

dr hab. Monika Münnich, prof. KUL

ORCID 0000-0002-9250-5748

mmunnich@kul.pl

Katedra Finansów i Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

„Opieka naprzemienna” jako negatywna przesłanka preferencyjnego rozliczenia osoby samotnie wychowującej dziecko – glosa częściowo aprobująca do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2024 r., II FSK 182/24

Słowa kluczowe: *opieka naprzemienna; osoba samotnie wychowująca dzieci; iloraz małżeński; wykładnia prawa*

Tytułowe pojęcie, jakim jest „opieka naprzemienna”, stanowi jedną z przesłanek wykluczających prawo rodzica lub opiekuna prawnego do skorzystania z preferencyjnego sposobu rozliczenia podatku przy zastosowaniu tzw. ilorazu małżeńskiego w formie wspólnego rozliczenia z dzieckiem. Pomimo że w samej tezie głosowanego wyroku pojęcie to nie występuje, to w uzasadnieniu do wyroku Naczelny Sąd Administracyjny dokonał niezwykle szczegółowej analizy normatywnej zakresu znaczeniowego tego wyrażenia z uwzględnieniem szerokiego kontekstu prawnego i pozaprawnego. Wskazał też kierunkowe dyrektywy wykładni prawa tego pojęcia, które autorka niniejszej glosy podziela jedynie częściowo.

Wprowadzenie

Głosowany wyrok dotyczy jednej z najstarszych preferencji podatkowych, funkcjonującej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) od 1993 r.¹

Konstrukcja normatywna ulgi na przestrzeni ponad 20 lat poddawana była licznym zmianom, które generalnie rzecz ujmując, były pozytywne dla podatników, gdyż poszerzały możliwości korzystania z niej i z tych też względów

¹ Ulga została dodana do u.p.d.o.f. przez art. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 1993, nr 28 poz. 127) i dodanie do art. 6 nowych ust. 4–7. W trakcie prac legislacyjnych w Sejmie podnoszono, że brak możliwości łącznego rozliczenia z dzieckiem przez samotnie

je wychowującego rodzica bądź opiekuna prawnego dyskryminuje rodziny niepełne. Zob. W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – rodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999, s. 62–63; R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 144–145.

nie budziły poważniejszych kontrowersji². Z upływem czasu zaczęły się pojawiać jednak coraz poważniejsze rozbieżności interpretacyjne pomiędzy stanowiskami prezentowanymi przez organy podatkowe a sądową wykładnią prawa. Zapoczątkował je precedensowy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r., w którym uznał on, że w sytuacji, gdy rozwiedzeni rodzice na przemian wychowują wspólne dzieci, każdemu z nich przysługuje prawo opodatkowania swoich dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci³. Zdaniem judykatury wykładnia taka była w pełni zgodna z ówczesnym literalnym brzmieniem art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f., które zostało wprowadzone nowelizacją z dnia 25 listopada 2010 r.⁴ W ocenie organów podatkowych stano-

wisko sądów wyrażone zarówno w powołanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2017 r., jak i w wielu kolejnych nie było zbieżne z intencją ustawodawcy⁵ oraz orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 2011 r., powołując się na liczne orzeczenia sądów administracyjnych, uznał, że przez osobę samotnie wychowującą dziecko rozumieć należy wychowywanie bez udziału drugiego rodzica. Osobą samotnie wychowującą dziecko nie jest bowiem rodzic, który 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 rodziców⁶.

Przedstawione *status quo* diametralnie zmieniła nowelizacja omawianej preferencji zaproponowana przy okazji reformy podatkowej określonej mianem „Polskiego Ładu” w 2021 r. W pierwszej fazie zmian przepisów u.p.d.o.f. rozwiązanie to zostało zupełnie zlikwidowane i zastąpione nową konstrukcją⁷. Zgodnie z treścią dodanych 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 na dziecko⁸. Zaproponowana ulga

² Przykładem nowelizacji omawianych przepisów korzystnej dla podatników była zmiana wywołana orzeczeniem TK, który uznał, że treść ówczesnych przepisów jest niezgodna z Konstytucją RP, w myśl uchylonych postanowień z metody rozliczenia z dzieckiem mogli bowiem korzystać wyłącznie rodzice lub opiekunowie prawni osiągających miesięczny dochód w wysokości nieprzekraczającej 2,5 mln starych zł. Trybunał uznał, że takie zróżnicowanie uzależniające prawo do ulgi od cenzusu dochodów narusza konstytucyjną zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej. Zob. orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994 r., K 10/93, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492. Kolejne nowelizacje poszerzały też warunki odnoszące się do dzieci, z którymi osoby samotnie je wychowujące mogły się rozliczać. Zob. szerzej: W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy...*, s. 63–64.

³ Zob. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, CBOSA. Stanowisko to Sąd powtórzył w innych orzeczeniach. Por. wyrok z dnia 16 lutego 2018 r., I SA/Wr 1234/17; wyrok z dnia 28 sierpnia 2019 r., I SA/Po 347/19; wyrok z dnia 12 września 2019 r., III SA/Wa 2835/16; wyrok z 20 maja 2020 r., II FSK 383/20. Wyroki dostępne w CBOSA. Zob. też aprobującą to stanowisko glosę: E. Drozdowski, *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*, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2020, nr 6, poz. 55, s. 156–169.

⁴ Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby

fizyczne (Dz.U. 2010, nr 226 poz. 1478). Zob. szerzej: M. Münnich, *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*, „Prawo i Więź” 2023, nr 1, s. 292–293.

⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Sejm RP VI kadencji, druk nr 3366, s. 15–16. Zob. też interpretację indywidualną DKIS z dnia 28 czerwca 2021 r., 0113-KD IPT2-2.4011.346.2021.2.SR.

⁶ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., SK 62/08, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492.

⁷ Zob. art. 27ea ust. 1 u.p.d.o.f. (uchylony).

⁸ Zob. 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. 2021, poz. 2105 ze zm.).

spotkała się z ogromną krytyką ze strony podatników, których argumentację poparł Rzecznik Praw Obywatelskich. W związku z zaistniałą sytuacją Ministerstwo Finansów przygotowało kolejną nowelizację, uchylając jednocześnie przywołaną wyżej ulgę od podatku⁹.

Skutkiem kolejnej zmiany u.p.d.o.f. dokonanej w połowie 2022 r. jest obowiązująca obecnie wersja przywróconej ulgi, pozwalająca na wspólne rozliczenie samotnego rodzica lub opiekuna prawnego z dzieckiem w oparciu o tzw. iloraz małżeński. Znowelizowane przepisy od samego początku wywołują krytykę interpretatorów. Dotyczy ona z jednej strony niejasnego sformułowania ich treści, a z drugiej ewidentnego ograniczenia dostępu do ulgi znacznej grupie samotnych rodziców i opiekunów prawnych dzieci.

Jednym z problematycznych wyrażeń będących jednocześnie jedną z przesłanek wykluczających prawo do ulgi jest tytułowa „opieka naprzemienna”. Pomimo że w samej tezie wyroku pojęcie to nie występuje, to w uzasadnieniu do wyroku sąd dokonał analizy normatywnej zakresu znaczeniowego tego wyrażenia i wskazał kierunkowe dyrektywy wykładni prawa tego wyrażenia. W przekonaniu autorki niniejszej glosy niestety tylko część z nich jest prawidłowa.

I. Stan faktyczny

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2024 r. jest konsekwencją zaskarżenia orzeczenia wydanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2023 r. (I SA/Kr 570/23) w sprawie ze skargi W.J. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) z dnia 27 kwietnia 2023 r. (nr 0114-KDIP3-2.4011.204.2023.2.MJ) w przedmiocie u.p.d.o.f. Stan prawny, w związku z którym wydane zostało komentowane orzeczenie, dotyczył następującego zdarzenia. Podatnik złożył do Dyrektora KIS wniosek o wydanie

interpretacji indywidualnej, gdyż powziął wątpliwości co do tego, czy posiada on status osoby samotnie wychowującej dziecko w świetle treści art. 6 ust. 4c u.p.d.o.f. i czy nabył w związku z tym prawo do opodatkowania swoich dochodów w sposób, o którym mowa w art. 6 ust. 4d tejże ustawy. We wniosku podatnik wyjaśnił, że posiada status rozwodnika, zasądzono od niego na rzecz matki dziecka alimenty bez orzekania o kontaktach ojca z dzieckiem, któremu określono miejsce zamieszkania przy matce. Wniosekodawca dodał w odpowiedzi na wezwanie Dyrektora KIS, że nie pobiera świadczenia wychowawczego (tzw. 500+), które to świadczenie pobiera wyłącznie była żona skarżącego (matka jego dziecka). Nie zostało nadto zawarte pomiędzy rodzicami dziecka porozumienie dotyczące sposobu korzystania z tzw. ulgi na dziecko, z której skarżący nie korzysta. Przedstawiając stan faktyczny, skarżący wskazał również m.in., że opieka nad synem sprawowana jest w oparciu o stosowne porozumienie wychowawcze, które jest modyfikowane w zależności od potrzeb dziecka. W czasie, gdy nad synem opiekę sprawuje skarżący, zajmuje się on samodzielnie wychowywaniem syna i zabezpiecza jego potrzeby bytowe, zdrowotne i edukacyjne. W ocenie prawnej swojego stanowiska podatnik uznał, że nabył prawo do rozliczenia swego dochodów wraz z synem za rok 2022 i lata następne (w przypadku braku zmiany stanu prawnego) zgodnie z art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f. jako rodzic samotnie wychowujący syna (małoletnie dziecko).

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem w sytuacji, gdy podatnik i jego była żona uczestniczą w wychowywaniu syna naprzemiennie, nie można przyjąć, że którekolwiek z rodziców jest osobą samotnie wychowującą dzieci w rozumieniu przepisów art. 6 ust. 4c, 4d, 4f oraz 8 u.p.d.o.f. W konsekwencji żadnemu z rodziców nie przysługuje prawo do preferencyjnego rozliczenia dochodów przewidzianego dla osób samotnie wychowujących dzieci. W związku z powyższym wnioskodawca złożył skargę na interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

⁹ Zob. szerzej: M. Münnich, *Konstytucyjne i teoretyczno-prawne problemy...*, s. 276–278.

Sąd I instancji uchylił wydaną dla skarżącego interpretację, gdyż stwierdził, że wykładnia przepisów art. 6 ust. 4c, 4d i 4f u.p.d.o.f. (językowa, uzupełniona wynikami wykładni funkcjonalnej i systemowej, również na tle historycznym) prowadzi do wniosku, że skarżący posiada od 1 stycznia 2022 r. status osoby samotnie wychowującej dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 4c ustawy, a także spełnia przesłanki do preferencyjnego opodatkowania jego dochodów w sposób przewidziany w art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f. Ponadto sąd podniósł, że skoro skarżący nie pobiera świadczenia (tzw. 500+), o którym mowa w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f., to przepis ten i wynikające z niego ograniczenia nie znajdują zastosowania wobec skarżącego.

Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zakwestionował Dyrektor KIS i złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Organ podatkowy postawił zaskarżonemu wyrokowi Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zarzut naruszenia prawa materialnego, czyli treści art. 145 § 1 pkt 1 lit. a oraz art. 146 p.p.s.a. poprzez błędną wykładnię przepisów art. 6 ust. 4c pkt 1 oraz ust. 4f u.p.d.o.f. (w wersji Dz.U. 2021, poz. 1128 ze zm.), czyli w brzmieniu mającym zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 r., skutkującą uznaniem przez WSA, iż za osobę samotnie wychowującą dziecko można uznać też rodzica, który wychowuje dziecko przy wszechstronnym zaangażowaniu drugiego z rodziców przybierającym postać opieki naprzemiennej, gdy tymczasem – zdaniem organu – przepisy te należy rozumieć w ten sposób, że pomimo tego, iż sąd powszechny nie orzekł formalnie o ustanowieniu opieki naprzemiennej, to nie można uznać żadnego z rodziców za osobę samotnie wychowującą dziecko, jeżeli – jak wynika to z opisu sprawy – nad dzieckiem jest faktycznie sprawowana opieka naprzemienna.

W odpowiedzi na skargę Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku uznał, że skargę kasacyjną należy oddalić, a w uzasadnieniu wyroku ograniczył się do oceny podniesionych w niej zarzutów. W ocenie Sądu organ

podatkowy błędnie przyjął, że skarżący jako rozwodnik sprawujący samodzielnie opiekę nad małoletnim synem i zaspokajający wszelkie potrzeby dziecka bez wsparcia drugiego rodzica (rozwiedzeni rodzice nie mieszkają wspólnie oraz wychowują dziecko w innym miejscu i czasie, czyli odrębnie) nie posiada statusu osoby samotnie wychowującej dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 4c ustawy podatkowej. Ponadto według Naczelnego Sądu Administracyjnego organ podatkowy błędnie przyjął, że faktycznie sprawowana nad małoletnim dzieckiem naprzemienna opieka (zakładając, że miała miejsce) przez jego rozwiedzionych rodziców wypełnia przesłanki przewidziane w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f., wyłączające możliwość zastosowania art. 6 ust. 4d tejże ustawy zarówno przez skarżącego, jak i jego byłą żonę, którzy jakoby nie posiadali statusu osób samotnie wychowujących dzieci (dziecko).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego budząca problemy interpretacyjne przesłanka „opieki naprzemiennej” sprawowanej przez rodziców małoletniego dziecka jest niewystarczająca do pozbawienia ich prawa do zastosowania ulgi w postaci ilorazu małżeńskiego unormowanego w art. 6 ust. 4d u.p.d.o.f., treść powołanych przepisów jest bowiem następująca: „Sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 4d, nie ma zastosowania do osoby, która wychowuje 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 zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 roku o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. 2022, poz. 1577 i 2140)”.

Kierując się dyrektywami językowymi wykładni prawa, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wskazane w powołanych przepisach ograniczenie prawa do ulgi należy rozumieć jako przewidziane wyłącznie dla tych rodziców (opiekunów), którzy wychowują dziecko (dzieci), pozostając ze sobą w takich relacjach, które umożliwiają im stałe porozumiewanie się

oraz bezkonfliktowe uzgadnianie stanowisk we wszystkich kwestiach, które mieszczą się w pojęciu „wychowywanie dziecka”, a także wprowadzają równy (uzgodniony przez rodziców) podział obowiązków związanych z wychowywaniem dziecka. Tylko w taki sposób można przyjąć (na zasadzie wyjątku), że rodzice lub opiekunowie wychowują dziecko wspólnie pomimo rozstania (oddzielnego zamieszkiwania).

2. Ocena orzeczenia

Dokonując oceny glosowanego wyroku w odniesieniu do tytułowego wyrażenia „opieka naprzemienna” stanowiącego negatywną przesłankę prawa samotnego rodzica do wspólnego rozliczenia się z dzieckiem, podkreślić na wstępie należy, że Trybunał Konstytucyjny w 2004 r. potwierdził, iż konstrukcja tzw. ilorazu małżeńskiego stanowi rodzaj ulgi będącej wyjątkiem od zasady indywidualnego opodatkowania. Trybunał stwierdził także, że uprawnienie to jest zgodne z Konstytucją RP¹⁰. Uznanie szczególnej formy rozliczenia podatku za formę ulgi determinuje zasady wykładni prawa. W przypadku, gdy w danych przepisach podatkowych unormowane jest rozwiązanie o charakterze preferencyjnym, stanowiące wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji RP¹¹, bez względu na dobór dyrektyw interpretacyjnych nie wolno dokonywać wykładni rozszerzającej¹².

W tym względzie uznać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny słusznie wskazał, iż w celu prawidłowego odkodowania normy prawnej wynikającej z omawianych przepisów zgodnie z regułami wykładni prawa w pierwszej kolejności sięgnąć należy do dyrektyw wykładni językowej¹³. Dopiero w sytuacji, gdy wynik zastosowanych dyrektyw językowych wzbudza wątpliwości, lub w celu wzmocnienia owego wyniku należy sięgnąć po pozajęzykowe dyrektywy interpretacyjne wykładni systemowej lub/i funkcjonalnej¹⁴. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że w prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje zasadnicze oparcie w art. 217 Konstytucji RP, w myśl którego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zgodnie z zasadą określoności powyższe elementy powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny, przejrzysty i jasny. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować, a nakaz określono-

tucji z 2 kwietnia 1997 r., Warszawa 2003, s. 50. Zob. też: wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r., I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.

¹³ O primacie wykładni językowej nad innymi rodzajami wykładni w prawie podatkowym wypowiedział się m.in. NSA w wyroku z dnia 26 października 2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462. Zob. też: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 67 i n.

¹⁴ Podobnie zob. postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, „Biuletyn SN” 2007, nr 5, poz. 18 oraz postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07, SIP LEX nr 531916; wyroki NSA: z 19 dnia listopada 2008 r., FSK 976/08 <https://www.inforlex.pl/dok/tresc,NSA.2009.001.100150795>, Wyrok NSA-z-dnia-19-listopada-2009-r-sygn-II-FSK-976-08.html; z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, LEX nr 595749; z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, LEX nr 595821; uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11, ONSAiWSA 2012, nr 4, poz. 61 oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n.; L. Morawski, *Zasady wykładni...*, s. 74.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., K 8/03, Dz.U. nr 109, poz. 1163.

¹¹ Zob. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).

¹² Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym, i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Zwolnienia i ulgi podatkowe będące wyłomem w zasadzie powszechności i równości opodatkowania nie mogą być poddawane wykładni rozszerzającej. Zob. *Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Problematyka ochrony praw lokatorów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod rządami Konstytucji*

ści jest szczególnie istotny w prawie danowym¹⁵.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego użytego w treści art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. pojęcia „opieka” – i do tego „naprzemienna” – nie można utożsamiać z procesem wychowawczym, który nie odnosi się wyłącznie do sprawowania bieżącej pieczy nad dzieckiem. O opiece naprzemienną w sensie prawnym można mówić w sytuacji, gdy w wyroku czy postanowieniu sądu dotyczącym władzy rodzicielskiej nad dzieckiem rozstrzygnięto o sposobie wspólnego wykonywania władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem¹⁶. W związku z tym, że w odniesieniu do pojęcia „opieka naprzemienna” ustawodawca odstąpił od wprowadzenia definicji legalnej, można o niej mówić, choćby nie zostało to sformułowanie użyte w rozstrzygnięciu sądu^{17,18}. Sąd słusznie zatem w oparciu o dyrektywy językowe uznał, że sprawowanie opieki nad dzie-

ckiem w formie opieki naprzemienną należy rozumieć jako przeciwieństwo zwrotu „samotne wychowywanie” dziecka. Naczelny Sąd Administracyjny szczegółowo odniósł się do sformułowania „faktyczna opieka naprzemienna”, w uzasadnieniu wyraźnie finalnie podkreślił, że w treści omawianych przepisów takiego wyrażenia nie ma. Wspomniany brak definicji pojęcia „opieka naprzemienna” powoduje problemy interpretacyjne nie tylko na gruncie prawa podatkowego, ale również w toku stosowania ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci¹⁹. Być może Dyrektor KIS, wydając interpretację, kierował się orzecznictwem sądów administracyjnych dotyczącym kwestii przyznawania świadczenia wychowawczego rodzicowi faktycznie sprawującemu opiekę naprzemienną nad dzieckiem, o której nie orzekł sąd rodzinny. W jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku podniósł, że „organy orzekające w sprawie winny same dokonać oceny, czy sprawowana opieka nad dziećmi w wyniku orzeczenia sądu ustalającego wzajemne stosunki w zakresie wychowania dzieci przez rodziców, stanowią wystarczającą podstawę do rozważenia zaistnienia opieki naprzemienną, poprzez ustalenie faktycznego zakresu tej opieki wykonywanej przez rodziców w czasie przebywania dzieci u każdego z nich”²⁰. Zaznaczyć należy, że funkcjonuje dokładnie przeciwna linia orzecznicza, w myśl której pozostawianie dziecka pod naprzemienną opieką obojga rodziców nie jest kwestią mogącą podlegać interpretacji stron lub organu prowadzącego dane postępowanie administracyjne, a fakt ten musi wynikać wprost z orzeczenia sądu²¹.

¹⁵ Zob. wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.

¹⁶ NSA w tym miejscu powołał się na powszechnie cytowane uzasadnienie wyroku WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2019 r., II SA/Po 1059/18, LEX nr 2645004, w którym sąd jednoznacznie wskazał, że zasadą jest uznawanie danego dziecka za członka jednej rodziny, a tylko wyjątkowo można zaliczyć dziecko jednocześnie do członków rodzin obojga rodziców. Wyjątek ten następuje w przypadku, gdy zgodnie z orzeczeniem sądu dziecko jest pod opieką naprzemienną rodziców żyjących w rozłączeniu.

¹⁷ Zob. M.Z. Sondej, *Orzeczenie sądu o sprawowaniu opieki naprzemienną, jako podstawa do wypłaty świadczenia wychowawczego na rzecz rodzica sprawującego taką opiekę*, LEX 2028.

¹⁸ Ustawodawca pomimo kilku zmian ustawy z 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci nie dokonał jednak nowelizacji Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego i nie wprowadził doń instytucji opieki naprzemienną, co obligowałoby sąd rodzinny i opiekuńczy do rozstrzygnięcia wprost o opiece naprzemienną rodziców rozwiedzionych, będących w separacji czy pozostających w rozłączeniu. Skoro jak wskazano wcześniej, sąd rodzinny i opiekuńczy nie ma podstaw, by *expressis verbis* posługiwać się terminem „opieka naprzemienna”, rolą organu administracji publicznej jest weryfikacja orzeczeń sądu powszechnego pod kątem spełnienia przesłanki opieki naprzemienną. Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 marca 2018 r., II SA/Łd 180/2018, LEX nr 2471447.

¹⁹ Zob. szerzej: M.Z. Sondej, *Orzeczenie sądu...*

²⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2017 r., II SA/Bk 456/17, LEX nr 2364348. Podobnie zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2017 r., IV SA/Po 753/17, LEX nr 2414255 oraz wyroki NSA: z dnia 24 listopada 2017 r., I OSK 985/17, LEX nr 2452249; z dnia 14 grudnia 2017 r., I OSK 1378/17, LEX nr 2461331.

²¹ Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 kwietnia 2018 r., II SA/Rz 196/18, LEX nr 2485855; wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2018 r., II SA/

W związku z tym, że Dyrektor KIS nie przedstawił żadnych rozważań dotyczących zakresu znaczeniowego ani w odniesieniu do użytego w przepisach wyrażenia „opieka naprzemienna”, ani tym bardziej niewystępującego w ustawie pojęcia „faktyczna opieka naprzemienna”, podzielić należy wszystkie krytyczne uwagi Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące używania w toku stosowania prawa przez organ podatkowy pojęcia „faktyczna opieka naprzemienna” w kontekście ograniczającym prawo do ulgi dla osoby samotnie wychowującej dziecko. Zastosowanie tego wyrażenia jest całkowicie nieuzasadnione i wadliwe również w świetle wykładni systemowej, którą należy stosować dla całego zakresu sformułowania użytego w omawianej części wykładanego przepisu, który brzmi: „w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwojgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. 2022, poz. 1577 i 2140)”.

Naczelny Sąd Administracyjny, kierując się dyrektywami wykładni językowej, wskazał, że z powołanej treści przepisów należy wywieść nie jedną, ale dwie łączne negatywne przesłanki uniemożliwiające samotnym rodzicom skorzystanie z ilorazu małżeńskiego. Pierwsza dotyczy sytuacji, w której dziecko jest pod prawnie ustanowioną, jak to wyżej wskazano, „opieką naprzemienną”. Druga zaś odnosi się do ustalenia (w czasie dokonanym) na rzecz „obydwojga rodziców” stosownego świadczenia wychowawczego (tzw. „500+”, a od 1 stycznia 2024 r. tzw. 800+). W ocenie Sądu użycie przez ustawodawcę czasu dokonanego oznacza, że niewystarczające jest nabycie przez obydwoje rodziców samego prawa do tego świadczenia²². W głosowanym orzeczeniu Sąd podkreślił zatem, że ustanowienie opieki naprzemienną jest

przesłanką niezbędną do wydania rozstrzygnięcia przez właściwy organ w zakresie ustalenia świadczenia wychowawczego obydwojgu rodzicom zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy o pomocy (w brzmieniu obowiązującym od 1 sierpnia 2017 r.), przepis ten bowiem stanowi, że „w przypadku gdy dziecko, zgodnie z orzeczeniem sądu, jest pod opieką naprzemienną obydwojga rodziców rozwiedzionych, żyjących w separacji lub żyjących w rozłączeniu sprawowaną w porównywalnych i powtarzających się okresach, kwotę świadczenia wychowawczego ustala się każdemu z rodziców w wysokości połowy kwoty przysługującego za dany miesiąc świadczenia wychowawczego”. Reasumując, Sąd uznał, że warunkiem koniecznym do zastosowania ograniczenia przewidzianego w art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. (kwestią prejudycjalną) jest zatem wydanie stosownego orzeczenia przez sąd powszechny w przedmiocie opieki naprzemienną. Tym samym Sąd stwierdził, że faktyczne sprawowanie tej opieki jest istotne wyłącznie dla przyznania świadczenia wychowawczego, a nie dla ograniczenia prawa do tzw. ulgi dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku argumenty potwierdzające, że wyłącznie „opieka naprzemienna” ustalona sądownie stanowi pierwszą negatywną przesłankę uniemożliwiającą samotnemu rodzicowi wspólne rozliczenie się z dzieckiem, są w pełni zasadne i potrzebne. W kontekście tej kwestii wyrok ma niewątpliwie ważne znaczenie nie tylko w odniesieniu do wyjściowego stanu faktycznego. Organy podatkowe często bowiem negują prawo do omawianej preferencji samotnym rodzicom także w sytuacji faktycznego, a nie prawnego podziału obowiązków wychowawczych²³. Z tych względów orzeczenie stanowi przypomnienie i wezwanie skierowane do Dyrektora KIS do zachowywania staranności i rzetelności w ana-

Łd 224/2018, LEX nr 2493451; wyrok NSA z dnia 24 maja 2018 r., I OSK 2997/17, LEX nr 2496736.

²² Przeciwnie stanowisko w tym zakresie prezentuje interpretacja indywidualna DKIS z dnia 6 sierpnia 2024 r., 0112-KDLS1-2.4011.360.2024.2.PR.

²³ Problemem dodatkowym jest wspomniane niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych w odniesieniu do zakresu znaczeniowego pojęcia „opieka naprzemienna”.

lizowaniu stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych przedstawianych przez zainteresowanych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących potwierdzenia statusu osoby samotnie wychowującej dzieci.

Poważne wątpliwości interpretacyjne w kontekście wykładni prokonstytucyjnej budzi jednak stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w odniesieniu do drugiej przesłanki ściśle normatywnie powiązanej z wykonywaniem opieki naprzemienną, czyli ustalenia pomocy finansowej w formie 800+, NSA uznał bowiem, że warunkiem *sine qua non* „skuteczności” owej przesłanki jest faktyczne zastosowanie przepisów ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci przez właściwe organy, a nie sama możliwość prawna ustalenia i pobierania świadczenia wychowawczego w pełnej wysokości przez jednego z rodziców. Innymi słowy, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rodzice, którzy wykonują prawnie uregulowaną opiekę naprzemienną, a nie złożyli wniosku o udzielenie im pomocy finansowej w formie wypłaty miesięcznej kwoty 800+ (w częściach równych lub tylko jednemu z nich na podstawie porozumienia), mają (każde z nich) status osoby samotnie wychowującej dzieci. Pogląd, że samo ustanowienie opieki naprzemienną nie wyklucza prawa do wspólnego rozliczenia podatku dochodowego z dzieckiem, był już prezentowany wcześniej w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁴.

Można przypuszczać, że taki kierunek interpretacyjny w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego można zastosować do stanów faktycznych, gdy rodzice mają sądownie ustaloną opiekę naprzemienną, ale tylko jedno z nich na podstawie porozumienia złożyło wniosek

o ustalenie świadczenia 800+. W takim przypadku, podążając za interpretacją NSA, status osoby samotnie wychowującej ma tylko jedno z rodziców – to, które nie pobiera (bo nie chce) świadczenia wspomagającego²⁵.

Otwarte pozostaje w tym momencie pytanie o zasady równości i sprawiedliwości w zakresie dostępu do preferencyjnych form opodatkowania.

Podkreślić należy, że Naczelny Sąd Administracyjny nie podał żadnych argumentów – ani prawnych, ani aksjologicznych – uprawniających go do dokonania rozszerzającej wykładni prawa w odniesieniu do przepisów ustawowych konstruujących treść ulgi podatkowej. Postępowanie takie jest tym bardziej niezrozumiałe, że dotyczy przesłanki negatywnej, czyli ograniczającej zasadę konstytucyjnej powszechności i równości podatkowej.

Zupełnie przeciwny kierunek interpretacyjny prezentują sądy administracyjne, takie jak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, który w wyroku z dnia 10 grudnia 2024 r., czyli już po wydaniu głosowanego wyroku, orzekł, że w odniesieniu do przesłanki dotyczącej ustalenia pomocy w postaci 800+ istotne jest posiadanie samego uprawnienia do świadczenia wychowawczego, a nie jego faktyczne pobieranie²⁶.

Głosowany wyrok jest wreszcie całkowicie sprzeczny ze stanowiskiem Dyrektora KIS potwierdzonym w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 6 sierpnia 2024 r., a zatem przed wydaniem omawianego orzeczenia. Z treści interpretacji jednoznacznie wynika, że w ocenie organu podatkowego zwrot „zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci” nie odnosi się

²⁴ Np. zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., I SA/Wr 126/23, LEX nr 3649552, w którym Sąd zaznaczył, że „z faktu wykonywania opieki naprzemienną nie można bowiem (...) wywodzić, iż wnioskodawca nie może zostać uznany za osobę samotnie wychowującą dziecko”. Treść art. 6 ust. 4f u.p.d.o.f. wyklucza jedynie wspólne opodatkowanie w określonym ustawą przypadku, tj. gdy w związku z opieką naprzemienną obydwojgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze.

²⁵ Dokładnie tak orzekł WSA w Krakowie w wyroku z dnia 10 sierpnia 2023 r., I SA/Kr 570/23, LEX nr 3613327.

²⁶ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2024 r., I SA/Gd 760/24, LEX nr 3815026. Sąd tę samą tezę przedstawił w kolejnym wyroku z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gd 1030/24, LEX nr 3842772. Podobnie wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284.

do tego, czy rodzic faktycznie pobiera to świadczenie, lecz do tego, czy ma do niego prawo (zostało mu ono przyznane). W powołanej interpretacji znajduje się dodatkowe wyjaśnienie, że niepobieranie świadczenia wychowawczego przez jednego z rodziców nie oznacza, że nie ma on prawa do tego świadczenia. Dodać należy, że wykładnia przepisów art. 6 ust. 4f zaprezentowana w powołanej wyżej interpretacji indywidualnej jest spójna z wyjaśnieniami udzielonymi Rzecznikowi Praw Obywatelskich w maju 2024 r. przez Ministerstwo Finansów w związku z negowaniem przez organy podatkowe prawa do rozliczenia się z dzieckiem przez osoby samotnie je wychowujące nawet w przypadkach faktycznej opieki naprzemiennej, a takiej właśnie sytuacji dotyczy wyjściowy stan prawny²⁷.

Niestety wskazać należy brak jednolitości w dokonywaniu przez Dyrektora KIS wykładni

prawa w odniesieniu do omawianego problemu, wydana została bowiem wprawdzie tylko jedna (przynajmniej do tego momentu) interpretacja indywidualna, w której organ podatkowy uznał, że osoba wychowująca dziecko w trybie opieki naprzemiennej, będąca rozwodnikiem, o ile nie zostało ustalone świadczenie wychowawcze zgodnie z art. 5 ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, może korzystać z tej preferencji²⁸.

Widoczna jest zatem diametralna różnica w ocenach samego organu podatkowego dotyczących takich samych stanów faktycznych. Ewidentnie w ciągu jednego roku Dyrektor KIS przeanalizował jednak skutki finansowe przyznawania preferencyjnej formy opodatkowania samotnym rodzicom w przypadku braku jednoczesnej realizacji obydwóch przesłanek pozbawiających ich prawa do omawianej ulgi.

Podsumowanie

Konstatując, w przekonaniu autorki niniejszej glosy Naczelny Sąd Administracyjny w analizowanym wyroku dokonał częściowo nieprawidłowej wykładni prawa. Celem każdej interpretacji prawa jest ustalenie właściwej treści norm prawnych zawartych w przepisach. Truizmem jest stwierdzenie, że jednolitość interpretacyjna wykładni operatywnej w toku administracyjnego i sądowego stosowania prawa stanowi niezwykle istotny komponent pewności i bezpieczeństwa prawnego podatników stosujących przepisy ustawy podatkowej. Jednak w przypadku podatku dochodowego, którego jedną z naczelných cech jest uwzględnianie *in concreto* osobistej sytuacji podatnika, szczególnie w kontekście przynależnych

²⁷ Zob. Podatki osób samotnie wychowujących dzieci. Wyjaśnienia MF, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-podatki-samotni-rodzice-ulgi-mf-odpowiedz> (11.04.2025); *Opieka naprzemienna wyklucza opodatkowanie dochodów na preferencyjnych zasadach*, informacja wydana 9 lutego 2024 r. na zapytania dziennikarzy (ID informacji 578172), zamieszczona na stronie <https://eureka.mf.gov.pl> (11.04.2025). Na wyjaśnienia te powołują się w swych orzeczeniach sądy administracyjne. Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284. Sąd w powołanym orzeczeniu stwierdził, że nie sposób również zaakceptować jako prawidłowe twierdzeń skarżącego, że skoro nie pobierał żadnego świadczenia wychowawczego na swoje małoletnie dziecko, to powołane przez organy podatkowe przepisy prawa materialnego w tym zakresie nie mają do niego zastosowania. Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci reguluje świadczenie wychowawcze, którego celem jest częściowe pokrycie wydatków związanych z wychowywaniem dziecka, w tym z opieką nad nim i zaspokojeniem jego potrzeb życiowych (art. 4 ust. 1 tej ustawy). Wbrew twierdzeniom skargi w 2022 r. skarżącemu (jako ojcu, z którym jego małoletnie dziecko wspólnie zamieszkiwało i pozostawało na jego utrzymaniu w sytuacji wykonywania opieki naprzemiennej) powołane przepisy ww. ustawy przyznawały świadczenie wychowawcze w wysokości połowy kwoty przysługującej za dany miesiąc. To przyznane mocą ww. ustawy uprawnienie skarżącego jest niezależne od tego, czy jako rodzic faktycznie pobiera wymienione świadczenie wychowawcze, zatem za nietrafne należy uznać zarzuty podniesione w tym zakresie.

²⁸ W interpretacji Dyrektor KIS uznał: „Karanie (poprzez pozbawienia prawa do ulgi) wyłącznie z powodu stworzenia możliwości pełniejszego rozwoju emocjonalnego dziecka poprzez stałą emocjonalną więź z obojgiem rodziców – byłoby haniebnym pogwałceniem zasad współżycia społecznego na rzecz maksymalnej represyjności systemu podatkowego”. Zob. interpretacja indywidualna DKIS z dnia 30 czerwca 2023 r., 0112-KDSSL1-1.4011.171.2023.2.MW.

mu preferencyjnych rozwiązań podatkowych²⁹, brak jednolitości wykładni prawa stanowić może zagrożenie nie tylko dla jego pozycji prawnej, ale też finansowej i materialnej związanej z utrzymaniem rodziny.

Z tych względów uzasadnienie głosowanego wyroku może mieć poważne znaczenie w kontekście pojawiających się ustawicznie wniosków o interpretacje indywidualne zdeorientowanych podatników i rozbieżność wykładni sądowej w odniesieniu do ustalania zakresu znaczeniowego wyrażenia „opieka naprzemienna” w połączeniu z drugą przesłanką, jaką jest ustalenie prawa do świadczenia wychowawczego. Nie do przyjęcia jest stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny, iż dopełnieniem wyłączenia uprawnienia do ulgowej formy opodatkowania osoby samotnie wychowującej dziecko jest ustalone w formie decyzji administracyjnej prawo do pobierania świadczenia wychowawczego, a nie samo uprawnienie wynikające literalnie z przepisów ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci. Podkreślić należy, że już zapadają wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych różniące się zdecydowanie interpretacją przedmiotowych przesłanek. Tym, co jednak w największym stopniu obciąża głosowany wyrok, jest odejście od wykładni prokonstytucyjnej, do której przestrzegania jako naczelnej dyrektywy

interpretacyjnej wszystkie sądy w Polsce są zobowiązane.

Niewątpliwie natomiast podzielić należy stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż preferencyjny sposób rozliczenia przynależny jest bezdyskusyjnie w sytuacji braku sądowo ustalonej opieki naprzemiennnej, a więc w przypadku, gdy mamy do czynienia z osobą zupełnie samotnie wychowującą dzieci bez pomocy drugiego rodzica.

Jako końcowy wniosek, tym razem *de lege ferenda*, niech posłuży cytata z innego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego: „W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela (...). Przy niekwestionowanej swobodzie ustawodawcy w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich tworzenie i ograniczanie, należy przyjąć, że przyzwoita legislacja wymaga od ustawodawcy szanowania zasady demokratycznego państwa prawnego. (...) Jeżeli przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik, a jeszcze inaczej organ podatkowy, to taki przepis nie powinien zostać w obrocie prawnym”³⁰. Wydaje się, że głosowany wyrok jest kardynalnym dowodem na to, że albo Minister Finansów winien rozważyć wydanie interpretacji ogólnej dotyczącej wykładni prawa przesłanek negatywnych konstruujących przedmiotową ulgę podatkową, albo przepisy powinny zostać kolejny raz dookreślone.

²⁹ Podjęta problematyka bez wątpienia wpisuje się w nurt badawczy dotyczący personalizacji systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych. Zob. szerzej: R. Zieliński, *Personalizacja w systemie...*, s. 13–14, 73–77.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., III SA 3108/00, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2002, nr 3, poz. 35.

Abstract

“Alternating care” as a negative premise for preferential settlement of a single parent – partially approving commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 23 August 2024, II FSK 182/24

Keywords: *alternating care; person single-handedly raising children; marital quotient; legal interpretation*

The titular concept of “alternate care” is one of the premises excluding the right of a parent or legal guardian to benefit from a preferential method of settling tax using the so-called marital quotient in the form of a joint settlement with the child. Despite the fact that this concept does

not appear in the thesis of the commented judgment itself, in the justification for the judgment, the Supreme Administrative Court carried out an extremely detailed normative analysis of the scope of meaning of this expression, taking into account the broad legal and extra-legal context. The Supreme Administrative Court also indicated directional directives for the interpretation of the law of this expression, which the author of this commentary only partially shares.

Bibliografia

Literatura

- Drozdowski E., *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*, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2020, nr 6, poz. 55.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.
- Münnich M., *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*, „Prawo i Więź” 2023, nr 1.
- Sondej M.Z., *Orzeczenie sądu o sprawowaniu opieki naprzemiennnej, jako podstawa do wypłaty świadczenia wychowawczego na rzecz rodzica sprawującego taką opiekę*, SIP LEX 2028.
- Synteza informacji o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w 2002 r. Problematyka ochrony praw lokatorów w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pod rządami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2003.
- Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – rodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483).
- Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2010, nr 226 poz. 1478).
- Ustawa 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. 2021, poz. 2105 ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6.
- Orzeczenie TK z dnia 11 kwietnia 1994 r., K 10/93, Dz.U. 2011, nr 87, poz. 492.
- Postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, „Biuletyn SN” 2007, nr 5, poz. 18.
- Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., K 8/03, Dz.U. nr 109, poz. 1163.
- Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11, ONSAiWSA 2012, nr 4, poz. 61.
- Wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r., I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.
- Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., SA 3108/00, „Orzecznictwo Sądów Powszechnych” 2002, nr 3, poz. 35.
- Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08 <https://www.inforlex.pl/dok/tresc,NSA.2009.001.100.150795,Wyrok-NSA-z-dnia-19-listopada-2009-r-sygn-II-FSK-976-08.html>.
- Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, LEX nr 595749.
- Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, LEX nr 595821.
- Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., SK 62/08, Dz.U. 2011, nr 87 poz. 492.
- Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2017 r., I OSK 985/17, LEX nr 2452249.
- Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2017 r., I OSK 1378/17, LEX nr 2461331.

Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., I SA/Wr 1234/17.
Wyrok NSA z dnia 24 maja 2018 r., I OSK 2997/17, LEX nr 2496736.
Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2019 r., I SA/Po 347/19, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 12 września 2019 r., III SA/Wa 2835/16, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., II FSK 383/20, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 26 października 2021 r., II FSK 979/21, LEX nr 3256462.
Postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07, LEX nr 531916.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2017 r., II SA/Bk 456/17, LEX nr 2364348.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2017 r., IV SA/Po 753/17, LEX nr 2414255.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 marca 2018 r., II SA/Łd 180/2018, LEX nr 2471447.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 kwietnia 2018 r., II SA/Rz 196/18, LEX nr 2485855.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2018 r., II SA/Łd 224/2018, LEX nr 2493451.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 sierpnia 2023 r., I SA/Kr 570/23, LEX nr 3613327.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., I SA/Wr 126/23, LEX nr 3649552.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 grudnia 2024 r., I SA/Gd 760/24, LEX nr 3815026.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gd 1030/24, LEX nr 3842772.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 marca 2025 r., I SA/Gl 1081/24, LEX nr 3847284.

Inne

Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 30 czerwca 2023 r., 0112-KDSL1-1.4011.171.2023.2.MW.
Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 6 sierpnia 2024 r., 0112-KDSL1-2.4011.360.2024.2.PR.