

Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu

PIOTR KOBYSKI
ORCID: 0000-0002-0345-904X
p.kobylski@uthrad.pl

Problematyka ulg podatkowych. Założenia i efekty przyjęcia Polskiego Ładu 2.0

The Issue of Tax Reliefs: Assumptions and Effects of the Adoption of the Polish Deal 2.0

WPROWADZENIE

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu ulg podatkowych na przykładzie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹, zwanej popularnie Polskim Ładem 2.0. Ten akt prawny stał się odpowiedzią ustawodawcy na liczne błędy i niejasności przełomowej zmiany systemu podatkowego – tzw. Polskiego Ładu², a zwłaszcza na ważne z punktu widzenia praktyki kwestie wpływu przepisów tej ustawy na wykładnię oraz ich stosowanie względem osób fizycznych. Nowe regulacje miały zapewnić trwałość, spójność i przejrzystość rozwiązań podatkowych³. Celowi temu miały służyć także zabiegi legislacyjne poświęcone ulgom podatkowym. Bardzo szybko okazało się, że Polski Ład 2.0 to przejaw zmiany dokonywanej w trakcie roku podatkowego. Tymczasem w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego powszechny stał się pogląd o zakazie wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego jako uszcze-

¹ Dz.U. 2022, poz. 1265, dalej: Polski Ład 2.0.

² 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), dalej: Polski Ład, Polski Ład 1.0.

³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 2186, Warszawa 2022, s. 2.

gólowienie zasady zaufania obywatela do państwa i ochrony bezpieczeństwa prawnego⁴. Fakt, że reguła ta nie ma charakteru absolutnego, nie ma znaczenia, ponieważ dotyczy – jak trafnie zauważa R. Dowgier – głównie podatków o tzw. stanie otwartym, czyli podatków dochodowych, których ustalenie jest możliwe dopiero po zakończeniu roku podatkowego⁵. Biorąc powyższe pod rozwagę, ustawodawca powinien – kształtując model systemu podatkowego dla danego roku podatkowego – przypisać określone ramy czasowe, w których obywatel będzie mógł dokonywać określonych rozliczeń podatkowych w duchu reguł, które pozwolą mu przewidzieć skutki tych poczynań. Innymi słowy, chodzi o stworzenie czytelnych i transparentnych barier bezpieczeństwa prawnego dla podatnika, by ewentualne zmiany regulacji prawnych nie wpłynęły negatywnie na poziom ochrony jego praw nabytych. Jak trafnie zauważa A. Hanusz, rozwój stosunków społecznych, a przede wszystkim gospodarczych, sprawia, że zmiany regulacji prawnych stają się nieuchronne⁶. Tym bardziej zmiany w prawie podatkowym powinny wpisywać się w system oficjalnie aprobowanego w państwie systemu wartości, którego odzwierciedleniem są normy konstytucyjne. W przeciwnym wypadku dochodzi do ocen pozaprawnych, które mogą powodować dowolność stosowania prawa. Przepisy prawa powinny być sformułowane w sposób jasny i niebudzący wątpliwości co do treści wyrażonej normy, a ich potencjalna wykładnia celowościowa i systemowa nie może prowadzić do zaburzenia wykładni językowej.

Generalnie rzecz biorąc, trzeba stwierdzić, że w literaturze przedmiotu można spotkać się z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi ulg podatkowych, jednak tytułowe zagadnienie w ujęciu Polskiego Ładu 2.0 potraktowano dość fragmentarycznie. Wybór przedmiotu analizy podyktowany został zatem luką w literaturze prawa. Stanowi to dodatkową przesłankę uzasadniającą podjęcie wskazanych zadań badawczych.

Tytułowa problematyka wzbudza wiele wątpliwości. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się nad oceną systemu ulg podatkowych na przykładzie Polskiego Ładu 2.0. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ mają wymienione powyżej regulacje prawne dla ustalenia zakresu ich oddziaływania na obywateli. Przedstawiona problematyka pociąga za sobą nieuchronność analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod względem charakteru zmian, ale również problemów praktycznych z tym związanych. Celem opracowania jest przedstawienie obowiązujących standardów tworzenia prawa na przykładzie wybranych ulg podatkowych.

⁴ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, LEX nr 1344386.

⁵ R. Dowgier, *Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2010, z. 7, s. 250.

⁶ A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8, s. 3.

ULGA PODATKOWA

Skomplikowane stosunki prawne, jakie wynikają z zastosowania ulgi podatkowej, wymagają wyjaśnienia jej istoty. Warto zauważyć, że stanowi ona element konstrukcji podatku⁷. Poza tym w nauce prawa podkreśla się, że określona struktura prawna może zostać zakwalifikowana do kategorii ulg, o ile stanowi wyjątek od reguły⁸. Innymi słowy, wyłącznie pewne podmioty znajdujące się w określonych przepisami prawnymi sytuacjach będą mogły z niej skorzystać⁹. Pojęcie ulgi podatkowej zdefiniowane zostało w art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰, który stanowi, że przez ulgi podatkowe rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. Wynika z tego, że ustawodawca w sposób zamierzony połączył zwolnienia, odliczenia, obniżki czy zmniejszenia z metodą obliczenia podatku. Bez wątplenia zatem pojęcie ulgi posiada dość szeroki zakres znaczeniowy, choć omawiana definicja nie obejmuje zwolnień podmiotowych¹¹, gdzie nie dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, lecz do zrezygnowania z obowiązku zapłaty od konkretnych podmiotów. W literaturze przedmiotu przyjęto, że tak sformułowane rozumienie ulgi podatkowej nie może być stosowane wprost¹². Nie zmienia to jednak faktu, że w ten sposób prawodawca przypisał określone funkcje tak rozumianej uldze podatkowej – obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Należy zauważyć, że przywołane obniżenie stanowi zasadę przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, mimo że ustanowiono prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, tym samym

⁷ M. Popławski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe*. Art. 1–119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 111. Inną instytucją prawa podatkowego jest ulga w zapłacie podatku, która ma charakter *stricto* uznaniowy i odnosi się do wszystkich podatników.

⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 160.

⁹ Tak m.in. wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., II FSK 1073/15, LEX nr 2315834; wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I GSK 775/16, LEX nr 2737550; wyrok NSA z dnia 2 października 2020 r., II FSK 1471/18, LEX nr 3212391.

¹⁰ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm., dalej: o.p.

¹¹ W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 34–35.

¹² A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1–2, s. 109. Brak bezpośredniego stosowania pojęcia ulgi podatkowej w innych ustawach podatkowych wynika z faktu, że zostało sformułowane w słowniczku pojęciowym jedynie na potrzeby Ordynacji podatkowej.

odstępując od klasycznego modelu podatku od wartości dodanej¹³. W związku z tym uzyskanie ulgi podatkowej polega na dokonaniu korekty podstawy opodatkowania, skorzystaniu z obniżonej stawki podatkowej lub dokonaniu korekty wyliczonego już podatku. W nauce prawa podatkowego podkreśla się, że ulga podatkowa w założeniu ustawodawcy ma być zasadniczo wsparciem określonych grup podatników lub szczególnych rodzajów działalności nie za pośrednictwem transmisji ze środków budżetu państwa, lecz przez redukcję wysokości zobowiązania podatkowego bądź jego zupełne zniesienie¹⁴.

Analizując tytułowe zagadnienie, pewne problemy interpretacyjne może wywoływać relacja ulgi podatkowej do zwolnienia podatkowego. Wydaje się jednak, że z uwagi na strukturę prawną zwolnienie należy zaliczyć do szerokiej kategorii ulg podatkowych. Co więcej, pojęcie zwolnienia podatkowego przez pryzmat art. 6 pkt 3 o.p. nabiera cech i funkcji ulgi podatkowej, stając się elementem konstrukcji podatku¹⁵. Nie można przy tym tracić z pola widzenia aspektu konstytucyjnego¹⁶. Otóż art. 217 Konstytucji RP „nie oznacza, jakoby obowiązkiem ustawodawcy nakładającego podatek było jednoczesne wprowadzenie ulg i zwolnień od tego podatku. Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego organy władzy publicznej, mając szeroki zakres wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, dysponują możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego”¹⁷.

Rekapitułując w ślad za A. Gomułowiczem, należy stwierdzić, że pojęcie ulgi podatkowej charakteryzuje postać następstwa – skutku, do jakiego ma doprowadzić określona ulga. Jeśli przywołany skutek nie nastąpi, nie dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania bądź obniżenia wysokości podatku – wówczas zwolnienia, odliczenia, obniżenia i zmniejszenia, z których korzyść odnosi

¹³ J. Witkowska, *Pojęcie ulgi podatkowej jako sankcji pozytywnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1, s. 115.

¹⁴ L. Bielecki, *Sankcje i preferencje w prawie podatkowym a problematyka funkcji prawa podatkowego. Aspekty teoretyczno-prawne*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guścióra, M. Munnich, A. Zdunek, Lublin 2015, s. 259–261.

¹⁵ Por. A. Kaźmierski, *Meritum. Podatki 2022*, Warszawa 2022, s. 26. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 18 czerwca 2009 r. (I SA/Go 265/09, LEX nr 510647) m.in. stwierdził, że ulga podatkowa na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej nie przeczy tezie, iż zwolnienie i ulga to różne instytucje z zakresu prawa podatkowego.

¹⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹⁷ M. Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008, s. 800.

określony podmiot na mocy szczegółowych przepisów prawa podatkowego, nie mają wymiaru ulgi podatkowej¹⁸.

WYBRANE ZAŁOŻENIA POLSKIEGO ŁADU 2.0

Problematyka ulg podatkowych wprowadzonych przez Polski Ład 2.0 związana ze zmianami obszaru prawa daninowego jest skomplikowana i jej wyczerpujące przedstawienie przekraczałoby zakres tematyczny tego opracowania. Ograniczono się więc do trzech wybranych przypadków, które wpływają w istotnym stopniu na interes podatnika, a szerzej – na system prawa podatkowego.

Z punktu widzenia woli utrzymania trwałości rozwiązań podatkowych dziwi to, że projektodawca przesądził o uchyleniu tzw. ulgi dla klasy średniej. Z jednej strony uzasadniono to obniżeniem stawki podatkowej w trakcie roku podatkowego, z drugiej zaś ustawodawca pozbawił *ex post* ulgi podatkowej obywateli, którzy uzyskują roczne przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy w wysokości mieszczącej się w przedziale 68 412 zł do 133 692 zł¹⁹. W istocie skorzystanie z ulgi sprowadzało się do obniżenia podstawy opodatkowania o określoną kwotę. Projektodawca uznał jednak, że jej mechanizm jest niespójny i komplikuje system podatkowy. Bez wątplenia ulga ta wywoływała wiele kontrowersji, chociażby z tej przyczyny, że podatnicy będący pracownikami nie mieli pewności z jej korzyści w momencie przekroczenia rocznego limitu uprawniającego do ulgi w związku m.in. z otrzymaniem premii. Obawiano się bowiem późniejszych dopłat w ramach zeznania PIT²⁰. Przedstawione rozwiązanie legislacyjne budzi wątpliwości, mając na uwadze zasadę niepogarszania sytuacji obywatela w trakcie roku podatkowego, o czym w dalszej części artykułu.

Kolejnym zabiegiem ustawodawcy, który niewątpliwie wpływa na zjawisko optymalizacji podatkowej, jest „uszczelnienie” tzw. ulgi na zabytki. W ten sposób dokonano istotnej zmiany w treści art. 26hb ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹. Zakładał on pierwotnie m.in. odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków ponoszonych przez podatników na zakup zabytkowych obiektów. Obecnie projektodawca uznał, że podstawą odliczenia dla tej ulgi będą wydatki poniesione:

¹⁸ A. Gomułowicz, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010, s. 126.

¹⁹ Zob. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, Warszawa 2021, s. 7.

²⁰ D. Jabłoński, *Polski Ład: Koniec z ulgą dla klasy średniej*, 2022, <https://www.rp.pl/podatki/art37108711-polski-lad-koniec-z-ulga-dla-klasy-sredniej> (dostęp: 28.12.2022).

²¹ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2647, ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

- 1) w roku podatkowym na wpłaty na fundusz rentowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej utworzony, zgodnie z odrębnymi przepisami, dla zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w ewidencji zabytków,
- 2) na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków²².

Co ważne, warunkiem formalnym skorzystania z tej ulgi jest uzyskanie pozwolenia wojewódzkiego konserwatora zabytków na prowadzenie prac konserwatorskich, prac restauratorskich lub robót budowlanych przy tym zabytku oraz po poniesieniu takiego wydatku uzyskanie zaświadczenia wojewódzkiego konserwatora zabytków potwierdzającego wykonanie tych prac lub robót²³. Taki zabieg ma wyeliminować wykorzystanie ulgi na zabytki „przez zazwyczaj bardzo zamożnych podatników na zakup zabytkowych obiektów”²⁴. W tym miejscu warto zauważyć pewną niekonsekwencję ustawodawcy. W omawianej zmianie zachowano bowiem prawa nabyte do odliczenia wydatków określonych w art. 26hb ust. 1 pkt 2 i 3 w brzmieniu Polskiego Ładu 1.0. do wydatków poniesionych do końca 2022 r., choć ulga dla klasy średniej została zlikwidowana *de facto* bez zachowania praw nabytych. Jak trafnie zauważa R. Dowgier, ochrona praw słusznie nabytych jest jedną z fundamentalnych zasad wchodzących w skład polskiego systemu prawnego i ma zastosowanie również w prawodawstwie podatkowym²⁵. Należy dodać, że jej przestrzeganie ma istotne znaczenie dla stanu świadomości prawnej podatników, którzy w przypadku odebrania im swoich przywilejów podatkowych mogą stracić respekt dla idei prawa, nie odnajdując w działaniach ustawodawcy prawidłowo funkcjonującego systemu źródła swoich praw²⁶.

W obliczu poczynionych uwag nie sposób pominąć przywrócenia preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci (rodzica, opiekuna prawnego) i uchylecia tzw. ulgi 1500 zł²⁷. Zastępowały one dotychczasowy mechanizm korzystnego rozliczenia, wykluczając faworyzowanie samotnych rodziców względem małżeństw w związku z zasadniczym podwyższeniem kwoty wolnej od podatku. Zupełne zdziwienie wzbudziła ta inicjatywa, tym bardziej że – jak słusznie zauważył Rzecznik Praw Obywatelskich – nie podlegała żadnym konsultacjom, wprowadzona została bez dokonywania analiz i oceny

²² Od dnia 1 stycznia 2023 r.

²³ Poza tym pkt 1 ust. 2 art. 26hb u.p.d.o.f. przewiduje, że podatnik musi być w momencie poniesienia wydatku właścicielem lub współwłaścicielem zabytku nieruchomego.

²⁴ Uzasadnienie rządowego projektu..., Druk nr 2186, s. 13.

²⁵ R. Dowgier, *op. cit.*, s. 251.

²⁶ Zob. M. Wyrzykowski, *Zasada demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, Warszawa 1998, s. 8–87.

²⁷ Uchyłono art. 27ea u.p.d.o.f.

skutków regulacji²⁸, a także usunęła z porządku prawnego zasady opodatkowania dla osób samotnie wychowujących dzieci, które funkcjonowały niemal od początku obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ostatecznie projektodawca przywrócił Polskim Ładem 2.0 przywołane preferencje, choć w zmodyfikowanej postaci²⁹. Aktualnie podatek jest ustalany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci. W rezultacie na zmianach skorzystają podatnicy osiągający odpowiednio wyższe zarobki. Co ciekawe, tak obliczona danina może pozwolić nawet na uniknięcie zastosowania wyższej stawki podatkowej przy przekroczeniu progu podatkowego³⁰. Brak jest jednak uzasadnienia dla całkowitego wykluczenia osób sprawujących opiekę naprzemienną z prawa do skorzystania z powyższych preferencji podatkowych³¹, zwłaszcza mając na uwadze zauważalny kierunek doktryny³² i orzecznictwa sądów administracyjnych³³.

PRAKTYKA STOSOWANIA PRAWA

Założenia prawodawcy powinny być realne i poparte konkretami, ponieważ ogólnikowe sformułowania nie są wystarczające. Należy oczekiwać racjonalnych i przekonujących wyjaśnień, dlaczego projektodawca naruszył zasadę ochrony praw nabytych oraz pozbawił osoby sprawujące opiekę naprzemienną możliwości korzystania z preferencyjnego rozliczenia. Generalnie rzecz biorąc, w przypadku rozstrzygnięcia między różnymi wariantami interpretacyjnymi przepisów organy powinny stosować rezultat najbardziej korzystny dla podatnika. Tak nakazuje zasada *in dubio pro tributario*³⁴. Problem jednak w tym, że ustawodawca naruszył zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Struktura omówionych powyżej rozwiązań legislacyjnych powoduje rygorystyczne podejście i trudności w uzyskaniu takiej „ulgi”.

²⁸ Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich do Marszałka Senatu z dnia 18 maja 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-05/Do_Senatu_samotni_rodzice_podatki_18.05.2022.pdf (dostęp: 29.12.2022), s. 2.

²⁹ Artykuł 6 ust. 4c–4h u.p.d.o.f.

³⁰ K. Demska, *Polski Ład: Zmieniły się zasady rozliczeń samotnych rodziców*, 2022, <https://www.rp.pl/podatki/art37108741-polski-lad-zmieniily-sie-zasady-rozliczen-samotnych-rodzicow> (dostęp: 29.12.2022).

³¹ Artykuł 6 ust. 4f u.p.d.o.f.

³² W. Nykiel, *op. cit.*, s. 25; K. Janczukowicz, *Naprzemienna opieka rodziców nad dzieckiem a preferencyjne rozliczanie PIT osoby samotnie wychowującej dziecko*, LEX/el. 2021.

³³ Zob. wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, LEX nr 2261656; wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., II FSK 383/20, LEX nr 3012098; wyrok NSA z dnia 6 maja 2021 r., II FSK 412/19, LEX nr 3184617.

³⁴ Wprowadzona w art. 2a o.p. ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015, poz. 1197).

Poza tym istnieją poważne wątpliwości, czy faktycznie zmiany wprowadzone Polskim Ładem 2.0 nie spowodują pogorszenia sytuacji podatkowej obywateli. Zastąpienie ulgi dla klasy średniej obniżeniem stawki podatku dochodowego od osób fizycznych z 17% do 12% może nie zrekompensować choćby ewentualnych strat w przypadku nauczycieli akademickich. Warto zauważyć, że wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych³⁵. E. Wiszniowski słusznie zaznacza, że w takim razie *de facto* całość obowiązków nauczyciela akademickiego ma charakter twórczy³⁶. Oznacza to, że nauczyciele akademicy mogą stosować 50% kosztów uzyskania przychodów od całości wynagrodzenia³⁷. Potwierdza to także praktyka interpretacyjna Krajowej Informacji Skarbowej³⁸. W związku z tym istnieje realne ryzyko, że tacy podatnicy mogą stracić w porównaniu do Polskiego Ładu 1.0, który gwarantował dodatkowo ulgę dla klasy średniej. Wprawdzie w ujęciu projektodawcy na taką okoliczność został przygotowany tzw. hipotetyczny podatek z uwzględnieniem ulgi dla klasy średniej, który zapewni zwrot różnicy³⁹, lecz z art. 18 Polskiego Ładu 2.0 wynika, że taki zabieg legislacyjny został zagwarantowany jedynie w rozliczeniu za 2022 r.

Istotne znaczenie w toku porównywania analizowanych instytucji prawno-podatkowych należy przypisać również kwestii ulgi na zabytki. W ujęciu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej przepisy Polskiego Ładu pozwoliły na to, że „podmiot, który poniesie wydatki na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym, może odliczyć 50% tych wydatków od podstawy opodatkowania z tytułu ulgi na zabytki, niezależnie od tego, czy i w jaki sposób rozliczył te wydatki w kosztach uzyskania przychodów”⁴⁰. Bez wątpienia zatem omówione zmiany stały się nieodzowne. Poza tym zgodnie z panującą tendencją, by pozostawić swobodę i pozwolić na to, by to organ stosujący prawo ostatecznie wypełnił luki w prawie, Krajowa Informacja Skarbowa

³⁵ Artykuł 116 ust. 7 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. 2022, poz. 574, ze zm.).

³⁶ E. Wiszniowski, *Koszty uzyskania przychodów nauczyciela akademickiego z tytułu umowy o pracę*, Szczecin 2019, https://wir.ue.wroc.pl/docstore/download/@UEWRbe35d57693ba-4ba88163d5bb1d70c729/Wiszniowski_Koszty_uzyskania_przychodow_nauczyciela_referat.pdf (dostęp: 29.12.2022), s. 7.

³⁷ Na mocy art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodu z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych wynoszą 50% uzyskanego przychodu.

³⁸ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 marca 2019 r., 0112-KDIL303.4011.14.2019.1.MM.

³⁹ Uzasadnienie rządowego projektu..., Druk nr 2186, s. 12.

⁴⁰ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lipca 2022 r., 0115-KDIT3.4011.368.2-22.1.AW.

przesądziła także, że wydatki poniesione na zakup materiałów budowlanych podlegają omawianej uldze.

Można w tym miejscu przypomnieć stanowisko R. Mastalskiego, zgodnie z którym wykładni celowościowej nie można oddzielać od innych rodzajów wykładni, w szczególności od wykładni językowej⁴¹. Otóż pozbawienie mocy obowiązującej art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f. spowodowało, że z preferencji dla osób samotnie wychowujących dzieci nie może skorzystać osoba, która wychowuje dziecko wspólnie z drugim rodzicem w przypadku opieki naprzemiennnej. Wykładnia obowiązujących przepisów jest dość klarowna. W tym ujęciu samodzielna opieka nad dziećmi nie jest tożsama z samotną opieką. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej przyjęcie odmiennej interpretacji naruszałoby istotę wprowadzenia takiej ulgi, z której ma wprost wynikać, że projektodawca adresował ją jedynie do osób, które samotnie opiekują się dziećmi, mając określony status cywilny. Skoro wszelkie ulgi i zwolnienia podatkowe stanowią wyjątek od generalnej zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., to według Krajowej Informacji Skarbowej również skorzystanie z preferencji podatkowej wymaga spełnienia wszystkich przesłanek wymaganych do jej zastosowania⁴². Problem pojawia się wówczas, gdy należy ustalić, czym dokładnie jest opieka naprzemienna. Otóż prawodawca nie zdecydował się na jej zdefiniowanie, pozostawiając podatnikowi art. 5a ust. 2a ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci⁴³. Skoro nie ma szczegółowych unormowań, nie może to prowadzić do nakładania daniny, a tym bardziej nie może odbierać prawa do skorzystania z ulgi podatkowej. Wydaje się, że doszło tu do nieświadomego naruszenia zasady prawidłowej legislacji, zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasady władztwa daninowego państwa⁴⁴.

PODSUMOWANIE

Mając na uwadze wnioski płynące z niniejszego opracowania, należy stwierdzić, że omówione regulacje prawne pozwalają na jednoznaczną odpowiedź na postawione pytanie o ocenę systemu ulg podatkowych na przykładzie Polskiego Ładu 2.0. Jakkolwiek można polemizować z trafnością przyjętych rozwiązań, to bez wątplenia – ze względu na potrzeby praktyki – nie można odmówić ustawodawcy kompetencji do zmiany zasad przyznawania ulg oraz wyboru kategorii adresatów zwolnionych od podatku⁴⁵. Nie zmienia to jednak ogólnej konkluzji,

⁴¹ R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 35, s. 32.

⁴² Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 września 2022 r., 0114-KDIP3-2.4011.670.2022.2.AC.

⁴³ T.j. Dz.U. 2022, poz. 1577, ze zm.

⁴⁴ Zob. wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.

⁴⁵ Zob. wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, LEX nr 46001.

że rozwiązania legislacyjne w tym zakresie zostały wypracowane w sposób daleki od poziomu, jaki powinien być zachowany w przypadku zasad techniki prawodawczej⁴⁶. Niewątpliwie w tytułowej problematyce istotną rolę odgrywają też kwestie czysto techniczne, związane ze strukturą przepisów ustawowych, które wyznaczają choćby moment ich wejścia w życie, zakreślając okres obowiązywania. W ślad za Rzecznikiem Praw Obywatelskich należy powtórzyć, że swoboda prawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest zarówno zakazem nadawania mocy wstecznej, jak i dokonywaniem zmian w ciągu roku podatkowego⁴⁷. Standardy kultury prawnej gwarantują również pewność i stabilność prawa. W nauce prawa słusznie utrwalił się pogląd Trybunału Konstytucyjnego, że „z demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich działań, niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania decyzji i działań”⁴⁸.

Po przeanalizowaniu przywołanych powyżej ulg podatkowych, należy wyraźnie podkreślić, że Polski Ład 2.0 w żadnej mierze nie respektuje tych zasad. Przemawia za tym przede wszystkim brak dostatecznego przygotowania systemu podatkowego poprzez wprowadzenie do porządku prawnego skomplikowanych rozwiązań, które w założeniu miały go ulepszyć i uprościć. Przywołanych zastrzeżeń jest zbyt wiele, a kwestia przyznanych ulg dla osób fizycznych wzbudziła zdecydowanie za dużo kontrowersji. W zaproponowanej ustawie projektodawca świadomie „wyłącza” dość liczną ilość preferencji podatkowych z Polskiego Ładu, by zastąpić je wątpliwymi pod względem interesu podatnika zabiegami legislacyjnymi, które ostatecznie nakładają na niego wyższy stopień rygorystyki formalnego w dokonywaniu rozliczeń podatkowych. Świadomość ta niestety nie jest wyrazem uzasadnionych obaw co do możliwości sprostania przez podatników dodatkowym wymogom, czego doskonałym przykładem zdaje się być wspomniana trudność interpretacyjna w opiece naprzemiennej. Wyższe wymogi stawiane obywatelom są wprowadzane sukcesywnie do polskiego systemu podatkowego w celu uzyskania określonych korzyści fiskalnych. Nie wchodząc szerzej w podjętą tematykę, można jedynie ograniczyć się do stwierdzenia, że zasadniczo nie przynosi to obecnie „dobrych owoców”. Polski Ład 2.0 *de facto* doprowadził do

⁴⁶ Podstawą dla zbioru tych zasad jest rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2002, nr 100, poz. 908, ze zm.).

⁴⁷ Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 6 lipca 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-07/Do_MF_Polski_Lad_2.0_6.07.2022.pdf (dostęp: 29.12.2022), s. 2; W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005.

⁴⁸ Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, LEX nr 48034.

zapewnienia interesów majątkowych wąskiej grupie społecznej kosztem dobra obywateli i przejrzystości rozwiązań podatkowych. Nie są to wyolbrzymiane argumenty, ponieważ projektodawca przyznał, że tytułowa ustawa ma „naprawiać” jej poprzedniczkę, która weszła w życie zaledwie kilka miesięcy wcześniej⁴⁹.

Należy zarazem docenić znaczenie dorobku orzecznictwa w tym zakresie, coraz częściej bowiem jest to wręcz przesądający głos w sprawie budzącej wątpliwości praktyki. Jak trafnie zauważa D. Dąbek, cechą prawotwórczą posiadają „orzeczenia sądowe, które wprawdzie zapadają w sprawach indywidualnych i są formalnie wiążące tylko w tych sprawach, ale ich treść nie została jednoznacznie wyznaczona przez normę prawną, sąd zmuszony więc był normę prawną doprecyzować lub stworzyć”⁵⁰. Ponadto jest to ważny głos w dyskusji dotyczącej założeń dla wykładni i praktyki stosowania przepisów podatkowych. Przy wykładni przepisów prawa, w tym zwłaszcza przepisów prawa podatkowego, nie powinno się tracić z pola widzenia ani wykładni semantycznej, ani wykładni systemowej czy funkcjonalnej. Nie sposób nie wspomnieć w tym kontekście o celnym spostrzeżeniu J. Brolika, że wykładnia przepisów prawnych ma znaczenie normatywne⁵¹. Jej skutek tworzy z ustawy prawo do jego uzasadnionego zastosowania, a następnie do załatwienia sprawy z zakresu interpretowanego prawa.

Zamykając rozważania nad tytułową problematyką, trzeba podkreślić, że judykatura w żadnym razie nie rozwiąże problemów będących konsekwencją niewystarczającej bądź po prostu błędnej, czego dowodzi niniejsze opracowanie, regulacji. Polski Ład 2.0 jest bowiem jaskrawym przykładem zwolnienia organów państwa z obowiązku zapewnienia bezpieczeństwa prawnego obywateli. Rozwiązania prawne w tym zakresie powinny być na tyle precyzyjne, by podatnicy nie mieli problemów z rozliczeniami. *De lege lata* przepisy Polskiego Ładu 2.0 są zmianą dokonaną w trakcie roku podatkowego, gdyż znajdują zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. w sytuacji, gdy brakuje regulacji, która zapewniałaby co najmniej neutralność podatkową w obliczu tej „nagłej” nowelizacji.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

Bielecki L., *Sankcje i preferencje w prawie podatkowym a problematyka funkcji prawa podatkowego. Aspekty teoretyczno-prawne*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, M. Munnich, A. Zdunek, Lublin 2015.

⁴⁹ Uzasadnienie rządowego projektu..., Druk nr 2186.

⁵⁰ D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010, s. 52.

⁵¹ J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3(54), s. 72.

- Brolik J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3(54).
- Dąbek D., *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.
- Dowgier R., *Wejście w życie i obowiązywanie ustawy podatkowej*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2010, z. 7.
- Gomułowicz A., [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8.
- Janczukowicz K., *Naprzemienna opieka rodziców nad dzieckiem a preferencyjne rozliczanie PIT osoby samotnie wychowującej dziecko*, LEX/el. 2021.
- Każmierski A., *Meritum. Podatki 2022*, Warszawa 2022.
- Mastalski R., *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 35.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Popławski M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Sędkowska A., Stelmaszczyk K., *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1–2.
- Sokolewicz W., [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005.
- Witkowska J., *Pojęcie ulgi podatkowej jako sankcji pozytywnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 1.
- Wyrzykowski M., *Zasada demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Zasady podstawowe polskiej Konstytucji*, Warszawa 1998.
- Zubik M., *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2008.

NETOGRAFIA

- Demka K., *Polski Ład: Zmieniły się zasady rozliczeń samotnych rodziców*, 2022, <https://www.rp.pl/podatki/art37108741-polski-lad-zmienily-sie-zasady-rozliczen-samotnych-rodzicow> (dostęp: 29.12.2022).
- Jabłoński D., *Polski Ład: Koniec z ulgą dla klasy średniej*, 2022, <https://www.rp.pl/podatki/art37108711-polski-lad-koniec-z-ulga-dla-klasy-sredniej> (dostęp: 28.12.2022).
- Wiszniewski E., *Koszty uzyskania przychodów nauczyciela akademickiego z tytułu umowy o pracę*, Szczecin 2019, https://wir.ue.wroc.pl/docstore/download/@UEWRbe35d57693ba4ba88163ddb1d70c729/Wiszniewski_Koszty_uzyskania_przychodow_nauczyciela_referat.pdf (dostęp: 29.12.2022).
- Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich do Marszałka Senatu z dnia 18 maja 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-05/Do_Senatu_samotni_rodzice_podatki_18.05.2022.pdf (dostęp: 29.12.2022).
- Wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 6 lipca 2022 r., https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-07/Do_MF_Polski_Lad_2.0_6.07.2022.pdf (dostęp: 29.12.2022).

MISCELLANEOUS

- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 marca 2019 r., 0112-KDIL303.4011.14.2019.1.MM.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lipca 2022 r., 0115-KDIT3.4011.368.2-22.1.AW.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 września 2022 r., 0114-KDIP 3-2.4011.670.2022.2.AC.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, Warszawa 2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 2186, Warszawa 2022.

AKTY PRAWNE

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483, ze zm.).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2002, nr 100, poz. 908, ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2647, ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.).

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015, poz. 1197).

Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowaniu dzieci (t.j. Dz.U. 2022, poz. 1577, ze zm.).

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. 2022, poz. 574, ze zm.).

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).

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2022, poz. 1265).

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., II FSK 573/15, LEX nr 2261656.

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., II FSK 1073/15, LEX nr 2315834.

Wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I GSK 775/16, LEX nr 2737550.

Wyrok NSA z dnia 20 maja 2020 r., II FSK 383/20, LEX nr 3012098.

Wyrok NSA z dnia 2 października 2020 r., II FSK 1471/18, LEX nr 3212391.

Wyrok NSA z dnia 6 maja 2021 r., II FSK 412/19, LEX nr 3184617.

Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2001 r., K 5/00, LEX nr 46001.

Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, LEX nr 48034.

Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, LEX nr 1344386.

Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, LEX nr 1491200.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 czerwca 2009 r., I SA/Go 265/09, LEX nr 510647.

ABSTRACT

This study is devoted to the issue of tax reliefs on the example of the Act of 9 June 2022 amending the Act on personal income tax and certain other acts, commonly known as the Polish Deal 2.0. This legal act became the legislator's response to numerous errors and ambiguities of the groundbreaking change in the tax system – the Polish Deal. The new regulations were to ensure the durability, consistency, and transparency of tax solutions. Legislative efforts devoted to tax reliefs were also intended to serve this purpose. It quickly turned out that the Polish Deal 2.0 is a manifestation of the change made during the tax year. Against the background of the above comments, one should consider the assessment of the tax relief system on the example of the Polish Deal 2.0. The main

research objective is to characterize the impact of the above-mentioned legal regulations to determine the scope of their impact on citizens. The presented issues entail the inevitability of an analysis of legal issues in this field in terms of the nature of the changes, but also the related practical problems. The aim of the study is to present the applicable law-making standards on the example of selected tax reliefs.

Keywords: tax relief; Polish Deal 2.0; tax system; law-making standards

ABSTRAKT

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu ulg podatkowych na przykładzie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, zwanej popularnie Polskim Ładem 2.0. Ten akt prawny stał się odpowiedzią ustawodawcy na liczne błędy i niejasności przelomowej zmiany systemu podatkowego – Polskiego Ładu. Nowe regulacje miały zapewnić trwałość, spójność i przejrzystość rozwiązań podatkowych. Celowi temu miały służyć także zabiegi legislacyjne poświęcone ulgom podatkowym. Bardzo szybko okazało się, że Polski Ład 2.0 to przejaw zmiany dokonywanej w trakcie roku podatkowego. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się nad oceną systemu ulg podatkowych na przykładzie Polskiego Ładu 2.0. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ mają wymienione powyżej regulacje prawne dla ustalenia zakresu ich oddziaływania na obywateli. Przedstawiona problematyka pociąga za sobą nieuchronność analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod kątem charakteru zmian, ale również problemów praktycznych z tym związanych. Celem opracowania jest przedstawienie obowiązujących standardów tworzenia prawa na przykładzie wybranych ulg podatkowych.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa; Polski Ład 2.0; system podatkowy; standardy tworzenia prawa