. sygn. akt II FSK 383/20. Zob. także: aprobującą to stanowisko głosę pióra Edgara Drozdowskiego, „Preferencyjne opodatkowanie rodzica samotnie wychowującego dziecko w ramach opieki naprzemiennej. Głosa do wyroku WSA z dnia 16 lutego 2018 r. I SA/Wr 1234/17” *OSP* Nr 6, poz. 55, (2020): 156-169.

52 Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od

od 1 stycznia 2011 r. Jak zauważył bowiem Sąd nowelą tą ustawodawca zrezygnował z wcześniejszych regulacji (zawartych w uchylonym nowelą art. 6 ust. 5 art. 6 u.p.d.o.f.), w myśl których za osobę samotnie wychowującą dzieci uważać należało „jednego z rodziców”. Tym samym Sąd wskazał, że należy przyjąć, iż zamierzony zabieg ustawodawcy doprowadził do takiego stanu prawnego, w którym status osoby samotnie wychowującej dzieci od 1 stycznia 2011 r. może mieć każde z rodziców spełniających pozostałe kryteria określone w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. Linie orzeczniczą NSA powieliły wojewódzkie sądy administracyjne, uchylając na przykład interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe uznające za nieprawidłowe stanowiska podatników i wskazujące na to, że ustalenie opieki naprzemiennej pozwala obojgu rodzicom na rozliczenie się z tym samym dzieckiem z podatku dochodowego od osób fizycznych w oparciu o iloraz małżeński⁵³.

W ocenie organów podatkowych wnioski wskazane w powołanym wyroku NSA z 2017 r. nie były tożsame z właściwą intencją ustawodawcy⁵⁴. Pojęcie osoby samotnie wychowującej dzieci było bowiem wielokrotnie interpretowane w orzecznictwie, również w wyrokach TK, a także poddawane analizom w piśmiennictwie podatkowym. Trybunał w wyroku wydanym w 2011 r., dotyczącym treści art. 6 ust. 4 i 5 u.p.d.o.f., uznał, że wynikająca z tych przepisów preferencyjna metoda opodatkowania skierowana jest do pojedynczego (samotnego) rodzica, który pozostaje z dzieckiem we wspólnym gospodarstwie domowym i na którym ciąży trud codziennego sprawowania nad nim opieki. Preferencja ta przysługuje ze względu na dziecko pozostające z rodzicem (niezależnie: matką lub ojcem) i, jak wskazano wcześniej, jest autonomiczna wobec obowiązku alimentacyjnego. Celem tego rozwiązania jest zrekompensowanie rodzicowi samodzielnego ponoszenia trudu wychowania potomstwa. TK powołał się na szereg orzeczeń NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych, w których ocenie przez osobę samotnie wychowującą dziecko rozumieć należy wychowywania bez udziału drugiego rodzica. Osobą samotnie wychowującą dziecko nie jest bowiem rodzic, który

osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2010 r., Nr 226 poz. 1478).

- 53 Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 września 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2835/16, CBOSA; WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 16 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Wr 1234/17.
- 54 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, Sejm VI kadencji, druk nr 3366, 15-16. Zob. także Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 28 czerwca 2021 r., nr 0113-KD IPT2-2.4011.346.2021.2.SR. <https://sip.lex.pl/#/guideline/185157794>.

naprzemiennie z drugim rodzicem sprawuje zgodną opiekę nad dzieckiem. W takim przypadku nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka, lecz o zaangażowaniu w proces wychowawczy obojga rodziców⁵⁵.

Na koniec dodać należy, że w początkowej fazie prac nad zmianami w u.p.d.o.f. jesienią 2021 r. forma rozliczania się w oparciu o iloraz małżeński dla osób samotnie wychowujących była zachowana w przepisach ustawy. Przy czym już wówczas przepisy były tak zmienione, że sformułowanie „od dochodów rodzica” zastąpiono wyrażeniem „od dochodów jednego rodzica”. Innymi słowy z dniem 1 lipca 2022 r. ustawodawca przywrócił treść przepisów u.p.d.o.f. sprzed 2011 r.⁵⁶.

6. Konkluzje

Likwidacja z dniem 1 stycznia 2022 r. istniejącej nieprzerwanie od 1993 r. możliwości rozliczenia się z dzieckiem osoby samotnie je wychowującej na podstawie ilorazu małżeńskiego wzbudziła liczne kontrowersje i krytyczne oceny. Były one tym bardziej zasadne, że nowa ulga od podatku pozwalała po pierwsze na obniżenia finalnego ciężaru podatku mniejszej liczbie zainteresowanych, po wtóre z jej konstrukcji jasno wynikało, że w praktyce wielu samotnych rodziców w ogóle z tej ulgi nie mogłoby skorzystać. Wydaje się, że przejściowa i nieudana likwidacja preferencyjnej formy opodatkowania dla osób samotnie wychowujących dzieci w znacznym stopniu uwarunkowana była względami fiskalnymi, choć w uzasadnieniu ustawy zmieniającej przepisy u.p.d.o.f. podnoszone były także inne względy natury raczej konstytucyjnej i aksjologicznej⁵⁷. Jako uzasadnienie wprowadzanych zmian podnoszono, że pozostawienie dotychczasowych zasad rozliczeń, w powiązaniu z podniesieniem kwoty wolnej od podatku, oznaczałoby, że samotni

55 Zob. wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, Dz. U. z 2011 r., Nr 87 poz. 492 oraz wyroku sądów administracyjnych powołane w tym orzeczeniu.

56 Zob. pierwsza wersja projektu ustawy po wpłynięciu do Sejmu w dniu 8 września 2021 r. wraz z uzasadnieniem, Druk sejmowy 1532. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532>.

57 Krytyczną, choć dość ogólną uwagę do wprowadzonych zmian zamieścił w swej opinii Jacek Kulicki, którego zdaniem takie rozwiązanie stanowi ograniczenie możliwości korzystania przez rodziców samotnie wychowujących dzieci z możliwości rozliczania podatku dochodowego na zasadach określonych dla małżonków (z prawa tego będzie mogło skorzystać wyłącznie jedno z rodziców), zob. Jacek Kulicki, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druki nr 1532 i 1532-A)*, 6. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=1532>.

rodzice byliby faworyzowani względem małżeństw. Wskazywano również na ograniczanie zjawiska niezawierania małżeństw i przeprowadzania rozwodów w celu optymalizacji podatkowej⁵⁸.

Rozwiązania dotyczące przedmiotowego problemu mają, jak wspomniano w uwagach wprowadzających, charakter ekstraordynaryjny. Racjonalny ustawodawca w jednym roku podatkowym wprowadził bowiem wobec tego samego rodzaju podatnika jakim jest osoba samotnie wychowująca dzieci dwa rodzaje ulg podatkowych. Dokładnie mówiąc jedną ulgę zastąpił drugą, zmianę zaś uzasadniono tym, że nowe rozwiązania są znacznie korzystniejsze dla podatnika aniżeli poprzednie.

Przeprowadzona analiza orzecznictwa TK i piśmiennictwa wskazuje na to, że w sytuacji uznania obydwóch rodzajów ulg dedykowanych osobom samotnie wychowującym dzieci za preferencje podatkowe, ustawodawca, dokonując zmian przepisów w tym zakresie, nie naruszył ani przepisów ustawy zasadniczej, ani żadnej z konstytucyjnych zasad podatkowych. Nieco odmiennie wygląda jednak kwestia oceny zgodności z Konstytucją działań legislatora z punktu widzenia ochrony praw nabytych. Uchylona ulga od podatku dla samotnych rodziców lub opiekunów prawnych stanowi bowiem niewątpliwie publiczne prawo podmiotowe podatnika. Wydaje się, że z uwagi na potrzebę zabezpieczenia i ochronę praw nabytych tej grupy podatników, będących osobami samotnie wychowującymi dzieci, w których ocenie rozwiązanie w postaci ulgi od podatku było rozwiązaniem korzystniejszym, legislator winien był znowelizować przepisy w ten sposób, by podatnicy rozliczając rok 2022 r. mogli wybrać najlepszą dla siebie formułę, czyli ulgę od podatku w wysokości 1500 zł albo wspólne rozliczenie z dzieckiem w oparciu o iloraz małżeński⁵⁹.

Kluczowym problemem w obydwóch stanach prawnych pozostaje nieco inaczej unormowana kwestia zakresu znaczeniowego pojęcia osoby samotnie wychowującej dzieci. W świetle obowiązujących obecnie rozwiązań u.p.d.o.f. dotyczących opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci, postawić należy jednoznaczny wniosek, że wyłączają one możliwość nabycia takiego statusu w przypadku, gdy rodzice ustalili w sądzie rozwodowym opiekę naprzemienną nad dzieckiem lub dziećmi.

58 Druk sejmowy nr 1532. <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>.

59 Podobne stanowisko, choć w oparciu o inną argumentację zajął w tej sprawie Senat RP, zob. uchwała Senatu RP z dnia 8 czerwca 2022 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. <https://www.senat.gov.pl/prace/uchwaly/page,6.html>.

Bibliografia

- Błaś Adam, „Ochrona praw podmiotowych jednostki wobec decyzji administracyjnej uznaniowej nie podlegającej merytorycznej kontroli sądu administracyjnego”, [w:] *Prawne gwarancje ochrony praw jednostki wobec działań administracji publicznej*, red. Elżbieta Ura. 11-17. Rzeszów: WPiA UR, 2002.
- Brzeziński Bogumił, „Glosa do wyroku SN z dnia 7 maja 1997 r., III RN 22/97” *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 2 (2000): 187-190.
- Dębowska-Romanowska Teresa, „Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji”, [w:] *Ex iniura non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki. 207-227. Poznań: Wydawnictwo Printer, 2003.
- Drozdowski Edgar, „Preferencyjne opodatkowanie rodzica samotnie wychowującego dziecko w ramach opieki naprzemiennej. Glosa do wyroku WSA z dnia 16 lutego 2018 r., I SA/Wr 1234/17” *OSP* Nr 6, poz. 55, (2020): 156-169.
- Durczyńska Marta, „Zakres ulg w polskim systemie podatkowym”, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. Henryk Dzwonkowski, Jacek Kulicki. 436-455. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2016.
- Działocha Kazimierz, „Zasada ochrony praw nabytych w orzecznictwie Polskiego Trybunału Konstytucyjnego”, [w:] *Prawa człowieka, geneza, koncepcje, ochrona*, red. Bogusław Banaszak. 11-25. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, 1993.
- Dzwonkowski Henryk, „Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji” *Glosa*, nr 6 (1999): 1-6.
- Gomułowicz Andrzej, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2003.
- Gomułowicz Andrzej, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa: ABC, 2001.
- Gomułowicz, Andrzej, „Zasady podatkowe”, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. Leonard Etel. 99-130. Warszaw: Wolters Kluwer, 2010.
- Kasznicza Stanisław, *Polskie prawo administracyjne*. Poznań: Księgarnia Akademicka, 1946.
- Krzywoń Adam, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2011.
- Kulicki Jacek, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druki nr 1532 i 1532-A)*. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=1532>.

- Mariański Adam, „Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej” *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, nr 1 (2021): 7-20, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.1.1>.
- Marusik Jakub, „Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym” *Studia BAS*, nr 2 (2018): 67-91. <https://orka.sejm.gov.pl/wydbas.nsf/0/07A08335D49240A8C12582BA004174DC/%24File/4.Jakub%20Marusik.pdf>.
- Münnich Monika, „The Concept of Subjective Rights in Tax Law” *Krytyka Prawa*, nr 2 (2021): 111-129.
- Münnich Monika, Grzegorz Matysek, „Tax Reliefs and Exemptions as the Public Subjective Rights of the Taxpayer” *Krytyka Prawa*, nr 3 (2021): 211-227.
- Niżnik-Dobosz Iwona, „Zasada ochrony praw słusznie nabytych”, [w:] Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej, red. Paweł Chmielnicki, Halina Zięba-Załużka. Warszawa: LexisNexis, Lex/el 2012.
- Nykiel Włodzimierz, „Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych”, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*. 189-195. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 2002.
- Nykiel Włodzimierz, „Ulg i zwolnienia podatkowe”, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. Bogumił Brzeziński. 249-264. Toruń: TNOiK, 2009.
- Nykiel Włodzimierz, „Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*. 175-188. Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”, 1998.
- Nykiel Włodzimierz, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2002.
- Pokojska Agnieszka, *Zmiany w PIT: Zamiast rozliczenia z dzieckiem, ulga dla samotnych rodziców*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8255342,zero-pit-dla-duzych-rodzin-podatkowe-zmiany.html>.
- Tuleja Piotr, *Stosowanie Konstytucji RP w świetle zasady jej nadrzędności (wybrane zagadnienia)*. Kraków: Zakamycze, 2003.
- Wójtowicz Wanda, Paweł Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 1999.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license.

For guidelines on the permitted uses refer to <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>