



Minister Finansów

Warszawa, 5 sierpnia 2024 roku



Sprawa: Ulga uczniowska
Znak sprawy: DD2.054.11.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z interpelacją nr 3962, Pana Posła Krzysztofa Szczuckiego z 23 lipca 2024 r., w sprawie ulgi uczniowskiej, uprzejmie proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

Ulga uczniowska została zlikwidowana z dniem 1 stycznia 2004 r., z zachowaniem praw nabytych.

Podatnikom, którzy przed dniem 1 stycznia 2004 r. nabyli prawo do obniżki podatku dochodowego o kwotę ulgi uczniowskiej w zakresie i na zasadach określonych w przepisach ustaw podatkowych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2004 r., a odliczenia te nie znalazły pokrycia w podatku dochodowym obliczonym za lata poprzedzające rok 2004, przysługuje prawo do dokonywania tych odliczeń na zasadach określonych w tych przepisach, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2004 r.¹

Oznacza to, że pomimo likwidacji ulgi uczniowskiej, ulga ta funkcjonuje nadal na zasadzie praw nabytych. Podatnik, który nabył do niej prawo przed 2004 r. i nie wykorzystał przyznanej mu kwoty w całości, może kontynuować odliczenie aż do pełnego wykorzystania kwoty przyznanej ulgi. Podatnik może dokonywać

¹ Art. 13 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202 poz. 1956, z późn. zm.) i art. 4 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 202 poz. 1958, z późn. zm.).

odliczenia, nawet jeżeli zlikwidował działalność gospodarczą, obniżając podatek dochodowy obliczony od dochodów z innych źródeł, np. emerytury lub renty.

Prawo do realizacji ulgi uczniowskiej nie jest ograniczone czasowo. Odliczenie od podatku z tytułu nabytego prawa do ulgi uczniowskiej może być realizowane do czasu pełnego odliczenia ulgi.

Ulga uczniowska jest ulgą podatkową w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa². Okoliczność, że ulga uczniowska jest ulgą podatkową determinuje sposób jej realizacji wyłącznie poprzez obniżenie podatku dochodowego. Tym samym Państwo w zamian za wykształcenie uczniów w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej rezygnuje z części wpływów budżetowych z tytułu podatku dochodowego. Ulga uczniowska nie może być zatem zrealizowana, np. poprzez jednorazową wypłatę jej równowartości.

Ulga uczniowska jest realizowana poprzez odliczenie od podatku dochodowego również po zmianach, które weszły w życie od 2022 r. Sposobu jej realizacji nie zmienia okoliczność, że niektóre osoby nie płacą podatku dochodowego ze względu na podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 tys. zł. Ulga uczniowska była konstruowana przy założeniu, że jej realizacja będzie następować wyłącznie poprzez obniżenie podatku dochodowego. Biorąc pod uwagę, że obniżenie podatku o wysokość przyznanej ulgi uczniowskiej następuje na zasadzie praw nabytych wprowadzenie możliwości realizacji ulgi uczniowskiej w inny sposób niż poprzez obniżenie podatku np. poprzez jednorazową wypłatę jej równowartości, byłoby *de facto* nadaniem tej grupie podatników nowych praw przyznających świadczenia, wykraczające poza zakres realizacji praw nabytych. Stawiałoby również tych podatników w uprzywilejowanej sytuacji w stosunku do podatników, którzy z uwagi na podwyższenie kwoty wolnej do 30 tys. zł, nie płacą podatku i z tego względu nie mogą korzystać z innych ulg, np. ulgi rehabilitacyjnej, czy ulgi termomodernizacyjnej.

Przedstawiając powyższe, uprzejmie informuję, że nie prowadzimy prac, które umożliwiłyby realizację ulgi uczniowskiej w inny sposób niż poprzez odliczenie od podatku, np. poprzez jednorazową wypłatę niewykorzystanej części tej ulgi.

Odnosząc się do pytania dotyczącego dziedziczenia ulgi uczniowskiej przez spadkobierców, uprzejmie informuję, że stosownie do art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Przepis ten nie jest obwarowany kryterium dalszego prowadzenia działalności po spadkodawcy na własny rachunek. Kryterium takie przewidziane jest dopiero w art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej – przepis ten odnosi się jednak do praw o charakterze niemajątkowym, które byłyby związane z działalnością gospodarczą spadkodawcy. Spadkobiercy podatnika przejmują także prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 97 § 4 Ordynacji podatkowej).

² Art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.).

Istota problemu sprowadza się zatem do majątkowego lub niemajątkowego charakteru prawa do ulgi uczniowskiej.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażany jest pogląd, że zakresem sukcesji „majątkowych praw” w rozumieniu art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej są objęte prawa istniejące przed śmiercią spadkodawcy, bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego. Niezbędne jest przy tym wystąpienie skutku materialnego, w postaci powstania prawa (konkretyzacja tego prawa) za życia spadkodawcy. Jako przykłady praw o charakterze majątkowym wskazywane są w orzecznictwie i doktrynie prawa do ulg podatkowych.

Prawo do korzystania z ulgi uczniowskiej ma więc charakter prawa majątkowego, wobec czego podlega sukcesji prawnopodatkowej w trybie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej, a nie w trybie art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej (tj. bez wymogu dalszego prowadzenia działalności gospodarczej po podatniku). Pogląd taki znajduje odzwierciedlenie w judykaturze – zob. np. wyroki NSA z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3509/18 oraz z 10 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 2780/20.

Wobec przedstawionego stanu prawnego, proponowaną zmianę legislacyjną należy uznać za bezprzedmiotową. Przejęcie przez spadkobierców podatnika prawa do korzystania z ulgi uczniowskiej, jako prawa o charakterze majątkowym, nie jest bowiem obwarowane wymogiem dalszego prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu