



Warszawa, dnia 28 maja 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW,  
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

DD2.056.3.2021

Działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy o petycjach<sup>1</sup>, w związku z przysłanym wystąpieniem z 29 marca 2021 r. skierowanym do Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej dotyczącym podjęcia inicjatywy ustawodawczej w zakresie zmian w realizacji praw do korzystania z tzw. ulgi uczniowskiej w podatku dochodowym od osób fizycznych, uprzejmie informuję.

Wystąpienie Pani z uwagi na fakt, że zawiera postulat zmiany prawa w zakresie sposobu realizacji ulgi uczniowskiej, zostało zakwalifikowane jako petycja w rozumieniu przepisów ustawy o petycjach i rozpatrzone w trybie przewidzianym w tej ustawie.

W wystąpieniu zaproponowano zmianę prawa tak, aby ulga ta była rozliczana na zasadach podobnych jak w przypadku ulgi na dziecko (art. 27f ust. 8 i 9 ustawy PIT<sup>2</sup>) oraz aby była możliwość przekazywania kwoty przysługującej podatnikowi ulgi na poczet zadłużenia wobec budżetu państwa.

Odnosząc się do zgłoszonego w petycji postulatu, uprzejmie wyjaśniam, że ulga uczniowska przysługiwała osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą, w tym również w formie spółki prawa cywilnego lub osobowej spółki handlowej, z wyjątkiem spółki partnerskiej, uprawnionym na mocy odrębnych przepisów do szkolenia uczniów i zatrudniającym w ramach prowadzonej działalności pracowników w celu przygotowania zawodowego<sup>3</sup>. Ulga ta przysługiwała także w przypadku, gdy uprawnionym do szkolenia uczniów był przynajmniej jeden ze współników lub pracownik osoby (spółki) prowadzącej działalność gospodarczą.

Ulga uczniowska przysługiwała, jeżeli szkolenie zostało zakończone pozytywnym wynikiem egzaminu. Wysokość ulgi uczniowskiej za wyszkolenie jednego pracownika zależała od okresu szkolenia wynikającego z umowy o pracę. Ulga przyznawana była na wniosek podatnika w drodze decyzji organu podatkowego.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 870).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)

<sup>3</sup> Art. 27c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r. oraz art. 53 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2020 r. poz. 1905, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r.

Ulga polegała na obniżeniu podatku dochodowego o kwotę ulgi przyznanej w decyzji. Ulgę można było odliczyć od podatku obliczonego według skali podatkowej, od ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych lub od karty podatkowej.

Podatnik, któremu przyznano ulgę uczniowską nabywał prawo do jej całkowitego wykorzystania, także w przypadku likwidacji działalności gospodarczej. W takiej sytuacji podatnik ma prawo do obniżenia podatku dochodowego obliczonego także od dochodów osiągniętych z innych źródeł np. od podatku obliczonego od dochodu z emerytury lub renty.

Ulgę uczniowską została zlikwidowana z dniem 1 stycznia 2004 r., z zachowaniem praw nabytych. Stosownie do art. 13 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>4</sup> i art. 4 ustawy o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>5</sup>, 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 ustawach, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2004 r.

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 odliczenia aż do pełnego wykorzystania kwoty przyznanej ulgi. Podatnik może dokonywać odliczenia nawet, w przypadku gdy zlikwidował działalność gospodarczą, obniżając podatek dochodowy obliczony od dochodów z innych źródeł np. emerytury lub renty.

Podkreślić należy, że ulga uczniowska jest ulgą podatkową w rozumieniu przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>.

Zgodnie z art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, przez ulgę podatkową 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.

Okoliczność, że ulga uczniowska jest ulgą podatkową determinuje sposób jej realizacji wyłącznie poprzez obniżenie podatku dochodowego o kwotę określoną w decyzji organu podatkowego o przyznaniu ulgi. Państwo, w zamian za wyszkolenie uczniów w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, rezygnuje z części wpływów budżetowych z tytułu podatku dochodowego. Ulga uczniowska nie może być zatem zrealizowana poprzez wypłatę jej równowartości uprawnionym, lub wygaszaniem zobowiązań wobec budżetu państwa.

Jednocześnie należy podkreślić, że część ulgi uczniowskiej niewykorzystana przez osobę, której przysługiwało prawo do korzystania z takiej ulgi, podlega dziedziczeniu przez spadkobierców.

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, z późn. zm.).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. (Dz. U. Nr 202, poz. 1958, z późn. zm.).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.).

Stosownie do treści art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej, spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

Art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej stanowi natomiast podstawę przejęcia przez spadkobierców przysługujących spadkodawcy praw o charakterze niemajątkowym związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Spadkobiercy podatnika przejmują także prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 97 § 4 Ordynacji podatkowej).

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.

Z kolei w kwestii dziedziczenia ulgi na wyszkolenie ucznia wypowiedział się WSA w Gliwicach w prawomocnych wyrokach z 27 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/GI 728/19 i z 20 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/GI 653/18. Sąd stanął na stanowisku, że ulga na wyszkolenie ucznia, przysługująca spadkodawcy, jest prawem majątkowym podlegającym przejęciu przez spadkobierców na zasadach określonych w art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej.

Resumując, należy stwierdzić, że ulga uczniowska była konstruowana przy założeniu, że jej realizacja będzie następować wyłącznie poprzez obniżenie podatku dochodowego. W obecnym stanie prawnym obniżenie podatku o wysokość przyznanej ulgi uczniowskiej następuje na zasadzie praw nabytych, natomiast wprowadzenie możliwości realizacji ulgi uczniowskiej w inny sposób niż poprzez obniżenie podatku np. poprzez wypłatę jej równowartości albo możliwość wygaszania zobowiązań wobec budżetu państwa, byłoby *de facto* nadaniem tej grupie podatników nowych praw przyznających świadczenia, wykraczających poza zakres realizacji praw nabytych.

Wprowadzenie takich rozwiązań prawnych dających możliwość uzyskania wypłaty kwoty przyznanej ulgi, lub wygaszania zobowiązań wobec budżetu państwa, nie znajduje uzasadnienia. Nie są zatem prowadzone prace w postulowanym zakresie.

Z wyrazami szacunku,

z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy  
i Polityki Regionalnej  
Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych  
w Ministerstwie Finansów

**Aleksander Łożykowski**

/-podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

---

W związku z rozpoczęciem stosowania z dniem 25 maja 2018 r. Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE. L. 2016.119.1 z 04.05.2016 r.), dalej RODO uprzejmie informujemy:

1. Administratorem Pani danych osobowych jest Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z siedzibą w Warszawie 00-916, ul. Świętokrzyska 12.
2. Kontakt z Inspektorem Ochrony Danych możliwy jest pod adresem – [IOD@mf.gov.pl](mailto:IOD@mf.gov.pl)
3. Pani dane przetwarzane są w celu realizacji ustawowych zadań Administratora, na podstawie przepisów prawa, w szczególności: art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej.
4. W związku z przetwarzaniem danych w celach wskazanych w pkt 3, Pani dane osobowe mogą być udostępniane innym odbiorcom lub kategoriom odbiorców danych osobowych. Odbiorcami Pani danych osobowych mogą być podmioty uprawnione do odbioru Pani danych, w tym państwa trzecie, nienależące do UE, w uzasadnionych przypadkach i na podstawie odpowiednich przepisów prawa.
5. Pani dane osobowe będą przechowywane przez okres niezbędny do realizacji celów przetwarzania, lecz nie krócej niż okres wskazany w przepisach o archiwizacji.
6. W związku z przetwarzaniem przez Administratora Pani danych osobowych, przysługuje Pani prawo do:
  - ✓ dostępu do treści danych, na podstawie art. 15 RODO z zastrzeżeniem, że udostępniane dane osobowe nie mogą ujawniać informacji niejawnych, ani naruszać tajemnic prawnie chronionych, do których zachowania zobowiązany jest Administrator oraz z zastrzeżeniem art. 5 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych;
  - ✓ sprostowania danych, na podstawie art. 16 RODO;
  - ✓ ograniczenia przetwarzania danych, na podstawie art. 18 RODO.
7. Podanie danych osobowych jest obowiązkowe na mocy przepisów prawa.
8. W przypadku uznania, iż przetwarzanie przez Administratora Pani danych osobowych narusza przepisy prawa, przysługuje Pani prawo do wniesienia skargi do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych.
9. Przetwarzanie Pani danych może odbywać się w sposób zautomatyzowany, co może wiązać się ze zautomatyzowanym podejmowaniem decyzji, w tym z profilowaniem, które wykonywane jest przez Administratora na mocy obowiązujących przepisów prawa. Dotyczy to poniższych przypadków:
  - ✓ dokonywania oceny ryzyka naruszenia prawa, gdzie ocena ta dokonywana jest na podstawie danych zadeklarowanych w złożonych dokumentach, w oparciu o ustalone kryteria.
  - ✓ dokonywania oceny ryzyka naruszenia prawa, gdzie ocena ta dokonywana jest na podstawie danych pozyskiwanych z dostępnych publicznie rejestrów oraz portali społecznościowych, w oparciu o ustalone kryteria.

Konsekwencją dokonanej oceny, w powyższych przypadkach, jest automatyczne zakwalifikowanie do grupy ryzyka, gdzie kwalifikacja do grupy nieakceptowalnego ryzyka może skutkować zmianą relacji i podjęciem dodatkowych czynności przewidzianych prawem.