

Uczelnia Łazarskiego

Wydział Prawa i Administracji

mgr Iłona Szczepańska

Streszczenie pracy doktorskiej „Status dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych” napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Artura Kusia

Rozprawa doktorska ukazuje problematykę związaną ze statusem dziecka w prawnej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Jej przedmiotem jest analiza regulacji prawnych, doktryny, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych oraz sądów powszechnych ukazująca status dziecka w konstrukcji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych. Praca w mniejszym zakresie odnosi się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, gdyż dotyczą one wąskiej grupy zdarzeń wywołujących skutek podatkowy z udziałem małoletnich.

W rozprawie jest postawiona główna teza badawcza: podatek dochodowy od osób fizycznych rodzi skutki podatkowe zasadniczo wobec osób fizycznych, które posiadają pełną zdolność do czynności prawnych. Jego konstrukcja przewiduje jednak skutki podatkowe wobec osób fizycznych, które ze względu na wiek nie posiadają pełnej zdolności do czynności prawnych, czyli małoletnich dzieci. W pracy odpowiedziano również na kilka istotnych pytań związanych z tezą główną. Przykładowo, czy polska konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych zawiera preferencje podatkowe, których przyznanie następuje poprzez uwzględnienie pozycji dziecka. Następnie, czy system ulg i zwolnień podatkowych jest skutecznym narzędziem regulacji dochodów rodziny małoletniego dziecka oraz sprawiedliwego podziału obciążeń podatkiem dochodowym. Praca daje również odpowiedź na pytanie, czy sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów pozwala na pogodzenie realnych wydatków ponoszonych na wychowanie dziecka. Wreszcie, czy podatek dochodowy od osób fizycznych realizuje zasadę sprawiedliwości podatkowej, a przez to czy jego konstrukcja uwzględnia koncepcję zdolności płatniczej przy jego wymiarze z punktu widzenia sytuacji rodzinnej małoletniego dziecka.

Zakres pracy obejmuje zagadnienia związane z pojęciem dziecka, przysługującej dziecku podmiotowości prawnopodatkowej oraz skutków podatkowych w kontekście osiąganego przez małoletnie dziecko dochodu, w tym preferencji podatkowych. Struktura pracy

i systematyka podjętych zagadnień są zdeterminowane przedstawionymi powyżej pytaniami oraz tezą główną.

Rozdział pierwszy ma charakter ogólny i wprowadzający. Jego celem jest ustalenie pozycji dziecka w systemie prawa i skorelowanie go z zasadami leżącymi u podstaw obowiązującego systemu podatkowego. W tym kontekście analizie poddana jest nie tylko płaszczyzna definicyjna, ale przede wszystkim pozycja dziecka na tle rodziny. W rozdziale pierwszym podjęta jest także próba określenia pozycji dziecka w Konstytucji RP. Prawo do wychowania w rodzinie, prawo do nauki oraz prawo do pracy stanowią bowiem łącznik między regulacjami konstytucyjnymi, a szczegółowym prawem podatkowym. Rozdział pierwszy poświęcony jest także ogólnym rozważaniom dotyczącym problematyki podmiotowości prawnopodatkowej dziecka.

Rozdział drugi przedstawia ewolucję podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce oraz w Europie. Jest on poświęcony problematyce elementów konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, które mają największe znaczenie z punktu widzenia statusu dziecka. Omówiona jest przy tym ewolucja konstrukcji podatku dochodowego na przestrzeni około 100 lat. Rozdział odnosi się także do preferencji podatkowych istotnych z punktu widzenia pozycji dziecka.

Rozdział trzeci stanowi ekspozycję problematyki opodatkowania dochodów osiągniętych przez małoletnie dziecko. Kolejno dokonana jest tutaj analiza możliwych źródeł przychodu małoletniego dziecka. Rozdział przedstawia nadto zagadnienie zasady sprawiedliwości opodatkowania, w szczególności w kontekście skutków podatkowych aktywności dziecka.

W rozdziale czwartym przedmiotem badania objęty jest podatek dochodowy od osób fizycznych w kontekście obowiązujących w jego konstrukcji preferencji podatkowych. Badane są tutaj takie preferencje podatkowe, których możliwość wykorzystania związana jest z posiadaniem dziecka. Uwadze poddane są takie rozwiązania jak wspólne opodatkowanie dochodów dziecka i rodziców, opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, jak również szczegółowo wymienione w nim ulgi i zwolnienia podatkowe.

Podstawową przyjętą w pracy metodą badawczą jest analiza dogmatyczno-prawna. Ma ona na celu usystematyzowanie i analizę norm prawnych mających odniesienie do zdarzeń wywołujących skutek podatkowy w stosunku do małoletniego dziecka. W ramach przeprowadzonej analizy zdefiniowane są pojęcia, przeprowadzona jest analiza praktyki stosowania prawa oraz wskazane są postulowane zmiany. W celu przeprowadzenia kompleksowej analizy statusu dziecka w pracy jest też odniesienie do ujęcia historycznoprawnego. Analizie poddana jest ewolucja polskiego podatku dochodowego od

osób fizycznych rozpoczynając się od czasu wprowadzenia pierwszych form opodatkowania, poprzez analizę poszczególnych okresów historycznych, aż do momentu wprowadzenia obecnie obowiązującej u.p.d.o.f. W pracy nie uwzględnione są systemy opodatkowania dochodów osób fizycznych obowiązujących w innych państwach. Od strony metodologicznej uwzględniona jest nadto praktyka stosowania prawa podatkowego.

We wnioskach pracy wykazane jest, że podmiotowość prawnopodatkowa dziecka jest zrównana z podmiotowością prawnopodatkową osoby dorosłej. Opodatkowanie następuje poprzez zastosowanie ogólnych zasad, przy zachowaniu wyjątków związanych z kwalifikacją personalną podmiotu opodatkowania. Ustawodawca przyjął regułę zaliczania dochodów dzieci do dochodów rodziców lub osób samotnie wychowujących, przy czym odnosi się to wyłącznie do dochodów, które nie znajdują się w wąskiej grupie przysporzeń, w stosunku do których dziecko jest odrębnym podmiotem opodatkowania. Dochodami tymi są dochody z pracy, stypendiów oraz rzeczy oddanych dziecku do swobodnego użytku, a więc takich, w stosunku do których wyłączony jest zarządu rodziców. Sposób opodatkowania uzależniony jest więc od dwóch czynników. Po pierwsze, źródła przychodu oraz po drugie, zakresu sprawowanego zarządu majątkiem dziecka. We wnioskach pracy wykazane jest dalej, że ustawodawca w konstrukcji podatku dochodowego zawarł zbyt dużą ilość zwolnień o charakterze przedmiotowym, co jest w sprzeczności z zasadą powszechności opodatkowania. Praca wskazuje nadto, że rozwiązania przyjęte w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią instrument polityki rodzinnej. Wynika to z takich rozwiązań jak instytucja wspólnego opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci, instytucja wspólnego opodatkowania małżonków, ulga powszechnie nazywana „rodziną” oraz inne ulgi dla osób niepełnosprawnych. We wnioskach pracy wykazane jest następnie, że rozwiązania w konstrukcji podatku dochodowego nie zawsze sprzyjają zasadzie sprawiedliwości opodatkowania, która oznacza równe traktowanie obywateli przez państwo w odniesieniu do całokształtu świadczeń publicznych. We wnioskach pracy wykazane jest wreszcie, że podatek dochodowy ma charakter zindywidualizowany, przy czym indywidualizacja realizuje się przez system nieopodatkowanych zasiłków. Ich wysokość nie pozostaje jednak w żadnej relacji do rzeczywistych kosztów utrzymania małoletniego dziecka. Podatek dochodowy nie spełnia zatem konstytucyjnych założeń ochrony rodziny i dobra dziecka.

Praca uwzględnia stan prawny na 31 października 2021 r. W zakończeniu wskazane są rozwiązania prawne przewidziane przez ustawę 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, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).