

Paweł Mańczyk

Uniwersytet Szczeciński
e-mail: pawel.manczyk@usz.edu.pl
ORCID: 0000-0002-4291-5466



Małżonek osoby tymczasowo aresztowanej nie jest osobą samotnie wychowującą dzieci (art. 6 ust. 4 u.PIT). Glosa krytyczna do wyroku NSA z 21 listopada 2019 roku (sygn. akt II FSK 3905/17)

ABSTRAKT

W opracowaniu krytycznie odniesiono się do wyroku NSA z 21 listopada 2019 roku (II FSK 3905/17), zgodnie z którym małżonek osoby tymczasowo aresztowanej nie jest osobą samotnie wychowującą dzieci w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.PIT, więc nie może skorzystać z preferencji podatkowej przewidzianej w tym przepisie. W głosie zaprezentowano argumenty przemawiające za odmiennym stanowiskiem.

SŁOWA KLUCZOWE

osoba samotnie wychowująca dzieci, areszt tymczasowy, PIT

Wprowadzenie

Niniejsze opracowanie stanowi polemikę z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 21 listopada 2019 roku (sygn. akt II FSK 3905/17) zapadłego na skutek wniesienia skargi kasacyjnej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie (dalej: WSA) z 29 sierpnia 2017 roku (sygn. akt I SA/Rz 455/17) w sprawie ze skargi podatnika na interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 17 marca 2017 roku (sygn. akt nr 0461-ITPB2.4511.1056.2016.1.BK).

Istotą rozstrzygnięcia NSA jest uznanie, że osoba, wobec małżonka której zastosowano środek zapobiegawczy w postaci tymczasowego aresztowania, nie może skorzystać z techniki opodatkowania swoich dochodów, uregulowanej w art. 6 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 roku

o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: u.PIT), bowiem, zdaniem NSA, osoba taka nie jest osobą samotnie wychowującą dzieci w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.PIT.

Podstawą rozważań jest stan prawny obowiązujący w dniu wyrokowania przez NSA, tj. 21 listopada 2019 roku, chyba że wyraźnie zaznaczono, że jest inaczej.

1. Stan faktyczny

Podatnik w grudniu 2016 roku złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: PIT) w zakresie możliwości skorzystania za rok podatkowy 2016 z preferencyjnego rozliczenia PIT w sposób przewidziany dla osoby samotnie wychowującej dziecko (art. 6 ust. 4 u.PIT). W toku postępowania w sprawie wydania ww. interpretacji ustalono, że w październiku 2016 roku mąż podatnika został tymczasowo aresztowany na okres 3 miesięcy (faktycznie pozbawiony wolności) i osadzony w areszcie śledczym. Podatnik wspólnie z mężem (do dnia jego zatrzymania) sprawowali władzę rodzicielską nad dwojgiem małoletnich osób (8 i 11 lat). Dzieci uczęszczają do szkoły podstawowej i nie uzyskują dochodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Podatnik, po osadzeniu męża w areszcie śledczym, faktycznie samotnie wychowuje ww. dzieci. Wobec męża podatnika nie toczy się sprawa rozwodowa, ani też nie jest on pozbawiony władzy rodzicielskiej nad ww. dziećmi.

Podatnik w 2016 roku uzyskał dochody, które podlegają opodatkowaniu wg skali podatkowej (art. 27 u.PIT).

2. Stan prawny

W dniu wyrokowania przez NSA kluczowe dla sprawy fragmenty art. 6 ust. 4 u.PIT brzmiały:

Od dochodów rodzica (...) będącego (...) osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek (...) odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci:

małoletnie, (...)

– podatek może być określony (...) w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci (...)

Należy wskazać, że art. 6 ust. 4 u.PIT został uchylony z 1 stycznia 2022 roku. W zamian stworzono tzw. ulgę 1500, sprowadzającą się do prawa obniżenia podatku przez osoby samotnie wychowujące dzieci o kwotę 1500 zł w danym roku podatkowym (art. 27ea u.PIT). Była to jedna z wielu zmian podatkowych wprowadzonych przez ustawę z 29 października 2021 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw², znaną powszechnie jako Polski Ład. Pod miażdżącym naporem krytyki, zaledwie po pół roku obowiązywania, ulga 1500 została zniesiona, a w jej miejsce przywrócono z 1 lipca 2022 roku, w nieco zmienionej postaci, preferencję znaną z art. 6 ust. 4 u.PIT, lecz unormowaną obecnie w art. 6 ust. 4c-4h u.PIT. Sedno obecnie funkcjonującego rozwiązania jest tożsame z tym z art. 6 ust. 4 u.PIT i, co najistotniejsze, odnosi się do tego samego kręgu podatników³. Stąd też, pomimo formalnej zmiany stanu prawnego, rozważania zawarte w niniejszej glosie zachowują aktualność.

3. Rozstrzygnięcia zapadłe w postępowaniu podatkowym i sądoadministracyjnym przed WSA

3.1. Interpretacja indywidualna

Na podstawie przedstawionego stanu faktycznego podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego przedstawił swoje stanowisko, zgodnie z którym sytuacja, w jakiej się znalazł wraz z dziećmi, pozwala zakwalifikować go jako osobę samotnie wychowującą dziecko i preferencyjnie rozliczyć się w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

Podatnik argumentował, że jest osobą pozostającą w związku małżeńskim. Wobec małżonka w październiku 2016 roku zastosowano środek zapobiegawczy w postaci tymczasowego aresztowania (faktyczne pozbawienie wolności małżonka podatnika poprzez osadzenie go w areszcie śledczym). Okoliczność ta zmusiła podatnika do samotnego wychowywania dzieci, troski o ich byt materialny i rozwój emocjonalny bez udziału innej osoby, w szczególności drugiego rodzica.

Zdaniem podatnika środek zapobiegawczy w postaci tymczasowego aresztowania podejrzanego jest środkiem ostatecznej konieczności (*ultima ratio*) i powinien być stosowany w wyjątkowych przypadkach i wyłącznie na czas naprawdę niezbędny. Ponadto ustawa z 6 czerwca 1997 roku Kodeksu postępowania karnego⁴ (dalej: u.KPK) reguluje zasady trwania tymczasowego aresztowania, przy czym nie określa jednoznacznie górnych norm czasu trwania takiego aresztu, w związku z powyższym zachodzi obawa zastosowania tymczasowego aresztowania na czas dłuższy niż 3 miesiące, a mianowicie na okres 12 miesięcy lub nawet dłuższy.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.

3 W myśl art. 6 ust. 4c u.PIT: „Od dochodów jednego rodzica lub opiekuna prawnego (...) będącego 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 (...)”.

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.

Podatnik swoje stanowisko uzasadniał również tym, że zgodnie z art. 63 u.KPK⁵ okres rzeczywistego pozbawienia wolności zalicza się zarówno na poczet kary pozbawienia wolności, kary ograniczenia wolności, jak i kary grzywny. Z kolei okoliczności, w których tymczasowe aresztowanie może trwać dłużej niż 3 miesiące, i w których na wniesienie aktu oskarżenia do sądu, a tym bardziej na wydanie przez sąd wyroku, można czekać nawet kilka lat – mogą faktycznie pozbawić podatnika możliwości preferencyjnego rozliczenia się z PIT, jako osobie samotnie wychowującej dziecko, ponieważ podatnik nie będzie mógł złożyć zeznania podatkowego z uwzględnieniem ww. preferencyjnej techniki opodatkowania dochodów w ustawowo przewidzianym terminie.

Dyrektor KIS w wydanej 17 marca 2017 roku interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (dalej: Interpretacja) uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe. Dyrektor KIS podniósł, że osoba pozostająca w związku małżeńskim może być uznana za osobę samotnie wychowującą dziecko, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.PIT, tylko wówczas, gdy jej mąż został (w stosunku do tego dziecka) pozbawiony praw rodzicielskich lub z jakichkolwiek przyczyn odbywa karę pozbawienia wolności.

Dyrektor KIS wskazał, że kara pozbawienia wolności i areszt tymczasowy to dwie odrębne instytucje prawnokarne i stawianie pomiędzy nimi znaku równości jest nieuprawnione. U.KPK reguluje kwestie związane ze stosowaniem środków zapobiegawczych, w tym również środka o charakterze izolacyjnym, jakim jest tymczasowe aresztowanie. Tymczasowe aresztowanie jest jedynym środkiem zapobiegawczym o charakterze izolacyjnym, który w skutkach *de facto* nie odbiega niczym od odbywania zasadniczej kary pozbawienia wolności przez skazanego⁶ – prócz odmienności wynikających z uregulowań zawartych w ustawie Kodeks karny wykonawczy – jednakże tymczasowe aresztowanie nie jest karą, lecz jednym ze środków zapobiegawczych.

3.2. Wyrok WSA w Rzeszowie z 29 sierpnia 2017 roku (sygn. akt I SA/Rz 455/17)

Podatnik złożył na omawianą Interpretację skargę do WSA, podtrzymując w niej swoje stanowisko zaprezentowane we wniosku o wydanie Interpretacji. Wyrokiem z 29 sierpnia 2017 roku WSA uchylił zaskarżoną Interpretację.

Argumentując swoje odważne rozstrzygnięcie (zdaniem autora również mądre i sprawiedliwe), WSA podniósł kilka ciekawych okoliczności. WSA spostrzegł, że Dyrektor KIS opiera swój pogląd w sprawie wyłącznie na wykładni językowej art. 6 ust. 4 u.PIT i przez to twierdzi, że jedynie osobę, której mąż odbywa karę pozbawienia wolności, można uznać samotnie wychowującą dziecko.

Zdaniem WSA w sprawie zachodzą jednakże przesłanki, które przemawiają za uwzględnieniem również wykładni celowościowej art. 6 ust. 4 u.PIT. Słusznie WSA zauważa, że wychowywanie dziecka, tj. sprawowanie nad nim wszelkiej pieczy przez jednego rodzica jest niewątpliwie trudniejsze i wymaga większego wysiłku, niż gdy odbywa się to przez oboje

5 Zdaniem autora podatnik miał na myśli art. 63 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1138 ze zm.; dalej: u.KK).

6 Zaskakujące jest zajęte ostatecznie przez Dyrektora KIS stanowisko, skoro organ ten doszedł do takiego istotnego i słusznego zarazem wniosku.

rodziców. Sytuacja materialna osoby samotnie wychowującej dziecko jest też z reguły trudniejsza. Biorąc te okoliczności pod uwagę, ustawodawca wprowadził preferencyjną technikę obliczania podatku dla osób samotnie wychowujących dziecko (dzieci).

WSA nie polemizuje z poglądem Dyrektora KIS, że pozbawienie wolności i tymczasowy areszt, to dwie odmienne instytucje prawnokarne, jednakże celnie stwierdza, mając w pamięci istotę konstrukcji prawnej z art. 6 ust. 4 u.PIT (pośrednie wsparcie finansowe osoby faktycznie samotnie wychowującej dzieci), że z punktu widzenia tej osoby nie ma różnicy, czy jej małżonek przebywa w areszcie śledczym, czy też odbywa karę pozbawienia wolności. Niewątpliwie w jednym i drugim przypadku ten małżonek znajduje się stale i przymusowo poza domem w odosobnieniu (areszt śledczy / zakład karny) i żadnej pieczy nad dzieckiem sprawować nie może. Cały ciężar obowiązków dotyczących wychowania i opieki nad dziećmi w obu wskazanych wyżej przypadkach, spoczywa na drugim rodzicu.

WSA akcentuje przy tym, że wcale nierzadkie są przypadki, gdy dany rodzic jest tymczasowo aresztowany przez kilka lat, jeszcze bardziej więc zaciera się różnica pomiędzy karą pozbawienia wolności a tymczasowym aresztowaniem.

WSA dostrzega również sytuacje, w których rodzic tymczasowo aresztowany może zostać uniewinniony przez sąd karny, a następnie może wystąpić o odszkodowanie za niezasadne tymczasowe aresztowanie, które zostanie mu przyznane. W tej sytuacji jednak dość iluzoryczna byłaby teza, że w związku z tym, przynajmniej następczo, poprawi się sytuacja rodzica, który samotnie sprawował pieczę nad dzieckiem w czasie trwania tymczasowego aresztowania, albowiem powyższe odszkodowanie należy do majątku osobistego osoby tymczasowo aresztowanej.

4. Rozstrzygnięcie zapadłe w głosowanym wyroku NSA i podniesiona argumentacja

Od wyroku WSA skargę kasacyjną do NSA wniósł Dyrektor KIS. Wyrokiem z 21 listopada 2019 roku NSA uchylił zaskarżony wyrok WSA w całości i oddalił skargę podatnika.

NSA w pełni podzielił pogląd Dyrektora KIS (co do sposobu wykładni art. 6 ust. 4 u.PIT), który wpisuje się w ugruntowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, że wykładnia gramatyczna jest podstawowym i stosowanym w pierwszej kolejności rodzajem wykładni, który wprawdzie nie wyklucza sięgnięcia do innych rodzajów wykładni, ale jest to uzasadnione wówczas, gdy wnioski wypływające z wykładni gramatycznej okazują się nieracjonalne, niezgodne z rzeczywistymi intencjami ustawodawcy lub nie doprowadzają do stanowczego ustalenia zakresu pojęciowego interpretowanego zwrotu (uchwała NSA z dnia 20 maja 2002 roku, OPK 20/02, LEX nr 54827). W szczególności nie powinno budzić wątpliwości, że wykładnia językowa ma pierwszeństwo przy interpretacji przepisów wprowadzających odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP⁷),

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. ogłoszona w Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej: Konstytucja RP).

a więc preferencje i ulgi podatkowe. Odstąpienie od niej możliwe jest w tych przypadkach tylko wyjątkowo i wyłącznie z ważnych powodów. Powody te celnie wskazuje wyrok składu 7 sędziów NSA z dnia 4 grudnia 2012 roku, II FPS 3/12 (LEX nr 1321123). Wśród nich wskazano m.in.: respektowanie podstawowych zasad konstytucyjnych, uwzględnienie istotnych zmian stosunków gospodarczych, eliminacja sprzeczności pomiędzy normami prawnymi tej samej rangi, niejednoznaczny rezultat wykładni językowej oraz konieczność uwzględnienia systemowego kontekstu regulacji prawnej.

NSA stwierdza, że art. 6 ust. 4 u.PIT interpretowany przy użyciu wykładni językowej prowadzi do jednoznacznego rezultatu – przyjęcia, że tylko odbywanie kary pozbawienia wolności przez małżonka podatnika uzasadnia skorzystanie przez tego ostatniego z możliwości preferencyjnego rozliczenia podatkowego.

Zdaniem NSA między odbywaniem kary pozbawienia wolności a tymczasowym aresztowaniem istnieje zasadnicza różnica – pierwsze jest wykonywaniem kary wymienionej w art. 32 u.KK, drugie – środkiem zapobiegawczym, przewidzianym w art. 249 i n. u.KPK. Oceny tej nie może zmienić fakt, że obydwa środki mają charakter izolacyjny (w zasadzie tylko to je łączy), inny jest bowiem ich cel i charakter.

5. Polemika

Autor pragnie podkreślić, że nie neguje tego, iż na gruncie prawa podatkowego pierwszeństwo przed innymi rodzajami wykładni ma wykładnia językowa (gramatyczna), a zastosowanie innych rodzajów wykładni musi wynikać z uzasadnionej potrzeby⁸. Wykładnia językowa ma szczególną supremację zwłaszcza, gdy dochodzi do interpretacji przepisów stanowiących o odstępstwach od zasady powszechności opodatkowania wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP. W literaturze zauważa się jednak, że wykładnia językowa nie ma charakteru bezwzględniego, ponieważ możliwe jest odejście od wykładni językowej, gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości⁹.

Autor nie zgadza się natomiast z oceną NSA, że w niniejszej sprawie nie zachodzą ważne powody pozwalające zastosować również pozajęzykowe metody wykładni. Nie jest zamiarem autora powielanie argumentów przytaczanych przez podatnika i WSA (z którymi autor zgadza się), lecz ich rozwinięcie, względnie przytoczenie innych racji, które także przemawiałyby za stanowiskiem podatnika i WSA.

8 Pogląd ten jest powszechnie przyjmowany w literaturze, np.: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 55; B. Brzeziński, *Wykładnia przepisów prawa finansowego*, (w:) *System prawa finansowego*, t. I, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2010, s. 295; R. Sowiński, *Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego*, (w:) *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, I. Mirek, T. Nowak (red.), Łódź 2013, s. 439–445; K. Karpus, *Wykładnia w prawie podatkowym – przegląd problematyki*, (w:) *Wykładnia prawa i inne problemy filozofii prawa*, L. Morawski (red.), Toruń 2005, s. 141, A. Marzec, *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączenie?*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2012, nr 1, s. 61–77.

9 M. Andruszko, *Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy*, *Studia Finansowoprawne* 2014, nr 3, s. 16, za: B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 147.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że art. 6 ust. 4 u.PIT nie jest przepisem, który ustanawiałby jakiegokolwiek odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, bowiem jego zastosowanie nie prowadzi do zwolnienia jakichś dochodów od podatku, czy też objęcia ich ulgą podatkową¹⁰. Za pomocą tego przepisu ustawodawca wprowadza jedynie odrębną technikę obliczenia podatku, której zaleta ma związek z istnieniem progresji podatkowej na gruncie PIT. Obliczenie podatku jako jego podwójnej wysokości liczonej od połowy dochodów powoduje dwie korzyści w porównaniu z podstawową techniką obliczenia podatku:

- a) do większej części dochodów podatnika (a być może nawet całości) zastosowanie znajduje niższa stawka podatku (obecnie 12%);
- b) dwukrotnie (zamiast jednokrotnie) od podatku odjęta zostanie kwota zmniejszająca podatek.

Nie zmienia to jednak tego, że nie jest to preferencja podatkowa, tak samo jak preferencją podatkową nie jest chociażby opcjonalne opodatkowanie dochodów z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej liniową stawką podatku wynoszącą 19%, choć wybór tej formy opodatkowania może przynieść podatnikowi wymierne korzyści finansowe.

Powyższe ustalenie jest o tyle ważne, że pozwala złagodzić rygory zastosowania wykładni innej niż językowa w analizowanym stanie faktycznym, bowiem nie znajdują do niego zastosowania wypracowane w orzecznictwie sądów administracyjnych obostrzenia dotyczące wykładni przepisów dotyczących preferencji podatkowych.

Rzecz jasna, założenie, że do odkodowania normy prawnej zawartej w art. 6 ust. 4 u.PIT nie jest wystarczająca wykładnia językowa, lecz istotna jest również wykładnia funkcjonalna, samo w sobie niczego nie przesądza, bowiem należy tę wykładnię starannie przeprowadzić, aby otrzymana norma prawna mogła posłużyć do subsumcji analizowanego stanu faktycznego.

Zdaniem autora kluczowa w sprawie jest odpowiedź na pytanie: co kierowało ustawodawcą przy ustalaniu, że za osobę samotnie wychowującą dziecko uznaje się także osobę, której małżonek odbywa karę pozbawienia wolności?

Zanim autor podejmie próbę odpowiedzi na postawione pytanie, pragnie zwrócić uwagę, że NSA, na poziomie wykładni językowej art. 6 ust. 4 u.PIT, koncentruje się na tym, że ustawodawca w tym przepisie nie wskazuje okoliczności *zastosowania wobec małżonka podatnika środka zapobiegawczego w postaci tymczasowego aresztowania* jako przesłanki do uznania podatnika za osobę samotnie wychowującą dzieci. Ten wątek, w opinii autora, nie podlega dyskusji. Natomiast NSA, na poziomie wykładni funkcjonalnej (której możliwość zastosowania do art. 6 ust. 4 u.PIT NSA *de facto* neguje), zdaje się skupiać na okoliczności, że pozbawienie wolności jest karą, a skoro areszt tymczasowy karą nie jest (jest środkiem zapobiegawczym), to skutków prawnopodatkowych w analizowanym kontekście na areszt

10 Odmienne: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2015, komentarz do art. 6. – autorzy ci możliwość opodatkowania na zasadach art. 6 ust. 4 u.PIT określają jako „preferencyjny sposób opodatkowania”. W: R. Kowalski, *PIT. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2020, komentarz do art. 6 – używa się sformułowania „szczególna forma rozliczenia”. W: A. Mariański (red.), *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*, Warszawa 2022, komentarz do art. 6 – określa się tę instytucję mianem „preferencyjnego rozliczenia podatku dochodowego”. Z kolei w: J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. 18, Warszawa 2017, komentarz do art. 6. – posłużono się zwrotem „preferencyjne obliczenie wysokości podatku”.

tymczasowy rozciągnąć nie wolno. NSA zastrzega przy tym, że jego zapatrywań nie zmienia to, że obie ww. konstrukcje prawnokarne mają charakter izolacyjny, co z kolei zdaniem autora w tej sprawie jest decydujące, bowiem wracając do postawionego wyżej pytania, uznać należy, że właśnie izolacyjny charakter kary pozbawienia wolności leży u podstaw decyzji ustawodawcy, aby za osobę samotnie wychowującą dzieci uznawać również osobę, której małżonek odbywa karę pozbawienia wolności (i tylko ten rodzaj kary). Zważywszy na szerszy kontekst, nawet nie tyle przymusowa izolacja (osadzenie w zakładzie karnym) małżonka podatnika jest tutaj sednem, lecz naturalne konsekwencje tejże izolacji – przede wszystkim obiektywny brak możliwości sprawowania pieczy nad dziećmi przez osobę pozbawioną wolności oraz znacznie dla niej ograniczona (często nawet całkowicie wyłączona) możliwość podjęcia pracy zarobkowej służącej zapewnieniu materialnego bytu rodzinie¹¹.

Niemniej jednak, z formalnego punktu widzenia, pozostawanie w związku małżeńskim z osobą, która odbywa karę pozbawienia wolności jest jedynym wymogiem (oczywiście poza wymogiem związanym z opieką/pieczą nad dziećmi), którego spełnienie daje prawo do obliczenia podatku z wykorzystaniem techniki z art. 6 ust. 4 u.PIT (dalej: Technika). Nie ma znaczenia, czy występuje brak pieczy i pogorszenie sytuacji majątkowej rodziny, wręcz przeciwnie – nie niweczy tego prawa chociażby okoliczność, że sytuacja materialna rodziny nie pogorszyła się, bo np. osoba odbywająca karę pozbawienia wolności miała oszczędności, bądź jej dochody pochodzą ze źródeł niewymagających jej osobistego działania (np. dywidendy, czy odsetki od środków zgromadzonych na rachunku oszczędnościowym). Warto natomiast zwrócić uwagę właśnie na aspekt izolacyjny, bowiem prawo skorzystania z Techniki przysługuje jedynie, gdy małżonek odbywa karę pozbawienia wolności. Wnosząc *a contrario*, do skorzystania z Techniki nie uprawnia samo skazanie małżonka na karę pozbawienia wolności, nawet prawomocne, o ile ów małżonek nie rozpoczął wykonywania tej kary. Tym bardziej brak jest uprawnień, gdy karę pozbawienia wolności orzeczono w zawieszeniu.

W kontekście dalszych rozważań należy podkreślić również, że ustawodawca nie zakreśla minimalnego okresu odbywania kary pozbawienia wolności w danym roku podatkowym, czy też ogólnie minimalnej kary pozbawienia wolności, której orzeczenie wiąże się z powstaniem uprawnienia. Zgodnie z art. 37 u.KK kara pozbawienia wolności trwa najkrócej miesiąc, co w połączeniu z regułą *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*¹² pozwala dojść do wniosku, że odbywanie już najniższej kary pozbawienia wolności przez małżonka podatnika uprawnia podatnika do skorzystania z Techniki – bez względu na to jaka część tego wyroku (nawet możliwe najkrótszego) została odbyta w danym roku podatkowym. Jeżeli Kodeks karny nie precyzuje w sankcji danego typu przestępstwa dolnej granicy kary pozbawienia wolności, oznacza to, że wynosi ona miesiąc¹³. W skrajnym przypadku rozpo-

11 Te argumenty przemawiają przy okazji także za tym, dlaczego jedynie odbywanie kary pozbawienia wolności zostało przez ustawodawcę „wyróżnione” – inne rodzaje kar nie mają charakteru izolacyjnego, a w konsekwencji nie skutkują bezpośrednio brakiem pieczy i nieuzyskiwaniem dochodów.

12 (Łac.) Gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie.

13 M. Mozgawa, (w:) M. Budyn-Kulik, P. Kozłowska-Kalisz, M. Kulik, M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023, komentarz do art. 37; J. Majewski, (w:) *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Cześć I. Komentarz do art. 1–52*, wyd. V, W. Wróbel, A. Zoll (red.), Warszawa 2016, komentarz do art. 37; B.J. Stefańska, (w:) *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. V, M. Filar (red.), Warszawa 2016, komentarz do art. 37.

częście odbywania kary jednego miesiąca pozbawienia wolności 31 grudnia 2020 roku przez małżonka podatnika uprawnia zatem podatnika do skorzystania z Techniki już w stosunku do dochodów uzyskanych w 2020 roku (a także w 2021 r.).

Brak ustawowych ograniczeń w zakresie czasu odbywania kary pozbawienia wolności, który uprawnia do zastosowania Techniki pozwala odeprzeć argument, jakoby uzasadnieniem dla odmowy przyznania prawa do Techniki dla małżonków osób tymczasowo aresztowanych mógłby być krótki czas trwania tego środka zapobiegawczego.

Nie jest też prawdą samo założenie, że areszt tymczasowy jest instytucją prawnokarną, która jest stosowana na krótki okres, gdyż niejednokrotnie czas faktycznego pozbawienia wolności za sprawą tymczasowego aresztowania wynosił kilka lat¹⁴, a niechlubnym rekordem jest okres 12 lat, 3 miesięcy i 9 dni „tymczasowego” aresztowania osoby, która ostatecznie została uniewinniona¹⁵.

Za zrównaniem prawnopodatkowych skutków wywodzonych na podstawie art. 6 ust. 4 u.PIT pomiędzy karą pozbawienia wolności a aresztem tymczasowym przemawia również art. 63 § 1 u.KK. Zgodnie z tym przepisem

na poczet orzeczonej kary zalicza się okres rzeczywistego pozbawienia wolności w sprawie, zaokrąglając w górę do pełnego dnia, przy czym jeden dzień rzeczywistego pozbawienia wolności równa się jednemu dniowi kary pozbawienia wolności [...].

Rzeczywiste pozbawienie wolności w sprawie należy ujmować jako takie pozbawienie wolności, które jest ściśle związane z procesem o przestępstwo i nie wynika wyłącznie z innej przyczyny. Pod tym pojęciem kryje się zatem m.in. efektywnie wykonywane tymczasowe aresztowanie¹⁶. Przepis ten dotyczy przede wszystkim zaliczenia czasu trwania tymczasowego aresztowania na poczet kary pozbawienia wolności zapadłej w tej sprawie, w związku z którą zastosowano areszt tymczasowy. Na gruncie tego przepisu ustawodawca wręcz zrównuje w pewnym sensie karę pozbawienia wolności z tymczasowym aresztowaniem, ponieważ przy zaliczaniu czasu rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet orzeczonej kary pozbawienia wolności należy stosować przelicznik 1:1¹⁷.

W art. 417 u.KPK ustawodawca idzie o krok dalej, bowiem

zaliczeniu na poczet orzeczonej kary podlega również okres tymczasowego aresztowania odbytego przez oskarżonego w innej sprawie, w której postępowanie toczyło się równocześnie, a zapadł w niej prawomocny wyrok uniewinniający, umorzono postępowanie albo odstąpiono od wymierzenia kary.

Uzasadnieniem dla twierdzenia, że dla samego ustawodawcy zacierają się różnice pomiędzy karą pozbawienia wolności a tymczasowym aresztowaniem, jest także regulacja

14 Prawo do rozsądnego czasu aresztowania w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, s. 6 i nn., <https://www.gov.pl/attachment/a4867788-8208-44ad-a90c-69a50e89cecc> (13.02.2022).

15 <https://natemat.pl/233271,kim-jest-czeslaw-kowalczyk-nieslusznie-spedzil-w-wiezieniu-12-lat> (13.02.2022).

16 G. Łabuda (w:) *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, J. Giezek (red.), Warszawa 2021, komentarz do art. 63.

17 Szerzej nt. zaliczenia okresu tymczasowego aresztowania na poczet kary pozbawienia wolności np. G. Piekut, *Kilka uwag w kwestii zaliczania okresu rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet kary ograniczenia wolności na podstawie art. 63 k.k.*, *Ius Novum* 2020, nr 3, s. 55–72.

zawarta w rozdziale 58 u.KPK, która dotyczy możliwości dochodzenia odszkodowania za niesłuszne skazanie, areszt tymczasowy lub zatrzymanie. Zgodnie z art. 552 § 4 u.KPK „odszkodowanie i zadośćuczynienie przysługuje również w wypadku niewątpliwie niesłusznego tymczasowego aresztowania lub zatrzymania”. Ustawodawca ma świadomość dolegliwości jaką stanowi dla aresztanta okres tymczasowego aresztowania, a nawet zatrzymania, zatem nie tylko niesłuszne skazanie w postępowaniu karnym, lecz także „niewątpliwie niesłuszne tymczasowe aresztowanie” jest przesłanką do uzyskania odszkodowania (zadośćuczynienia)¹⁸. Zwrot „niewątpliwie niesłuszne” każe uważać jednak, że nie każde tymczasowe aresztowanie w sprawie zakończonej uniewinnieniem będzie podstawą do uzyskania odszkodowania (zadośćuczynienia), lecz tylko takie, które było oczywiście nadmierną reakcją w postępowaniu karnym, a bez szkody dla postępowania karnego (w tym przygotowawczego) byłoby zastosowanie wobec podejrzanego (oskarżonego) nieizolacyjnego środka zapobiegawczego (np. poręczenia majątkowego lub dozoru policji). W literaturze i orzecznictwie można spotkać się z poglądem, że „odszkodowanie i zadośćuczynienie za niewątpliwie niesłuszne tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie przysługuje wyłącznie z tytułu szkód wynikających z faktycznego pozbawienia wolności poszkodowanego¹⁹”. Wskazane w art. 552 u.KPK roszczenia przysługują tylko wtedy, gdy na skutek zastosowania tych środków poszkodowany faktycznie został pozbawiony wolności. Nie ma natomiast takich podstaw w wypadku wydania decyzji, która nie została wykonana, np. gdy wstrzymano wykonanie postanowienia o tymczasowym aresztowaniu na podstawie art. 462 § 1 u.KPK²⁰.

W pewnych sytuacjach okazuje się, że to z tymczasowym aresztowaniem, a nie z pozbawieniem wolności wiążą się większe dolegliwości i rygory, co tym bardziej przemawia za przyznaniem uprawnień podatkowych z art. 6 ust. 4 u.PIT małżonkom osób tymczasowo aresztowanych. Mianowicie dwiema głównymi przesłankami do zastosowania tymczasowego aresztowania są:

- a) uzasadniona obawa ucieczki lub ukrycia się oskarżonego, zwłaszcza wtedy, gdy nie można ustalić jego tożsamości albo nie ma on w kraju stałego miejsca pobytu;
- b) uzasadniona obawa, że oskarżony będzie nakłaniał do składania fałszywych zeznań lub wyjaśnień albo w inny bezprawny sposób utrudniał postępowanie karne.

Konsekwencją tych „obaw” są znaczące ograniczenia w zakresie organizacji widzeń i udzielenia przepustek osobom tymczasowo aresztowanym, z uwagi na potencjalne ryzyko ucieczki aresztanta lub mataczenia przez niego w sprawie.

Na marginesie prowadzonych rozważań warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden problem interpretacyjny związany z art. 6 ust. 4 u.PIT, który, zdaniem autora, rozstrzyga również dopiero wykładnia funkcjonalna tego przepisu. Problem, który być może nawet często jest

18 J. Misztal-Konecka, *Zasądzenie odszkodowania i zadośćuczynienia za niesłuszne wykonanie środka zabezpieczającego lub niewątpliwie niesłuszne tymczasowe aresztowanie wykonane w zakładzie psychiatrycznym*, Prokuratura i Prawo 2018, nr 10, s. 11.

19 M.J. Dębowski, *Zasady odpowiedzialności odszkodowawczej za szkody związane z postępowaniem karnym w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 58 Kodeksu postępowania karnego*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2021, nr 3, s. 13, za: wyrokiem SN z 27 maja 2002 r., II KKN 218/00, LEX nr 53918.

20 D. Świecki, *komentarz do art. 552*, (w:) B. Augustyniak, K. Eichstaedt, M. Kurowski, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Tom II. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.

niedostrzegany, a mianowicie zgodnie z art. 32 u.KK karami są: grzywna, ograniczenie wolności, pozbawienie wolności (art. 32 pkt 3 u.KK), 25 lat pozbawienia wolności (pkt 4) i dożywotnie pozbawienie wolności (pkt 5). Każda z wymienionych w art. 32 u.KK kar jest odrębną sankcją karną²¹, a skoro w art. 6 ust. 4 u.PIT uprawnienie podatnika jest powiązane wyłącznie z odbywaniem kary pozbawienia wolności przez jego małżonka, to z językowego punktu widzenia odbywanie kary 25 lat pozbawienia wolności i kary dożywotniego pozbawienia wolności (ponieważ są to odrębne sankcje karne) nie uprawnia do skorzystania z Techniki, dokładnie z tych samych przyczyn, dla których Dyrektorzy KIS i NSA odmawiają uprawnienia do skorzystania z Techniki podatnikowi, którego małżonek jest tymczasowo aresztowany, tj. brak wskazania tych kar w treści art. 6 ust. 4 u.PIT. Wniosek ten jest absurdalny, chociaż na gruncie językowego brzmienia art. 6 ust. 4 u.PIT wydaje się solidnie uzasadniony. Skoro jednak nie budzi powszechnie wątpliwości prawo podatnika – którego małżonek odbywa karę 25 lat pozbawienia wolności lub karę dożywotniego pozbawienia wolności – do skorzystania z Techniki, to również nie powinno dziwić istnienie tego prawa w odniesieniu do podatnika, którego małżonek jest tymczasowo aresztowany.

7. Postulaty *de lege ferenda*

W związku z powszechnym prymatem wykładni językowej prawa podatkowego, a zarazem rzadkim sięganiem po wykładnię funkcjonalną i celowościową na gruncie tej gałęzi prawa, czego przykładem jest głosowany wyrok, godna rozważenia jest nowelizacja art. 6 ust. 4c u.PIT poprzez uzupełnienie rozumienia terminu „osoba samotnie wychowująca dzieci” o osobę, której małżonek przebywa w areszcie śledczym z powodu zastosowania wobec niego środka zapobiegawczego w postaci tymczasowego aresztowania. W ten sposób już na etapie wykładni językowej tego przepisu, bez sięgania w tym zakresie po inne rodzaje wykładni, będzie można uznać prawo małżonka osoby tymczasowo aresztowanej do preferencyjnej techniki opodatkowania jej dochodów. Analogicznie należałoby uczynić z karą 25 lat pozbawienia wolności i dożywotniego pozbawienia wolności.

Alternatywnie można by było uzupełnić słowniczek terminów ustawowych zawarty w art. 5a u.PIT o definicję legalną kary pozbawienia wolności, która na potrzeby PIT oznaczałaby kary wymienione w art. 32 pkt 3–5 u.KK oraz środek zapobiegawczy, o którym mowa w art. 250 § 1 u.KPK (tymczasowe aresztowanie).

Autor postuluje ponadto wprowadzenie kryterium czasu odbywania kar izolacyjnych (pozbawienia wolności, 25 lat pozbawienia wolności i kary dożywotniego pozbawienia wolności) lub czasu pobytu w areszcie tymczasowym (na mocy postanowienia sądu o zastosowaniu tego środka zapobiegawczego) – kryterium, którego spełnienie kreowałoby prawo małżonka takiej osoby do skorzystania z techniki opodatkowania dochodów określonej w art. 6 ust. 4d

21 V. Konarska-Wrzosek, *komentarz do art. 32*, (w:) A. Lach, J. Lachowski, T. Oczkowski, I. Zgoliński, A. Ziółkowska, V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2020.

u.PIT w danym roku podatkowym²². Zdaniem autora termin ten mógłby wynosić „dłużej niż 183 dni w roku podatkowym”, tj. analogicznie jak ma to miejsce przy ustalaniu rodzaju obowiązku podatkowego, jaki ciąży na podatniku (patrz: art. 3 u.PIT). W ten sposób udałooby się uniknąć sytuacji, gdy małżonek podatnika rozpoczyna wykonywanie kary pozbawienia wolności (w postulowanym powyżej znaczeniu) pod koniec roku podatkowego lub kończy jej odbywanie na początku roku podatkowego, a przez pozostałą część roku prowadzi z podatnikiem wspólne gospodarstwo domowe, a podatnikowi za ten rok podatkowy przysługuje prawo do zastosowania Techniki. Korzystanie z Techniki w przedstawionych okolicznościach nie wydaje się aksjologicznie uzasadnione.

Podsumowanie

Zagadnienie, które jest przedmiotem głosowanego wyroku NSA może wydawać się marginalne, ponieważ dotyczy relatywnie małej grupy podatników²³, lecz w istocie sposób jego rozstrzygnięcia był doniosły, albowiem mógł wytyczyć ścieżkę dla odważnego orzekania – przełamującego skostniałe schematy, choć w dalszym ciągu mającego solidne podstawy prawne. W dobie coraz wyraźniej widocznego niedbalstwa przy stanowieniu prawa, w konsekwencji którego prawo staje się niespójne, nieprzejrzyste i nieprecyzyjne, taka postawa więc byłaby znaczącą wartością dodaną władzy sądowniczej przy realizacji konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa. Wyroki sądów nie mogą oczywiście wybiegać zbyt daleko, gdyż rolą sądów w Polsce jest orzekanie w granicach obowiązującego prawa, a nie jego tworzenie lub wartościowanie. Niemniej jednak władza sądownicza powinna stać na straży prawa, także w tym sensie, że prawo powinna stosować przez pryzmat nadrzędnych zasad konstytucyjnych i tam, gdzie wartości konstytucyjnych nie sposób pogodzić z normami rangi ustawowej, normy te powinna realizować w taki sposób, aby nadrzędne wartości konstytucyjne nie doznały uszczerbku.

Przekładając powyższe na kanwę analizowanego stanu faktycznego, stwierdzić należy, że NSA za pryncypium uznał zasadę pierwszeństwa wykładni językowej prawa podatkowego przed innymi rodzajami wykładni, przy jednoczesnym założeniu, że w rozstrzyganej sprawie nie zachodzą przesłanki, które pozwoliłyby od wykładni językowej odstąpić. Trudno NSA za to winić, ponieważ art. 6 ust. 4 u.PIT w sferze semantycznej rzeczywiście nie budzi

22 Z definicji kary 25 lat pozbawienia wolności i dożywotniego pozbawienia wolności są długotrwałymi karami izolacyjnymi, stąd też w ich przypadku znaczenie miałby jedynie czas ich odbywania w pierwszym i ostatnim roku trwania tych kar w kontekście istnienia prawa do zastosowania techniki opodatkowania z art. 6 ust. 4 u.PIT.

23 W październiku 2019 r. było 8 617 osób, wobec których zastosowano areszt tymczasowy, zatem maksymalnie tyle jest małżonków takich osób (B. Pilitowski [we współpracy], *Aktualna praktyka stosowania tymczasowego aresztowania w Polsce. Raport z badań empirycznych*, Toruń 2019, s. 13, https://courtwatch.pl/wp-content/uploads/2019/12/tymczasowe_aresztowania_FCWP.pdf [3.11.2022]). W lipcu 2021 r. były 8 564 osoby tymczasowo aresztowane (<https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/tymczasowe-aresztowania-w-polsce-niebezpieczny-wzrost,510515.html> [13.02.2022]). Według danych na 31 grudnia 2021 r. w Polsce areszt tymczasowy stosowano wobec 8 692 osób, a kary pozbawienia wolności w zakładach karnych odbywało 58 487 osób (Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/rocznik-statystyczny-rzeczypospolitej-polskiej-2021,2,21.html> [13.02.2022]).

wątpliwości. Z drugiej strony jednak, zachowując pełny szacunek do wyrokujących sędziów, wydaje się, że z pola ich widzenia zniknął szerszy kontekst, w którym ww. przepis funkcjonuje – jakie jest jego sedno i jakie wartości ma chronić. To z kolei nie umknęło uwadze WSA. Niestety stało się jednak, że swojego trafnego poglądu WSA należycie nie uzasadnił – być może wtedy przekonałby NSA do swojego stanowiska.

Podsumowując, rozstrzygnięta sprawa uwypukla przede wszystkim niekonsekwencję ustawodawcy, który – przyjmując aksjologicznie uzasadnioną regulację pozwalającą ulżyć grupie podatników, na których spoczywa cały ciężar wychowania i utrzymania rodziny – nie dostrzegł pełnego spektrum okoliczności, w jakich ten ciężar występuje. W tym kontekście, mając w pamięci liczne, nawet zasadnicze różnice, pomiędzy instytucją kary pozbawienia wolności, a środkiem zapobiegawczym w postaci tymczasowego aresztowania, z punktu widzenia ww. grupy podatników praktyczne skutki zastosowania obu tych instytucji prawno-karnych są takie same. To niedopatrzienie ustawodawcy mogły i wydaje się, że powinny zneutralizować sądy administracyjne w ramach dobrze pojętej swobody w orzekaniu. Niestety za sprawą głosowanego wyroku NSA tak się nie stało. Nie oznacza to jednak, że wyrok NSA nie odpowiada prawu – otóż odpowiada, jednakże NSA nie wykorzystał dobrej okazji, aby mocą swojego autorytetu usankcjonować rozstrzygnięcie, które nie tylko zapadłoby z pełnym poszanowaniem powszechnie obowiązującego w Polsce prawa, ale i uchwyciło w pełni jego sens.

Literatura

- Andruszko M., *Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy*, Studia Finansowoprawne 2014, nr 3.
- Augustyniak B., Eichstaedt K., Kurowski M., Świecki D., *Kodeks postępowania karnego. Tom II. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2015.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Budyn-Kulik M., Kozłowska-Kalisz P., Kulik M., Mozgawa M., *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
- Dębowski M.J., *Zasady odpowiedzialności odszkodowawczej za szkody związane z postępowaniem karnym w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 58 Kodeksu postępowania karnego*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2021, nr 3.
- Filar M. (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2016.
- Giezek J. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Konarska-Wrzosek V., Lach A., Lachowski J., Oczkowski T., Zgoliński I., Ziółkowska A., *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2020.
- Kosikowski C. (red.), *System prawa finansowego*, t. I, Warszawa 2010.
- Kowalski R., *PIT. Komentarz do wybranych przepisów*, LEX/el. 2020.
- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, wyd. 18, Warszawa 2017.
- Mariański A. (red.), *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*, Warszawa 2022.

- Marzec A., *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączość?*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 1.
- Mirek I., Nowak T. (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, Łódź 2013.
- Miształ-Konecka J., *Zasądzenie odszkodowania i zadośćuczynienia za niesłuszne wykonanie środka zabezpieczającego lub niewątpliwie niesłuszne tymczasowe aresztowanie wykonane w zakładzie psychiatrycznym*, Prokuratura i Prawo 2018, nr 10.
- Morawski L., *Wykładnia prawa i inne problemy filozofii prawa*, Toruń 2005.
- Piekut G., *Kilka uwag w kwestii zaliczania okresu rzeczywistego pozbawienia wolności na poczet kary ograniczenia wolności na podstawie art. 63 k.k.*, Ius Novum 2020, nr 3.
- Wróbel W., Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Tom I. Część I. Komentarz do art. 1–52*, wyd. V, Warszawa 2016.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 z późn. zm.).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).
- Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 21 listopada 2019 r., II FSK 3905/17, LEX nr 3014427.
- Wyrok SN z 27 maja 2002 r., II KKN 218/00, LEX nr 53918.

Inne źródła

- Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2021, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/rocznik-statystyczny-rzeczypospolitej-polskiej-2021,2,21.html>.
- Pilitowski B. (we współpracy), *Aktualna praktyka stosowania tymczasowego aresztowania w Polsce. Raport z badań empirycznych*, Toruń 2019.

CYTOWANIE

- P. Mańczyk, *Małżonek osoby tymczasowo aresztowanej nie jest osobą samotnie wychowującą dzieci (art. 6 ust. 4 u.PIT). Glosa krytyczna do wyroku NSA z 21 listopada 2019 roku (sygn. akt II FSK 3905/17)*, *Studia Administracyjne* 1(17)/2023, s. 57–70, DOI: 10.18276/sa.2023.17-05.