



**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

DD2.056.4.2018.MWJ

**Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji**

W związku z przekazaniem przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów przy piśmie z dnia 2 sierpnia 2018 r., nr BPRM.220.4.15.2018(2)MP, wystąpieniem w sprawie ulgi uczniowskiej, uprzejmie informuję, że z uwagi na fakt, że wystąpienie to zawiera postulat zmiany prawa w zakresie sposobu realizacji ulgi uczniowskiej, to zostało zakwalifikowane jako petycja w rozumieniu przepisów ustawy o petycjach.<sup>1</sup>

Przedmiotem petycji może być bowiem żądanie, w szczególności, zmiany przepisów prawa, podjęcia rozstrzygnięcia lub innego działania w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagających szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach).

W wystąpieniu zaproponowano zmianę prawa, w efekcie której będzie możliwe dziedziczenie ulgi uczniowskiej, jej zamiana na obligacje Skarbu Państwa lub przekazanie środków odpowiadających kwocie ulgi „na różnego rodzaju fundacje pomocowe (szpitale, hospicja, przedszkola, żłobki)”.

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>2</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

---

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

<sup>2</sup> Art. 27c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, 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 2017 r. poz. 2157, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r.

szkolenia wynikającego z umowy o pracę. Ulga przyznawana była na wniosek podatnika w drodze decyzji organu podatkowego.

Ulga polegała na obniżeniu podatku dochodowego o kwotę ulgi przyznanej w decyzji. Ulgę można było odliczyć od podatku obliczonego według skali podatkowej, od ryczałtu 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 osiąganych z innych źródeł np. od podatku obliczonego od dochodu z emerytury lub renty.

Ulga uczniowska 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>3</sup> i art. 4 ustawy 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<sup>4</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 odliczenie aż do pełnego wykorzystania kwoty przyznanej ulgi. Podatnik może dokonywać odliczenia nawet, jeżeli zlikwidował działalność gospodarczą, obniżając podatek dochodowy obliczony od dochodów z innych źródeł np. emerytury lub renty.

Ulga uczniowska jest ulgą podatkową w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>5</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. Ulgi uczniowskiej nie można rozpatrywać w kategorii zobowiązania Państwa wobec podatników, którzy nabyli prawo do ulgi, ale nie mogą tego prawa w pełni zrealizować z uwagi na np. niski podatek. Niemożność realizacji ulgi uczniowskiej z uwagi na zbyt niski podatek nie powoduje, że podatnik staje się wierzycielem Państwa.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, z późn. zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. (Dz. U. Nr 202, poz. 1958, z późn. zm.).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.).

Ulga uczniowska była konstruowana przy założeniu, że jej realizacja będzie następować wyłącznie poprzez obniżenie podatku dochodowego. Biorąc pod uwagę, że w obecnym stanie prawnym obniżenie podatku o wysokość przyznanej ulgi uczniowskiej następuje na zasadzie praw nabytych to wprowadzenie możliwości realizacji ulgi uczniowskiej w inny sposób niż poprzez obniżenie podatku np. poprzez jej zamianę na obligację Skarbu Państwa albo umożliwienie przekazania na rzecz fundacji, byłoby *de facto* nadaniem tej grupie podatników nowych praw przyznających świadczenia, wykraczające poza zakres realizacji praw nabytych.

Odnosząc się do uwagi dotyczącej „dziedziczenia” ulgi uczniowskiej, uprzejmie informuję, że 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 zakresie sukcesji spadkobierców, o której mowa w art. 97 Ordynacji podatkowej istotnym jest to, że warunkiem przejęcia praw i obowiązków przez spadkobiercę podatnika jest ich istnienie u spadkodawcy.

Jak wskazano powyżej, z prawa do ulgi z tytułu wykszolenia ucznia mogli korzystać wyłącznie podatnicy prowadzący działalność gospodarczą. Wobec tego należy uznać, iż prawo do odliczenia ulgi z tytułu wykszolenia ucznia (ulgi uczniowskiej), będzie podlegać przejęciu, na mocy przepisu art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej, przez spadkobierców podatnika kontynuujących, po jego śmierci, prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek. Oprócz tego, warunkiem niezbędnym do przejęcia przez spadkobiercę podatnika prawa do przedmiotowej ulgi jest nabycie przez spadkodawcę przed śmiercią prawa do ulgi uczniowskiej związanego z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Do wiadomości:

Kancelaria Prezesa Rady Ministrów  
Biuro Prezesa Rady Ministrów  
Ds. BPRM.220.4.15.2018(2).MP

**Z up. Ministra Finansów**

**Maciej Żukowski**

Dyrektor

Departamentu Podatków Dochodowych  
w Ministerstwie Finansów

/-podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

