



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



**Dominika Wróblewska**  
mgr  
Uniwersytet Szczeciński  
e-mail: dominika.wroblewska@usz.edu.pl  
ORCID: 0000-0001-6805-0547

## Ulga na dzieci – analiza konstrukcji prawnej oraz przegląd orzecznictwa sądowego

### Streszczenie

Ulga na dzieci jest ulgą podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych. Celem artykułu było przybliżenie tej preferencji podatkowej. Autorzy, dokonując szczegółowej analizy odnośnych przepisów prawnych oraz przeglądu orzecznictwa sądowego, podjęli próbę oceny, czy ulga na dzieci realizuje założenia, jakie przyświecały ustawodawcy przy jej wprowadzeniu. W podsumowaniu wskazano cztery mankamenty ulgi na dzieci:

1. Ulga dostępna jest jedynie dla podatników rozliczających podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach ogólnych.
2. Prawo do ulgi przy wychowywaniu jednego dziecka uzależnione jest od kryterium dochodowego, które od 2013 roku nie było waloryzowane.
3. Wartość ulgi na dzieci jest znikoma, a jej wysokość nie zmieniła się od 2015 roku.
4. Prawa do ulgi nie mają osoby sprawujące faktyczną opiekę nad niespokrewnionymi, pełnoletnimi osobami wymagającymi takiej opieki z uwagi na wąskie rozumienie obowiązku alimentacyjnego.

Autorzy sformułowali propozycje rozwiązania ww. mankamentów. W opracowaniu jako podstawową metodę badawczą zastosowano metodę dogmatyczno-prawną obejmującą analizę aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz orzecznictwa sądów.

**Słowa kluczowe:** PIT, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek, stymulacja wzrostu demograficznego

## Wprowadzenie

Jednym z podstawowych źródeł dochodów publicznych jest podatek dochodowy od osób fizycznych uregulowany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych są wszelkiego rodzaju dochody z wyjątkiem dochodów zwolnionych od podatku (katalog zwolnień zawiera art. 21 u.p.d.o.f.) oraz dochodów, od których zaniechano poboru podatku. Konstrukcja art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. pozwala sformułować tezę o powszechności podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż opodatkowanie dochodu stanowi zasadę, natomiast wyjątkiem jest brak opodatkowania.

Dochód jest terminem prawnym zdefiniowanym w u.p.d.o.f., nie powinien zatem być utożsamiany z dochodem w ujęciu ekonomicznym. Na mocy art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. dochodem z danego źródła przychodów jest, co do zasady, nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym.

Ustawodawca w u.p.d.o.f. ustanowił, oprócz zwolnień, także inne instytucje prawne będące przeciwwagą finansową dla reguły powszechności opodatkowania. Wśród nich od 1 stycznia 2007 roku znajduje się tzw. ulga na dzieci (dalej: ulga) uregulowana w art. 27f u.p.d.o.f. Istotą tej preferencji podatkowej jest prawo do odliczenia od podatku określonych w u.p.d.o.f. kwot z tytułu trzech okoliczności prawnych w odniesieniu do, co do zasady, małoletnich dzieci: wykonywania władzy rodzicielskiej, pełnienia funkcji opiekuna prawnego oraz sprawowania opieki poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej.

Celem niniejszego opracowania była analiza konstrukcji prawnej ulgi, a następnie jej ocena. Podejmując próbę realizacji postawionego zadania, autorzy wykorzystali m.in. dorobek doktryny oraz orzecznictwo sądowe. We wspomnianej analizie wzięto pod uwagę nadrzędny koncept ustawodawcy wprowadzającego do polskiego

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647), dalej: u.p.d.o.f.

systemu podatkowego ulgę na dzieci, a mianowicie przewyżczenie pogłębiającego się kryzysu demograficznego<sup>2</sup>. Autorzy podjęli się własnej oceny przyjętych rozwiązań i ich potencjału prorodzinnego. W publikacji uwzględniono stan prawny obowiązujący w dniu 1 czerwca 2023 roku.

## Podstawa odliczenia ulgi na dzieci

Podstawową cechą odliczeń (ulg) od podatku dochodowego od osób fizycznych jest pomniejszenie, w zależności od rodzaju ulgi, określonego dochodu lub – jak to ma miejsce w przypadku ulgi na dzieci – kwoty podatku. Odliczenia podatkowe nie są zawieszane w próżni, należy bowiem je odnieść do konkretnych dochodów lub kwot podatków obliczonych w sprecyzowany w normie prawnej sposób. Odliczenie podatkowe traci swoje znaczenie, jeśli nie ma wartości, którą może pomniejszyć. Ważne jest zatem ustalenie, w jakich okolicznościach ulga znajduje zastosowanie. W myśl art. 27f ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.f. ulga podlega odliczeniu od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z art. 27, a zatem ulgę odlicza się od podatku obliczonego na zasadach ogólnych z wykorzystaniem progresywnych stawek podatkowych (skali podatkowej).

A *contario* z ulgi nie mogą skorzystać podatnicy rozliczający podatek dochodowy od osób fizycznych od: dochodów opodatkowanych w sposób ryczałtowy (art. 29, 30 i 30a u.p.d.o.f.), dochodów giełdowych i niektórych innych dochodów kapitałowych (art. 30b u.p.d.o.f.), dochodów z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej według jednolitej stawki 19% (art. 30c u.p.d.o.f.), dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (art. 30ca u.p.d.o.f.), dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 30da u.p.d.o.f.), dochodów ze zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych (art. 30e u.p.d.o.f.), dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 30f u.p.d.o.f.) oraz przychodów z budynków (art. 30g u.p.d.o.f.). Z ulgi nie korzystają także podatnicy rozliczający podatek dochodowy od osób fizycznych w formie ryczałtu ewidencjonowanego i karty podatkowej na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>3</sup>. Ulga nie dotyczy również daniny solidarnościowej (art. 30h u.p.d.o.f.). Nie skorzysta z niej także osoba, która w ogóle nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych – np. rolnik.

2 Szerzej na temat współczesnych przyczyn niskiej dzietności w Polsce: M. Rękas, *Ulga na dzieci jako instrument polityki rodzinnej a niska dzietność w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2019, nr 451, s. 363–367.

3 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm.).

Doprecyzowania wymaga, że prawa do ulgi nie jest pozbawiony podatnik, który osiągnął w danym roku podatkowym dochody (przychody) z ww. źródeł oraz dochody opodatkowane według skali podatkowej. Wówczas odlicza on ulgę wyłącznie od podatku obliczonego na ogólnych zasadach<sup>4</sup>.

Należy również odnotować, że od 1 stycznia 2022 roku na podstawie zmian wprowadzonych do u.p.d.o.f. przez tzw. Polski Ład<sup>5</sup> podstawy odliczenia ulgi nie pomniejsza się już o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne<sup>6</sup>.

### Podmiotowy zakres zastosowania ulgi na dzieci

Zgodnie z art. 27f ust. 1 pkt 1–3 u.p.d.o.f. ulga przysługuje podatnikowi, który w roku podatkowym, za który rozlicza podatek, względem małoletniego dziecka:

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

W pierwszej kolejności zdefiniowania wymaga termin „małoletnie dziecko”. Takiej definicji nie zawiera u.p.d.o.f., stąd należy dokonać językowej wykładni tego zwrotu i ewentualnie posiłkować się znaczeniem, jakie nadają mu inne gałęzie prawa. Małoletni jest to „niepełnoletni, młodociany, niedorosły”<sup>7</sup>. Z kolei art. 10 Kodeksu cywilnego<sup>8</sup> zawiera definicję osoby pełnoletniej – „pełnoletnim jest, kto ukończył lat osiemnaście”. Za małoletniego zatem należy uznać osobę do ukończenia 18 lat<sup>9</sup>. Dziecko jest to „każdy, niezależnie od wieku, potomek w stosunku do rodziców, syn albo córka”<sup>10</sup>. W nawiązaniu do powyższych znaczeń słownikowych

4 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1067 i n.

5 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 (tekst jedn. Dz.U. 2021 r., poz. 1128 ze zm.), dalej: Polski Ład.

6 Składką na ubezpieczenie zdrowotne jest składka, o której mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1285 ze zm.).

7 W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1996–1997, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/maloletni;5449171.html> (dostęp 4.10.2022), hasło: *małoletni*.

8 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.).

9 S. Kalus, *Komentarz do art. 10*, w: M. Frasz, M. Habdas (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, Warszawa 2020, <https://www.lex.pl> (dostęp 1.06.2023).

10 W. Doroszewski (red.), *Słownik...*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/dziecko;5424635.html> (dostęp 4.10.2022), hasło: *dziecko*.

trzeba uznać, że „małoletnie dziecko” jest to zstępny w linii prostej pierwszego stopnia do ukończenia 18 lat.

W drugiej kolejności należy poddać analizie trzy ww. okoliczności. Pomocne w tym celu będą regulacje Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego<sup>11</sup>. **Władza rodzicielska** jest to zespół praw i obowiązków przysługujący, co do zasady, obojgu rodzicom względem dziecka do uzyskania przez nie pełnoletniości (art. 92 i 93 § 1 u.KRO). Władza rodzicielska obejmuje w szczególności obowiązek i prawo rodziców do wykonywania pieczy nad osobą i majątkiem dziecka oraz do wychowania dziecka, z poszanowaniem jego godności i praw (art. 95 § 1 u.KRO). Władza rodzicielska może:

- e) **wygasnąć** z chwilą uzyskania przez dziecko pełnoletniości – art. 92 u.KRO;
- f) zostać **ograniczona** przez sąd opiekuńczy, jeżeli dobro dziecka za tym przemawia i żyjący w rozłączeniu rodzice nie porozumieli się w sprawie sposobu wykonywania władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem. W takiej sytuacji sąd rodzinny może powierzyć wykonywanie władzy rodzicielskiej jednemu z rodziców, ograniczając władzę rodzicielską drugiego do określonych obowiązków i uprawnień w stosunku do osoby dziecka – art. 107 u.KRO;
- g) zostać **zawieszona** przez sąd rodzinny w razie zaistnienia przemijającej przeszkody w jej wykonywaniu – art. 110 u.KRO;
- h) ulec **pozbawieniu**, mocą orzeczenia sądu opiekuńczego, w odniesieniu do rodziców (rodzica), którzy nie mogą jej wykonywać z powodu trwałej przeszkody albo jeżeli rodzice (rodzic) nadużywają władzy rodzicielskiej lub w sposób rażący zaniedbują swoje obowiązki względem dziecka – art. 111 u.KRO.

W razie ustania przesłanek, które były podstawą ograniczenia, zawieszenia lub pozbawienia władzy rodzicielskiej, sąd opiekuńczy uchyla (zawieszenie) lub może uchylić (ograniczenie i pozbawienie) ich skutki.

W kontekście uprawnienia podatnika do skorzystania z ulgi należy zauważyć, że ustawodawca posługuje się sformułowaniem „**wykonywanie** władzy rodzicielskiej”. Przesłanką prawa do ulgi nie jest zatem samo posiadanie władzy rodzicielskiej, lecz rzeczywiste jej sprawowanie. Okoliczność tę w sposób jednolity i zdecydowany podkreśla się w judykaturze. Na przykład Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 26 maja 2017 roku<sup>12</sup> i z 6 kwietnia 2018 roku<sup>13</sup> stwierdził, że

11 Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1359 ze zm.), dalej: u.KRO.

12 Wyrok NSA z dnia 26 maja 2017 r., II FSK 505/17, Legalis nr 1629441.

13 Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., II FSK 851/16, Legalis nr 1747277.

przesłanka wykonywania władzy rodzicielskiej będzie spełniona, kiedy podatnik w danym roku podatkowym wykonywał, a nie tylko posiadał władzę rodzicielską (...). O wykonywaniu władzy rodzicielskiej nie świadczy tylko sam fakt jej posiadania, czy spełniania obowiązku alimentacyjnego, ani sporadyczne kontakty z dzieckiem<sup>14</sup>.

Odnosnie do możliwości ograniczenia, zawieszenia lub pozbawienia władzy rodzicielskiej powstaje pytanie, jakie konsekwencje prawne mają te zdarzenia dla korzystających z ulgi. Zawieszenie oraz pozbawienie władzy rodzicielskiej sprowadza się do całkowitego niewykonywania tej władzy przez podatnika, odpowiednio z powodu przemijającej lub trwałej przeszkody, co w konsekwencji odbiera mu prawo do skorzystania z ulgi. Odmiennie przedstawia się sytuacja podatnika, któremu ograniczono władzę rodzicielską. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z 23 listopada 2017 roku<sup>15</sup> orzekł, że „ograniczenie jednemu z rodziców władzy rodzicielskiej nie jest równoznaczne z całkowitym pozbawieniem go prawa do wykonywania tej władzy (...). Faktyczne wykonywanie jednak tej władzy (również w tym ograniczonym zakresie) uprawnia do ulgi na dziecko”.

Przy okazji rozpatrywania prawa do ulgi podatnika z ograniczoną władzą rodzicielską pojawia się kolejna kwestia, a mianowicie czy warunkiem koniecznym do uzyskania prawa do ulgi z tytułu wykonywania władzy rodzicielskiej jest wspólne zamieszkiwanie z małoletnim dzieckiem. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 16 kwietnia 2015 roku<sup>16</sup> podniósł, że

okolicość wspólnego zamieszkiwania rodzica z dzieckiem nie jest objęta hipotezą art. 27f ust. 1 u.p.d.o.f. Kwestia ta była istotna przed zmianą do art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. wprowadzoną z dniem 1 stycznia 2009 r. Wówczas bowiem w przypadku rodziców, w stosunku do których orzeczone zostały rozwód albo separacja, odliczenie przysługiwało jednemu z nich, u którego dzieci faktycznie zamieszkiwały.

W tym kontekście ciekawa jest teza wyroku NSA z 26 czerwca 2019 roku<sup>17</sup>:

samo ograniczenie władzy rodzicielskiej ojcu nie przekreśla jego prawa do ulgi, jeśli nie ma wątpliwości, że faktycznie ją wykonuje (...) Ojciec, który chodzi z córką do przychodni, odprowadza ją na zajęcia plastyczne, uczestniczy w uroczystościach szkolnych i wykazuje zainteresowanie postępami w nauce, ma prawo do połowy preferencji. Bez znaczenia jest to, że dziecko mieszka przy matce.

14 Porównaj także wyroki NSA z dnia 15 lutego 2017 r., II FSK 21/15, Legalis nr 1605273 i z dnia 26 maja 2017 r., II FSK 504/17, Legalis nr 1649279.

15 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 listopada 2017 r, I SA/Ke 479/17, Legalis nr 1697264.

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 kwietnia 2015 r., I SA/Wr 2294/14, Legalis nr 1275896.

17 Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2390/17, Legalis nr 2195741.

**Opiekun prawny** jest to osoba sprawująca opiekę nad małoletnim lub osobą ubezwłasnowolnioną całkowicie. W kontekście art. 27f ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. ustawodawca jako podmioty uprawnione do ulgi wymienia opiekunów prawnych małoletnich. Opieka nad małoletnim jest instytucją prawną uregulowaną przede wszystkim w tytule III u.KRO (art. 145–174 u.KRO). Przesłanką do ustanowienia opieki nad małoletnim jest sytuacja, gdy obojgu rodzicom nie przysługuje władza rodzicielska albo jeżeli oboje rodzice są nieznani (art. 94 § 3 u.KRO). Jeżeli władza rodzicielska przysługuje jednemu z rodziców, co ma miejsce w przypadku: śmierci drugiego, braku pełnej zdolności do czynności prawnych, pozbawienia albo zawieszenia władzy rodzicielskiej, nie ma potrzeby ustanowienia opieki. Jeżeli oboje rodzice zostali pozbawieni władzy rodzicielskiej, utracili pełną zdolność do czynności prawnych lub zmarli, władza rodzicielska nie przechodzi na następców prawnych, gdyż jest niedziedziczna i niezbywalna – wówczas sąd opiekuńczy ma obowiązek ustanowienia opiekuna<sup>18</sup>. Opieka nad małoletnim polega na obowiązku sprawowania pieczy nad nim, jego majątkiem oraz jego reprezentacji<sup>19</sup>. Tym samym podstawowy zakres praw i obowiązków opiekuna oraz praw i obowiązków rodziców posiadających władzę rodzicielską pokrywają się ze sobą. Podatnik będący opiekunem prawnym małoletniego ma prawo do ulgi z tytułu sprawowania nad nim opieki, gdy podopieczny zamieszkuje z opiekunem, co należy rozumieć jako faktyczne tworzenie przez opiekuna i dziecko jednego gospodarstwa domowego<sup>20</sup>.

Ostatnią formą pieczy nad małoletnim uprawniającą do ulgi jest pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą. Rodzina zastępcza jest jedną z form sprawowania pieczy zastępczej nad małoletnim. Instytucję tę reguluje przede wszystkim ustawa o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej<sup>21</sup>. Zgodnie z art. 32 u.wr.spz. piecza zastępcza jest sprawowana w przypadku niemożności zapewnienia dziecku opieki i wychowania przez rodziców. Pieczę nad małoletnim w ramach rodziny zastępczej mogą sprawować osoby z nim spokrewnione lub niespokrewnione – zarówno jedni, jak i drudzy są uprawnieni do ulgi.

Zgodnie z art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f. uprawnienie do ulgi powiązane jest również z wykonywaniem obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem

18 G. Jędrejek, *Komentarz do art. 145*, w: G. Jędrejek (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2020, <https://www.lex.pl> (dostęp 1.06.2023).

19 T. Sokołowski, *Prawo rodzinne. Zarys wykładu*, Poznań 2008, s. 215.

20 A. Goettel, M. Goettel, *Zmiany prorodzinne w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Przeгляд Podatkowy” 2009, nr 4, s. 20.

21 Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 447 ze zm.), dalej: u.wr.spz.



funkcji rodziny zastępczej względem pełnoletnich dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4c pkt 2 i 3 u.p.d.o.f. W orzecznictwie funkcjonuje pogląd, że w przypadku dziecka pełnoletniego ulga nie jest uzależniona od jego miejsca zamieszkania, zażyłości relacji z rodzicami, od tego, kto wcześniej sprawował nad nim władzę rodzicielską oraz kto faktycznie sprawuje nad nim opiekę. Znaczenie ma natomiast okoliczność wykonywania obowiązku alimentacyjnego względem dziecka pełnoletniego<sup>22</sup>.

Obowiązek alimentacyjny jest to powinność dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (art. 128 u.KRO). Obowiązek alimentacyjny ciąży kolejno na: zstępnych, wstępnych i rodzeństwie. Jeżeli jest kilku zstępnych lub wstępnych, obowiązek alimentacyjny obciąża bliższych stopniem przed dalszymi (art. 129 § 1 u.KRO). Obowiązek alimentacyjny zobowiązanego w dalszej kolejności powstaje dopiero wtedy, gdy nie ma osoby zobowiązanej w bliższej kolejności albo gdy osoba ta nie jest w stanie uczynić zadość swemu obowiązkowi lub gdy uzyskanie od niej na czas potrzebnych uprawnionemu środków utrzymania jest niemożliwe lub połączone z nadmiernymi trudnościami (art. 132 u.KRO). Przyjmuje się, że obowiązek alimentacyjny ciąży na rodzicach względem dziecka, które nie jest jeszcze w stanie utrzymać się samodzielnie, chyba że dochody z majątku dziecka wystarczają na pokrycie kosztów jego utrzymania i wychowania<sup>23</sup>.

Na mocy art. 27f ust. 6 w zw. z art. 6 ust. 4c pkt 2 u.p.d.o.f. ulga przysługuje podatnikom utrzymującym dzieci bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną.

Stosownie do art. 16 ustawy o świadczeniach rodzinnych<sup>24</sup> **zasiłek pielęgnacyjny** przyznaje się w celu częściowego pokrycia wydatków wynikających z konieczności zapewnienia opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji i przysługuje on:

- niepełnosprawnemu dziecku,
- osobie niepełnosprawnej w wieku powyżej 16. roku życia, jeżeli legitymuje się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności,
- osobie niepełnosprawnej w wieku powyżej 16. roku życia legitymującej się orzeczeniem o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, jeżeli niepełnosprawność powstała do ukończenia 21. roku życia;
- osobie, która ukończyła 75 lat.

22 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt. I SA/Bk 1734/17, LEX nr 2466412.

23 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT...*, s. 1067 i n.

24 Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 615 ze zm.), dalej: u.ś.r.



W myśl art. 75 ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych<sup>25</sup> **dodatek pielęgnacyjny** przysługuje co do zasady osobie uprawnionej do emerytury lub renty, jeżeli osoba ta została uznana za całkowicie niezdolną do pracy oraz do samodzielnej egzystencji albo ukończyła 75 lat życia.

Na podstawie art. 4 ustawy o rencie socjalnej<sup>26</sup> **renta socjalna** przysługuje osobie pełnoletniej całkowicie niezdolnej do pracy z powodu naruszenia sprawności organizmu, które powstało:

- przed ukończeniem przez tę osobę 18. roku życia,
- w trakcie nauki w szkole lub w szkole wyższej – przed ukończeniem 25. roku życia;
- w trakcie kształcenia w szkole doktorskiej, studiów doktoranckich lub aspirantury naukowej.

Na istotne obostrzenia w uzyskaniu prawa do ulgi w związku ze sprawowaniem opieki nad ubezwłasnowolnioną osobą pełnoletnią zwraca uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 11 stycznia 2018 roku<sup>27</sup>. Sąd ten podniósł, że do uzyskania prawa ulgi konieczne jest, aby utrzymywanie dziecka, m.in. otrzymującego zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, miało miejsce w związku z wykonywaniem obowiązku alimentacyjnego przez opiekuna prawnego. Z kolei o spełnianiu obowiązku alimentacyjnego zgodnie z 129 u.KRO może być mowa jedynie w odniesieniu do krewnych w linii prostej oraz rodzeństwa. Na tożsamym stanowisku stoi Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>28</sup>.

W tym kontekście ciekawy jest wyrok WSA w Szczecinie z 24 stycznia 2019 roku<sup>29</sup>, w którym skład orzekający uznał, że brak pokrewieństwa między faktycznymi opiekunami a ich podopiecznym nie oznacza, że tracą prawo do odliczenia od podatku z tytułu ulgi. Wyrok ten zapadł w stanie faktycznym, gdzie prawo do ulgi sąd przyznał osobom, które z własnej woli, bez prawnego obowiązku, wykonywały w sposób materialny (faktyczny) obowiązek alimentacyjny nad niespokrewnioną z nimi osobą pełnoletnią, niepełnosprawną, całkowicie niezdolną do pracy i otrzymującą rentę socjalną. Ponadto osoby te wobec ww. podopiecznego sprawowały w przeszłości pieczę zastępczą w formie rodziny zastępczej oraz w momencie

25 Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 504 ze zm.), dalej: u.er.FUS.

26 Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 240 ze zm.), dalej: u.r.s.

27 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2018 r., I SA/Po 970/17, LEX nr 2434782.

28 Na przykład interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 września 2017 r., 0114-KDIP4.4012.234.2017.1.MK.

29 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 stycznia 2019 r., I SA/Sz 770/18, Legalis nr 1871524.

wydania orzeczenia wspólnie zamieszkiwały z ww. podopiecznym. Zdaniem autorów ww. wyrok WSA w Szczecinie jest odważny, trafny i sprawiedliwy – lepiej oddaje cel społeczny ulgi.

Na mocy art. 27f ust. 6 w zw. z art. 6 ust. 4c pkt 3 u.p.d.o.f. ulga przysługuje podatnikom utrzymującym dzieci do ukończenia przez nie 25 lat, jeżeli kontynuują naukę. W tym przypadku ustawodawca uzależnia prawo do ulgi od kryterium dochodowego. Ulga przysługuje, gdy dziecko w roku podatkowym nie osiągnęło dochodu przekraczającego dwunastokrotność kwoty renty socjalnej (w rozumieniu u.r.s.) w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Przy ustalaniu spełnienia kryterium dochodowego uwzględnia się:

- dochody podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 (zasady ogólne) lub art. 30b (dochody giełdowe i niektóre inne dochody kapitałowe),
- przychody: ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, niektórych umów zlecenia (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.), z odbywania praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego oraz zasiłku macierzyńskiego – otrzymane do ukończenia 26. roku życia (art. 21 ust. 1 pkt 148 u.p.d.o.f.)

oraz

- przychody: ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, niektórych umów zlecenia (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.), z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz zasiłku macierzyńskiego – otrzymane przez uczące się dziecko, które przeniosło miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (w czterech kolejno po sobie następujących latach podatkowych, licząc od początku roku, w którym dziecko przeniosło do Polski miejsce zamieszkania).

Wysokość renty socjalnej ustalana jest na podstawie kwoty bazowej, którą podaje Prezes GUS w drodze komunikatu w terminie do 7. dnia roboczego lutego danego roku. Od 1 marca 2022 roku kwota bazowa wynosi 4944,79 zł, a minimalna kwota renty socjalnej 1338,44 zł<sup>30</sup>. W 2022 roku kryterium dochodowe wynosi zatem 16 061,28 zł. Warto zaznaczyć, że wysokość renty socjalnej jest punktem odniesienia dla limitu dochodów uczącego się dziecka dopiero od 2022 roku. Wcześniej limit ten uzależniony był od wysokości kwoty wolnej od podatku i wynosił około 3090 zł.

Do ww. limitu dochodu nie wlicza się renty rodzinnej. Renta rodzinna jest to świadczenie pieniężne uregulowane w u.er.FUS, które może otrzymać uprawniony członek rodziny (m.in. dziecko własne, przysposobione lub pochodzące od

---

<sup>30</sup> ZUS, *Emerytury i renty*, <https://www.zus.pl/swiadczenia/emerytury/kwoty-najnizszych-swiazan-emerytalno-rentowych> (dostęp 4.10.2022).

drugiego małżonka do ukończenia 16 lat lub 25 lat, gdy kontynuuje edukację) po śmierci osoby, która pobierała emeryturę, nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, rentę z tytułu niezdolności do pracy lub spełniała warunki do przyznania któregośkolwiek z tych świadczeń.

W odniesieniu do dzieci uczących się prawo do ulgi uzależnione jest od wysokości osiągniętych przez nie dochodów (nadwyżka sumy przychodów z danego źródła nad kosztami ich uzyskania), a nie od wysokości podstawy opodatkowania (a w konsekwencji kwoty zapłaconego podatku). Pojęcia dochodu i podstawy opodatkowania nie są tożsame na gruncie u.p.d.o.f.<sup>31</sup>. Podstawę opodatkowania stanowi co do zasady różnica pomiędzy kwotą dochodu i kwotami odliczeń (ulg) wynikających z przepisów u.p.d.o.f. Chociaż w sensie matematycznym kwoty odliczeń pomniejszają dochód, to jednak formalnie pozostaje on w takiej samej wysokości, odliczenia nie obniżają bowiem dochodu, lecz podstawę opodatkowania. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że osiągnięcie przez pełnoletnie dziecko dochodu wyższego niż dwunastokrotność renty socjalnej, nawet gdy po zastosowaniu ulg nie zapłaciło ono podatku od tego dochodu, powoduje brak prawa do ulgi na to dziecko<sup>32</sup>.

Przedstawione rozumowanie znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego<sup>33</sup> oraz w orzecznictwie. Za reprezentatywną<sup>34</sup> w tej materii można uznać tezę wyroku NSA z 16 lutego 2018 roku<sup>35</sup>:

dochód podlegający opodatkowaniu, o którym mowa w art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f.<sup>36</sup>, należy rozumieć jako dochód, o którym stanowi art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. Tak rozumianym dochodem posługuje się ustawodawca w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f. mówiąc o dochodzie ustalonym zgodnie z art. 9 u.p.d.o.f. Wyjście poza pojęcie dochodu rozumianego zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. prowadziłyby do odmiennych konsekwencji interpretacyjnych.

31 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 maja 2018 r., I SA/GI 1219/17, LEX nr 2502372.

32 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ulga prorodzinna – zeznanie roczne za rok 2009*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 3, s. 26.

33 Na przykład interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2017 r., 0113-KDIP3.4011.102.2017.2.KC.

34 Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 lutego 2016 r., II FSK 3506/13, LEX nr 1972995: „limit zarobków dziecka uprawniający rodziców do skorzystania z preferencji w PIT należy liczyć jedynie po odjęciu kosztów uzyskania przychodu, a nie także składek ZUS”.

35 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., II FSK 1804/17, LEX nr 2476046.

36 Zdaniem autorów wyrok ten zachowuje aktualność pomimo uchylenia przez Polski Ład art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2022 r., ponieważ analogiczna regulacja została przeniesiona do art. 27ea ust. 1 pkt 2 lit. c tiret trzecie u.p.d.o.f., a następnie od 1 lipca 2022 r. do art. 6 ust. 4e pkt 1 u.p.d.o.f. (na skutek uchylenia również art. 27ea).

Pomniejszenie tego dochodu o określone kwoty (również o kwotę straty z lat ubiegłych) prowadzi do ustalenia podstawy opodatkowania, a nie ustalania limitu dla stosowania prawa do ulgi na dziecko.

W orzecznictwie nie ma natomiast zgody odnośnie do charakteru straty ze źródła przychodów osiągniętej w latach ubiegłych. W przytoczonym wyżej wyroku NSA skład orzekający uznał, że strata ta wykracza poza pojęcie dochodu z art. 9 u.p.d.o.f. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10 kwietnia 2018 roku<sup>37</sup> orzekł natomiast, że w pojęciu dochodu w rozumieniu art. 6 ust. 4 pkt 3<sup>38</sup> w zw. z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. mieści się zmniejszenie tego dochodu o wysokość straty z lat ubiegłych. Autorzy podzielają to drugie stanowisko. Artykuł 9 u.p.d.o.f. należy interpretować kompleksowo. W szczególnych przypadkach, określonych w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f., za dochód z danego źródła przychodów należy uznać dochód z danego źródła przychodów pomniejszony o stratę z tego źródła przychodów osiągniętą w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych poprzedzających rok podatkowy, w którym ustala się dochód. Wydaje się, że gdyby ustawodawca zamierzał inaczej, to umieściłby to odliczenie razem z pozostałymi w art. 26 u.p.d.o.f.

Na uwagę zasługuje ponadto, że ustawodawca ww. limit dochodów (dwunastokrotność renty socjalnej) odnosi jedynie do dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych (art. 27 u.p.d.o.f.) i do niektórych dochodów kapitałowych (art. 30b u.p.d.o.f.). Jeśli dziecko uczące się w wieku do 25 lat np. prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną 19-procentową liniową stawką podatku, na podstawie art. 30c u.p.d.o.f., to dochód z tej działalności nie będzie brany pod uwagę przy obliczaniu limitu, o którym mowa w art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f. (obecnie art. 6 ust. 4e pkt 1 u.p.d.o.f.)<sup>39</sup>.

W judykaturze podnosi się także, że skoro ustawodawca w art. 6 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.f. (obecnie art. 6 ust. 4e pkt 1 u.p.d.o.f.) odnosi się w sposób ogólny do art. 27 u.p.d.o.f. bez wskazania konkretnych jednostek redakcyjnych tego przepisu, przy ustalaniu limitu dochodów uwzględnić należy również dochody dziecka uzyskane poza granicami Polski i to bez względu na to, jaka metoda unikania podwójnego opodatkowania ma tutaj zastosowanie<sup>40</sup>.

Na koniec tej części rozważań należy wskazać, że zgodnie z art. 27f ust. 2c u.p.d.o.f. podatnik traci prawo do ulgi począwszy od miesiąca, w którym dziecko na

37 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2018 r., II FSK 1180/16, LEX nr 2533535.

38 Od 1 lipca 2022 r. w rozumieniu art. 6 ust. 4e pkt 1 u.p.d.o.f.

39 Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2018 r., II FSK 976/16, LEX nr 2503345.

40 Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2018 r., II FSK 976/16, LEX nr 2503345 i wyrok NSA z dnia 2 marca 2017 r., II FSK 269/15, LEX nr 2233057.

podstawie orzeczenia sądu zostało umieszczone w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie lub wstąpiło w związek małżeński. Organy podatkowe uznają<sup>41</sup>, że podatnik traci prawo do ulgi w sytuacji, gdy instytucją zapewniającą całodobowe utrzymanie jest taka instytucja spośród wymienionych w u.s.r., która nie nakłada w związku z przebywaniem w niej dziecka obowiązku ponoszenia jakichkolwiek opłat za jego utrzymanie<sup>42</sup>.

### Wysokość ulgi na dzieci

Ulga przyznawana jest, co do zasady, w okresach miesięcznych. Zgodnie z art. 27f ust. 2 u.p.d.o.f. wysokość ulgi za każdy miesiąc, w którym podatnik wykonywał władzę rodzicielską, sprawował opiekę lub pełnił funkcję rodziny zastępczej, wynosi: 92,67 zł na pierwsze dziecko, 92,67 zł na drugie dziecko, 166,67 zł na trzecie dziecko i 225 zł na czwarte i każde kolejne dziecko. Warunkiem prawa do wyższych kwot odliczeń jest jednoczesne wykonywanie władzy rodzicielskiej (sprawowania opieki, pełnienia funkcji rodziny zastępczej) w stosunku do dwojga lub większej liczby dzieci. Przepisy u.p.d.o.f. nie precyzują, jak długo musi być wykonywana władza rodzicielska w danym miesiącu, aby ulga przysługiwała, stąd też należy uznać, że wystarczy jeden dzień w danym miesiącu.

Podkreślenia wymaga, że w sytuacji sprawowania władzy rodzicielskiej nad jednym dzieckiem prawo do ulgi uzależnione jest od spełnienia przez podatnika (podatników) kryterium dochodowego. Aby w takich okolicznościach móc odliczyć ulgę, suma dochodów nie może przekroczyć 112 000 zł w odniesieniu do osób pozostających przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i osób samotnie wychowujących dziecko oraz 56 000 zł w odniesieniu do osób niepozostających w związku małżeńskim (w tym również przez część roku podatkowego). Ustawodawca na gruncie ulgi ustanawia *ius specialis* w zakresie definicji osoby pozostającej w związku małżeńskim, ponieważ za taką nie uważa osoby, w stosunku do której orzeczono separację, oraz osoby, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Osoby takie korzystają z limitu dochodów wynoszącego 56 000 zł (art. 27f ust. 2 pkt 1 lit. b w zw. z art. 27f ust. 2d u.p.d.o.f.).

41 Np. interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 1 czerwca 2015 r., IBPBII/1/4511-239/15/DP oraz Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 czerwca 2014 r., ITPB2/415-333/14/MU.

42 T. Janicki, *Ulga prorodzinna jako jeden z instrumentów polityki prorodzinnej państwa*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12, s. 9.

W kontekście ww. limitów za dochód uważa się sumę dochodów, w odniesieniu do których mają zastosowanie: art. 27 u.p.d.o.f. (skala podatkowa), art. 30b u.p.d.o.f. (dochody giełdowe i niektóre inne dochody kapitałowe) oraz art. 30c u.p.d.o.f. (dochody z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowane według jednolitej stawki 19%). Sumę tych dochodów pomniejsza się o wartość zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne (art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a u.p.d.o.f.).

Okazuje się, że odniesienie limitu dochodów uprawniającego do skorzystania z ulgi na jedno dziecko do sumy dochodów małżonków (112 000 zł) nie zawsze jest korzystne. Taki wniosek płynie z tezy wyroku NSA z 10 czerwca 2016 roku<sup>43</sup>, która brzmi: „jeśli w danym roku żona miała dochód niższy niż 56 000 zł, ale razem z mężem zarobili więcej niż 112 000 zł, to żadnemu z nich nie przysługuje ulga prorodzinna”. Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stoi na stanowisku, że przy ustalaniu wysokości dochodów na potrzeby weryfikacji kryterium dochodowego nie bierze się pod uwagę straty poniesionej z danego źródła przychodów<sup>44</sup>. Wspomniane kryterium dochodowe nie ma zastosowania do podatników sprawujących władzę rodzicielską jednocześnie nad dwojgiem lub większą liczbą dzieci. W takich okolicznościach ulga przysługuje na każde dziecko bez względu na wysokość uzyskiwanych dochodów.

Na mocy art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. kwota odliczenia z tytułu ulgi dotyczy obojga rodziców, opiekunów prawnych albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Okoliczność ta nie stanowi problemu w sytuacji, gdy ww. osoby rozliczają podatek wspólnie, natomiast w sytuacji odrębnego rozliczenia podatkowego osoby te powinny porozumieć się, w jakiej proporcji z ulgi skorzystają. Porozumienie może przewidywać równy lub nierówny podział ulgi, w tym możliwość ustalenia, że ulga w całości zostanie uwzględniona tylko przez jednego podatnika.

Częstym problemem, który rozstrzygały sądy administracyjne, był sposób podziału ulgi, gdy osoby uprawnione (m.in. małżonkowie) nie osiągnęły porozumienia co do jej rozliczenia. Orzecznictwo w tej materii jest jednolite – w przypadku braku zgodnego podziału ulgi uzasadniony jest podział tej ulgi po połowie<sup>45</sup>. Sądy administracyjne rozstrzygały także sprawy polegające na jednostronnej

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2016 r., II FSK 1509/14, LEX nr 2052423.

<sup>44</sup> Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 maja 2017 r., 2461-IBPB-2-2.4511.114.2017.1.AR.

<sup>45</sup> Np. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 623/15, Legalis nr 1605433; wyrok NSA z 26 lipca 2016 r., II FSK 1420/15, Legalis nr 1537289 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 października 2013 r., I SA/Bd 561/13, Legalis nr 793721.

zmianie proporcji odliczenia ulgi przez podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 lipca 2016 roku orzekł, że:

Jednostronna zmiana tej proporcji przez któregokolwiek z rodziców dziecka, dokonana **przed upływem** ustawowego terminu do złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy, upoważnia organ podatkowy do przyjęcia równego podziału ulgi. Taka sytuacja oznacza bowiem brak zgody na rozliczanie omawianej ulgi na dotychczasowych zasadach<sup>46</sup>.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3 kwietnia 2019 r. orzekł, że:

Jednostronna zmiana proporcji, w jakiej podatnik chce skorzystać ze swojego prawa do ulgi prorodzinnej, dokonana **po upływie** ustawowego terminu do złożenia zeznania podatkowego, nie upoważnia organów podatkowych do przyjęcia równego podziału ulgi. Skoro bowiem możliwość ustalenia przez podatników dowolnej proporcji kwoty ulgi na dziecko, przypadającej na każdego z nich, wymaga zgodnego działania, to także zmiana tej proporcji, czyli oświadczenia o sposobie jej rozliczenia, również musi być dokonana zgodnie przez nich oboje<sup>47</sup>.

Wydaje się, że przedstawione powyżej wątpliwości interpretacyjne związane z art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. w przypadku braku porozumienia co do stosowania ulgi na dzieci rozwiewa brzmienie tego przepisu nadane przez Polski Ład z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2022 roku. Obecnie ustawodawca precyzuje, że:

W przypadku braku porozumienia między podatnikami, którzy zgodnie z rozstrzygnięciem sądu wspólnie wykonują władzę rodzicielską nad małoletnim dzieckiem po rozwodzie lub w trakcie separacji (piecza naprzemienna), lub gdy miejsce zamieszkania dziecka jest takie samo jak miejsce zamieszkania obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim – kwotę tę podatnicy odliczają w częściach równych. W pozostałych przypadkach odliczenie w wysokości 100% stosuje podatnik, u którego dziecko ma miejsce zamieszkania w rozumieniu ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

W art. 27f ust. 3 u.p.d.o.f. ustawodawca zawarł regulację, która znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy w tym samym miesiącu kalendarzowym różne osoby mają prawo do ulgi w odniesieniu do danego dziecka. W takich okolicznościach podatnikowi przysługuje odliczenie w wysokości 1/30 kwoty ulgi za dany miesiąc za każdy dzień sprawowania pieczy nad dzieckiem. Przedstawiony powyżej sposób obliczenia

46 Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2016 r., II FSK 447/16, Legalis nr 1511665.

47 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019 r., II FSK 1281/17, Legalis nr 1899790. Takie same rozstrzygnięcia zapadły również w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 8 lutego 2017 r., I SA/Ol 881/16, Legalis nr 1567509 oraz w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 14 grudnia 2016 r., I SA/Gd 836/16, Legalis nr 1593219.



ulgi będzie stosowany, gdy np. przez część miesiąca nad dzieckiem sprawowana była władza rodzicielska oraz piecza w ramach rodziny zastępczej, czy też rozwiedzeni rodzice dziecka sprawują nad nim opiekę naprzemienną. Na przykład w lutym 2020 roku dwoje małoletnich dzieci mieszkało od 1 do 10 lutego z ojcem, a przez resztę miesiąca z matką. W takich okolicznościach ojcu za luty 2020 roku przysługuje  $2 \times 10/30 \times 92,67$  zł ulgi (61,78 zł), a matce  $2 \times 19/30 \times 92,67$  zł ulgi (117,38 zł).

Na podstawie art. 27f ust. 8 u.p.d.o.f., który wszedł w życie 1 stycznia 2015 roku, podatnikowi, który z uwagi na niskie dochody, nie mógł odliczyć od podatku całej należnej mu kwoty ulgi, przysługuje dodatkowe wsparcie finansowe w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą należnej mu ulgi a kwotą faktycznie przez niego odliczoną w zeznaniu podatkowym<sup>48</sup>. Niemniej jednak ww. wsparcie finansowe, zgodnie z art. 27f ust. 9 pkt 1–3 u.p.d.o.f., nie może być wyższe niż łączna kwota składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wskazanych w tych przepisach<sup>49</sup>.

## Wnioski

W dobie panującego w Polsce kryzysu demograficznego, który stopniowo pogłębia się od połowy lat 80. XX wieku<sup>50</sup>, poszukiwanie rozwiązań wpływających na zwiększenie współczynnika dzietności powinno być traktowane jako jeden z ważniejszych obowiązków władz publicznych. Przeciwdziałanie starzeniu się społeczeństwa jest w istocie próbą zapobieżenia m.in. załamaniu rynku pracy, systemu emerytalnego oraz opieki zdrowotnej. Racjonalna polityka podatkowa z elementami prorodzinnymi stanowi emanację konstytucyjnej zasady ochrony małżeństwa i rodziny oraz sprzyja realizacji zasady równości i sprawiedliwości podatkowej<sup>51</sup>. W związku z tym nie budzi zastrzeżeń aksjologiczna motywacja obowiązywania ulgi na dzieci, ponieważ finansowe (w tym podatkowe) zachęty do posiadania potomstwa są przejawem troski państwa o strukturę demograficzną społeczeństwa.

48 Szerzej na temat faktycznej możliwości rozliczenia ulgi na dzieci w kontekście wysokości uzyskiwanych przez podatników dochodów: R. Budlewska, *Ulga na dzieci jako instrument realizacji polityki prorodzinnej w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia” 2016, nr 50, s. 725–734.

49 J. Marciniuk, *Komentarz do art. 27f*, w: J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, <https://legalis.pl> (dostęp 1.06.2023).

50 J. Balicki, *Uwarunkowania i skutki kryzysu demograficznego w Polsce*, „Teologia i Moralność” 2010, nr 7, s. 20.

51 I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2, s. 146–147.

Dotychczasowy kształt ulgi w połączeniu z innymi instrumentami polityki prorodzinnej państwa nie przynoszą zadowalających rezultatów w zakresie zwiększenia ilości urodzeń<sup>52</sup>. Pomimo tego, że ulga na dzieci jest adresowana do licznej grupy podatników, nie jest ona znaczącą preferencją podatkową. Przeanalizowana konstrukcja prawna zawiera liczne mankamenty.

Po pierwsze ulga sprzężona jest jedynie z podatkiem obliczanym według skali podatkowej (art. 27 u.p.d.o.f.). Podatnicy uzyskujący wyłącznie dochody opodatkowane na innych zasadach są w tym kontekście pominięci. Godnym rozważenia jest rozszerzenie zakresu dochodów, od których podatek może być pomniejszony o ulgę.

Po drugie, prawo do ulgi przy wychowywaniu jednego dziecka uzależnione jest od kryterium dochodowego, które od wprowadzenia go w 2013 roku nie było waloryzowane. Podobnie wysokość ulgi pozostaje na tym samym poziomie od 2015 roku, a w przypadku ulgi na pierwsze i drugie dziecko nawet od 2007 roku. Należy zastanowić się nad wprowadzeniem mechanizmu waloryzacji tych kwot, chociażby o wskaźnik inflacji.

Po trzecie, zdaniem organów podatkowych prawa do ulgi nie mają osoby sprawujące faktyczną opiekę nad niespokrewnionymi, pełnoletnimi osobami takiej opieki wymagającymi z uwagi na wąskie rozumienie obowiązku alimentacyjnego. W tym zakresie warto odnotować jednak orzeczenia sądowe, które przełamują tę linię interpretacyjną. Społeczna funkcja ulgi powinna skłonić ustawodawcę do objęcia nią także takiej kategorii osób.

Na aprobatę zasługuje znaczne podwyższenie przez ustawodawcę kryterium dochodowego, po przekroczeniu którego podatnik traci prawo do ulgi na pełnoletnie, lecz wciąż uczące się dziecko, do kwoty dwunastokrotności renty socjalnej (limit w 2022 r. wynosi 16 061,28 zł). Cieszy również, że kwota ta powinna corocznie wzrastać wraz ze wzrostem kwoty renty socjalnej (jest to jednakże uzależnione od przeciętnego wynagrodzenia). Ulga prorodzinna po likwidacji ww. mankamentów byłaby pożyteczniejszą instytucją prawną.

## Bibliografia

- Balicki J., *Uwarunkowania i skutki kryzysu demograficznego w Polsce*, „Teologia i Moralność” 2010, nr 7.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ulga prorodzinna – zeznanie roczne za rok 2009*, „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 3.

---

52 Rocznik Demograficzny, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2022, s. 250.

- Budlewska R., *Ulga na dzieci jako instrument realizacji polityki prorodzinnej w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia” 2016, nr 50.
- Doroszewski W. (red.), *Słownik języka polskiego*. Warszawa 1996–1997.
- Goettel A., Goettel M., *Zmiany prorodzinne w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4.
- Janicki T., *Ulga prorodzinna jako jeden z instrumentów polityki prorodzinnej państwa*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12.
- Jędrejek G., *Komentarz do art. 145*, w: G. Jędrejek (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2020.
- Kalus S., *Komentarz do art. 10*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, M. Frasz, M. Habdas (red.), Warszawa 2020.
- Marciniuk J., *Komentarz do art. 27f*, w: R. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Rękas M., *Ulga na dzieci jako instrument polityki rodzinnej a niska dzietność w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 451.
- Sokołowski T., *Prawo rodzinne. Zarys wykładu*, Poznań 2008.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2.

## The child tax credit as an example of the state's family policy

### Abstract

The child tax credit is a tax relief under the Polish Personal Income Tax system. The purpose of this paper is to present this tax preference. Authors try to reach this objective by a detailed analysis of relevant legal provisions and jurisprudence. The main thesis of the article is that the child tax credit could have a positive impact on the birth rate in Poland provided that certain changes are introduced. In our conclusions we identify four shortcomings of the child tax credit:

- 1) the child tax credit is available only for taxpayers who pay PIT on general terms;
- 2) the child tax credit for only one child depends on the income criterion which has not been indexed since 2013;
- 3) the value of the child tax credit is negligible and its amount has not changed since 2015;
- 4) taxpayers who care for unrelated, disabled and adult persons do not have the right to the child tax credit because of the tax authorities' narrow understanding of the maintenance obligation.

Authors formulate proposals for solutions of the said shortcomings. An analysis of legal acts, relevant literature and court decisions is the primary research method employed in this paper.

**Keywords:** Personal Income Tax, tax, stimulation of demographic growth

#### CYTOWANIE

Mańczyk P., Wróblewska D., *Ulga na dzieci – analiza konstrukcji prawnej oraz przegląd orzecznictwa sądowego*, „Acta Iuris Stetinensis” 2024, nr 1 (47), 43–61, DOI: 10.18276/ais.2024.47-03.