

Instrumenty polityki społecznej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Próba weryfikacji wybranych rozwiązań

Social policy instruments in the construction of personal income tax. An attempt to verify selected solutions

prof. KUL, dr hab. Paweł Smoleń

Katedra Finansów i Prawa Finansowego, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, ORCID: 0000-0001-6607-3446

Streszczenie

Uchwalona w 1991 r. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ stała się jednym z pierwszych przedsięwzięć rozpoczynającej się reformy polskiego prawa podatkowego. Już wówczas w konstrukcję nowego podatku dochodowego od osób fizycznych wkomponowano szereg rozwiązań będących przejawem realizacji różnorodnych aspektów polityki społecznej. W opracowaniu analiza została ograniczona do wybranych zagadnień: tzw. podatkowej polityki prorodzinnej oraz wsparcia sfery nauki i szkolnictwa wyższego. Dokonana w artykule analiza pozwoliła na sformułowanie wniosków *de lege lata* oraz kilku końcowych konkluzji dotyczących obu powyższych obszarów polityki społecznej państwa.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, instrumenty podatkowe, polityka społeczna, rozwiązania prorodzinne, szkolnictwo wyższe.

Abstract

The Personal Income Tax Act passed in 1991 became one of the first undertakings of the beginning reform of the Polish tax law. Already at that time a number of solutions reflecting various aspects of social policy were incorporated into the structure of the new personal income tax. The analysis in this paper has been limited to selected issues: the pro-family tax policy and support for science and higher education. The analysis carried out in the article allowed for the formulation of *de lege lata* conclusions and some final conclusions concerning the two above mentioned areas of state social policy.

Keywords: personal income tax, tax instruments, social policy, family-friendly solutions, higher education.

1. UWAGI OGÓLNE

We współczesnych systemach podatkowych podatki dochodowe oraz podatki obciążające obrót mają najczęściej zasadnicze znaczenie fiskalne. Jednocześnie niezależnie od przyjętej koncepcji i konstrukcji prawnej to podatkowi dochodowemu wyznacza się zazwyczaj szczególną rolę. W doktrynie prawa podatkowego jest on wysoko oceniany, m.in. dlatego że stwarza dogodne warunki do praktycznej recepcji założeń teoretycznych oraz skutecznej realizacji nie tylko celów fiskalnych, ale także pozafiskalnych, np. społecznych. Przypisuje się mu jedną z pierwszoplanowych ról w strukturze podatkowych źródeł budżetowych oraz zalicza się go do grupy „najbardziej idealnych podatków państw nowożytnych”, a nawet określa mianem „króla” systemu podatkowego².

Społeczne cele opodatkowania są zagadnieniem tak samo starym jak sama instytucja podatku. Oczywiście ich miejsce i zakres realizacji w danym systemie podatkowym wyznacza przede wszystkim przyjęta ranga funkcji fiskalnej. Także w

Polsce materia ta miała istotne znaczenie i w każdym właściwym okresie stanowiła przedmiot szerokich badań i dyskusji.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. stała się jednym z pierwszych przedsięwzięć rozpoczynającej się reformy polskiego prawa podatkowego. Już wówczas w konstrukcję nowego podatku dochodowego od osób fizycznych wkomponowano szereg rozwiązań będących przejawem realizacji różnorodnych aspektów polityki społecznej³. Na ogół bezpośrednio są one powiązane z charakterem podatku, ale niekiedy przyjmowały postać doraźnych instrumentów podatkowopravných, odnoszących się do istotnych w danym momencie problemów. Niejednokrotnie budziły też liczne kontrowersje, które dotyczyły tak samej koncepcji stosowania tych rozwiązań, jak i konkretnych elementów ich struktury negatywnie wpływających w praktyce na osiągnięcie zakładanych celów.

Mając na uwadze obszerny katalog wspomnianych instrumentów podatkowopravných (po części wynikający także ze stosunkowo długiego już okresu obowiązywania ustawy z

dnia 26 lipca 1991 r.), a także przyjęte ramy niniejszego opracowania, analiza została ograniczona do wybranych zagadnień na tle rozwiązań przeznaczonych dla dwóch obszarów zadań społecznych: tzw. polityki prorodzinnej oraz sfery nauki i szkolnictwa wyższego.

2. ROZWIĄZANIA PRORODZINNE

Koncepcja stosowania rozwiązań podatkowoprawnych, którym przypisuje się charakter prorodzinny, od pierwszych lat obowiązywania ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wywoływała liczne kontrowersje. Trudno się temu dziwić, skoro same określenia „podatek prorodzinny” czy „prorodzinny system podatkowy” wywołują wątpliwości zarówno co do zasadności takich pojęć, jak i co do ich treści. Sama idea prorodzinności pojmowana jest też w wieloraki sposób, co jest o tyle zrozumiałe, że trudno mówić w tym przypadku o jakichkolwiek spójnych podstawach normatywnych. Poza tym rodzina nie posiada podmiotowości podatkowej – niezależnie od występujących w tym zakresie trudności natury definicyjnej. Bez wątplenia doświadczenie potwierdza, że jest to materia skomplikowana (w warstwie tak merytorycznej, jak i ogólnospołecznej)⁴. Z tego też pewnie powodu problematyka ta przewija się i w doktrynie, i w praktyce legislacyjnej na zasadzie „powracającej fali”, co wpływa też na wysoką labilność aplikowanych rozwiązań. Nie bez znaczenia pozostaje tutaj także kontekst uzasadnienia dla forsowania tego typu polityki podatkowej. Znamienne jest, że w początkowym okresie obowiązywania ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. akcentowano zwłaszcza aspekty ideowe, a wtórnie także gospodarcze.

Bez rozstrzygnięcia zarysowanych trudności i dylematów wypada (na potrzeby niniejszego opracowania) przyjąć, że w grupie rozwiązań o charakterze prorodzinnym znajduje się **tzw. ulga na dzieci**⁵. Jak wiadomo, ulga z tego tytułu wyraża się w odliczeniu od podatku dochodowego stosownej kwoty. Zgodnie z obowiązującą regulacją – od podatku dochodowego pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenia podatnik ma prawo odliczyć kwotę na każde małoletnie dziecko⁶. Oczywiście zastosowanie ulgi jest uzależnione od spełnienia określonych kryteriów, takich jak wykonywanie władzy rodzicielskiej, pełnienie funkcji opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, czy sprawowanie opieki przez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Abstrahując w tym miejscu od szczegółowych założeń tej ulgi, podkreślić należy, że w pierwotnej wersji zakładała odliczenie od podatku kwoty stanowiącej iloczyn liczby wychowywanych dzieci i kwoty 120 zł⁷. Już na mocy ustawy zmieniającej z dnia 5 września 2007 r.⁸ odliczeniu za lata 2007 i 2008 podlegała jednak kwota stanowiąca iloczyn liczby wychowywanych dzieci i dwukrotności kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali (kwota ta wynosiła 1060,16 zł z tytułu wychowywania jednego dziecka). Następnie wprowadzano kolejne zmiany w zakresie wysokości kwoty odliczenia:

1. Od dnia 1 stycznia 2009 r. odliczeniu podlega kwota stanowiąca jedną szóstą kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale, za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę (kwota ulgi wynosiła

1112,04 zł w skali roku i 92,67 zł w skali miesiąca kalendarzowego). Co przy tym istotne, w latach 2007-2012 ulga na dzieci nie była w żaden sposób powiązana z wysokością dochodu rodziny czy liczbą posiadanych dzieci⁹.

2. Od dnia 1 stycznia 2013 r. odliczeniu podlega za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę w stosunku do:

- 1) jednego małoletniego dziecka – kwota stanowiąca jedną szóstą kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, jeżeli dochody podatnika:
 - a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 tys. zł,
 - b) niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 tys. zł, z wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko, do którego ma zastosowanie kwota dochodu określona w lit. a;
- 2) dwojga małoletnich dzieci – kwota stanowiąca jedną szóstą kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, na każde dziecko;
- 3) trojga i więcej małoletnich dzieci – kwota stanowiąca:
 - a) jedną szóstą kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko,
 - b) jedną czwartą kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, na trzecie dziecko,
 - c) jedną trzecią kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, na czwarte i każde kolejne dziecko¹⁰.

Ostatecznie od dnia 1 stycznia 2015 r. wprowadzono regulację, że odliczeniu podlega za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego, w którym podatnik wykonywał władzę, pełnił funkcję albo sprawował opiekę w stosunku do:

- 1) jednego małoletniego dziecka – kwota 92,67 zł, jeżeli dochody podatnika:
 - a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 tys. zł,
 - b) niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 tys. zł, z wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko;
- 2) dwojga małoletnich dzieci – kwota 92,67 zł na każde dziecko;
- 3) trojga i więcej małoletnich dzieci – kwota:
 - a) 92,67 zł odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko,
 - b) 166,67 zł na trzecie dziecko¹¹.

To sumaryczne zestawienie wskazuje z jednej strony na determinację do aplikacji tego typu instrumentów podatkowych, a z drugiej – na dużą dynamikę modyfikacji (fluktuacji) warunków stosowania tej preferencji podatkowej. Warto podkreślić, że w latach 2007-2012 ulga na dzieci nie była w żaden sposób powiązana z wysokością dochodu rodziny czy liczbą posiadanych dzieci.

Oprócz ulgi z tytułu posiadania dzieci prorodzinny charakter przypisuje się także instytucji **tzw. ilorazu małżeńskiego** oraz **opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci**. Iloraz małżeński obowiązuje od pierwszej wersji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., a drugie z wymienionych rozwiązań wprowadzono dopiero od 1993 r. Bez wdawania się w dyskusję, czy te instrumenty mają prorodzinny (czy np. promażeński) charakter, można przyjąć, że w sensie ekonomicznym mogą kreować korzystne warunki dla rodzin¹².

Ponadto na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych można wyróżnić szeroki katalog zwolnień podatkowych, które można opatrzyć szyldem „prorodzinne”. Są to m.in. zwolnienia dotyczące¹³:

- 1) świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zasiłków dla opiekunów otrzymanych na podstawie ustawy z dnia 4 kwietnia 2014 r. o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów¹⁴, świadczeń pieniężnych w związku z bezskuteczną egzekucją alimentów oraz zasiłków porodowych, w tym również podwyżek (zwiększeń) mających charakter dodatków rodzinnych przy emeryturach i rentach zagranicznych;
- 2) jednorazowych zasiłków z tytułu urodzenia dziecka, wypłacanych z funduszy związków zawodowych;
- 3) świadczeń, dodatków i innych kwot oraz wartości nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych z tytułu szkolenia, środków finansowych na utrzymanie lokalu w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego, w części przysługującej na umieszczone w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dziecka dzieci i osoby, które osiągnęły pełnoletność, przebywając w pieczy zastępczej;

- 4) zwrotu kosztów z tytułu opieki nad dzieckiem lub osobą zależną;
- 5) świadczeń przyznanych członkom rodzin zmarłych pracowników oraz zmarłych emerytów i rencistów;
- 6) dopłat do: wycieczki zorganizowanej przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wycieczką i pobytem na leczeniu – dzieci i młodzieży do lat 18;
- 7) wynagrodzeń za sprawowanie opieki przyznane przez sąd;
- 8) alimentów na rzecz dzieci.

Już tylko powyższe sumaryczne zestawienie wskazuje, że powstał relatywnie obszerny pakiet prorodzinnych rozwiązań na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wydaje się również, że na przestrzeni lat wyraźna jest w tym zakresie tendencja wzrostowa co do liczby tego typu instrumentów podatkowych. W ostatnich latach dość stabilnie prezentuje się również poziom korzystania przez podatników z tych preferencji. Wskazują na to dane zamieszczone w tabelach 1-3.

Jednocześnie warto spojrzeć na przywołane instrumenty polityki podatkowej z perspektywy ogólnego poziomu transferów społecznych. Wybrane dane zawiera tabela 4.

Znaczący wzrost wydatków w dziale „Pomoc społeczna”, jaki nastąpił między 2015 a 2016 r., był spowodowany uruchomieniem środków budżetowych przeznaczonych na następujące świadczenia:

Tabela 1. Wartość preferencji podatkowych (tu: rozumianych jako kwota utraconego przez budżet dochodu) w latach 2009-2015

Rok	Ulga na dzieci (wartość preferencji w mln zł)	Zwrot ulgi na dzieci (wartość preferencji w mln zł)	Łączne opodatkowanie małżonków (wartość preferencji w mln zł)	Łączne opodatkowanie samotnych opiekunów dzieci (wartość preferencji w mln zł)
2009	5 633	–	2 693	385
2010	5 684	–	2 880	334
2011	5 740	–	2 979	335
2012	5 699	–	3 067	397
2013	5 530	–	3 174	397
2014	5 589	1 338	3 143	426
2015	5 617	1 365	3 210	429

Źródło: Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 7, stan prawny na 31 grudnia 2015 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/1221/preferencje-podatkowe-w-polsce-nr-7.pdf>, s. 142-143, dostęp: 3.09.2021.

Tabela 2. Wysokość wybranych ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2016-2019

Rok	Ulga na dzieci		Zwrot ulgi na dzieci	
	Liczba podatników	Kwota odliczenia (w tys. zł)	Liczba podatników	Kwota odliczenia (w tys. zł)
2016	4 057 588	5 624 968	1 291 843	1 307 011
2017	3 878 703	5 555 584	1 270 005	1 323 339
2018	3 714 331	5 550 969	1 277 599	1 365 931
2019	3 882 074	5 630 529	1 387 482	1 355 230

Źródło: opracowanie własne na podstawie na podstawie corocznych informacji Ministerstwa Finansów o rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2017-2021: *Statystyki*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/>, dostęp: 1.07.2021.

Tabela 3. Skala wspólnego rozliczania podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2016-2019

Rok	Podatnicy ogółem	Podatnicy rozliczający się wspólnie z małżonkiem	Podatnicy rozliczający się wspólnie z dzieckiem
2016	25 103 630	9 192 658	558 187
2017	25 316 221	9 047 738	537 949
2018	26 097 284	8 327 606	524 495
2019	26 181 842	8 106 708	514 224

Źródło: opracowanie własne na podstawie na podstawie corocznych informacji Ministerstwa Finansów o rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2017-2021: *Statystyki*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/>, dostęp: 1.07.2021.

- 1) program Rodzina 500+ (wejście w życie z dniem 1 kwietnia 2016 r.),
- 2) świadczenia rodzinne,
- 3) świadczenia z funduszu alimentacyjnego,
- 4) składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w ramach ubezpieczenia społecznego (np. dla opiekunów osób z niepełnosprawnością).

Wzrost kwoty wydatków na program Rodzina 500+, jaki nastąpił między 2016 a 2017 r., był spowodowany faktem, że w roku 2016 świadczenie przysługiwało za okres 9 miesięcy (program wszedł w życie z dniem 1 kwietnia 2016 r.), a w roku 2017 i w latach następnych – już za pełne 12 miesięcy. Od dnia 1 lipca 2019 r. zwiększono zakres wydatków na ten program w związku ze zmianą założeń programowych, likwidujących kryterium dochodowe uprawniające do uzyskania świadczenia na pierwsze dziecko¹⁵.

Warto podkreślić, że dział budżetowy „Rodzina” wyodrębniono w roku 2017. Wcześniej wydatki klasyfikowane obecnie w tym dziale były ujęte w działach „Pomoc społeczna” oraz „Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej”. Obecnie dział „Rodzina” obejmuje 4 grupy wydatków; poza programem Rodzina 500+ są to:

- 1) świadczenia rodzinne, świadczenia z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i ren-

towe z ubezpieczenia społecznego (12,5 mld zł w roku 2019);

- 2) składki na ubezpieczenia społeczne, w tym za osoby przebywające na urloпах wychowawczych, za osoby pobierające zasiłek macierzyński oraz za osoby zatrudnione jako nianie (3,2 mld zł w roku 2019);
- 3) świadczenia wypłacane w ramach programu Dobry Start (1,4 mld zł w roku 2019)¹⁶.

Z dokonanego zestawienia wynika (zob. tab. 5), że w latach 2017-2020 wydatki działu „Rodzina” plasowały go na trzecim miejscu w hierarchii działów pod względem największych wydatków budżetowych (nr 1 – „Różne rozliczenia”, m.in. subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, wpłata środków własnych do budżetu UE; nr 2 – „Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne”). W powyższym świetle wyraźnie dostrzegalne jest zjawisko postępującego wzrostu poziomu transferu środków budżetowych na różnorodne zadania społeczne związane z funkcjonowaniem rodziny. Jednocześnie towarzyszy temu stopniowe zwiększanie liczby i znaczenia ekonomicznego różnego typu instrumentów podatkowych adresowanych do rodziny. Wypada przy tym podkreślić, że wprowadzanie do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. takich rozwiązań podatkowych uzasadniano najczęściej względami natury demograficznej. Warto zatem skonfronto-

Tabela 4. Poziom transferów socjalnych

Rok	Wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich (w mld zł) (od 2009 r. pojawił się budżet środków europejskich)	Wydatki działu budżetowego „Pomoc społeczna” (w mld zł)	Wydatki działu budżetowego „Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej” (w mld zł)	Wydatki działu budżetowego „Rodzina” (w mld zł)	Wydatki na program Rodzina 500+ (w mld zł)
2009	298,0	12,5	–	–	–
2010	343,0	14,1	–	–	–
2011	363,5	13,5	–	–	–
2012	386,3	13,9	–	–	–
2013	385,2	14,3	–	–	–
2014	380,9	14,5	–	–	–
2015	399,4	14,7	–	–	–
2016	412,5	34,2	–	–	17,7
2017	423,8	4,7	6,3	39,3	23,8
2018	457,3	4,7	6,2	39,9	22,8
2019	485,2	4,6	7,0	48,8	31,2
2020	585,6	–	30,3 (!!!)	59,2	40,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie wydawanych przez Najwyższą Izbę Kontroli analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2001-2020: *Analizy wykonania budżetu Państwa 1995-2019*, <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/>, dostęp: 3.09.2021; *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*, zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 9 czerwca 2021 roku, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf>, dostęp: 3.09.2021.

Tabela 5. Kwotowy i procentowy udział wybranych działów klasyfikacji budżetowej w wydatkach budżetu państwa i budżetu środków europejskich w latach 2017-2020

Rok	2017	2018	2019	2020
Wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich (w mld zł)	423,8	457,3	485,2	585,6
	100%	100%	100%	100%
Wydatki działu: „Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne” (w mld zł) (jako udział proc. w ogóle wydatków)	78,3	76,8	88,1	89,4
	18,4%	16,7%	18,1%	15,2%
Wydatki działu: „Rodzina” (w mld zł) (jako udział proc. w ogóle wydatków)	39,3	39,9	48,8	59,2
	9,2%	8,7%	10%	10,1%
Wydatki działu: „Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej” (w mld zł) (jako udział proc. w ogóle wydatków)	6,3	6,2	7,0	30,3
	1,4%	1,3%	1,4%	5,1%
Wydatki działu: „Ochrona zdrowia” (w mld zł) (jako udział proc. w ogóle wydatków)	10,1	11,7	11,7	11,3
	2,3%	2,5%	2,4%	1,9%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*, zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 9 czerwca 2021 roku, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf>, dostęp: 3.09.2021.

wać te założenia z danymi Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) (zob. tab. 6).

Zdaniem GUS pogłębiają się niekorzystne trendy obserwowane na przestrzeni minionych 7 lat. Liczba ludności zmniejsza się od 2012 r. (z wyjątkiem nieznacznego wzrostu – o niespełna 1 tys. – w 2017 r.). Na zmiany w liczbie ludności w ostatnich latach wpływ ma przede wszystkim przyrost naturalny, który pozostaje ujemny od 2013 r.¹⁷ Synteza dokonana przez GUS nie jest optymistyczna. Dane wskazują na: niski poziom urodzeń, wysoką liczbę zgonów, wyraźnie mniejszą niż w latach ubiegłych liczbę zawieranych małżeństw. W tej sytuacji w najbliższej perspektywie nie należy oczekiwać znaczących zmian zapewniających stabilny rozwój demograficzny. Trwający proces starzenia się ludności Polski, będący wynikiem korzystnego zjawiska, jakim jest wydłużanie trwania życia i dalszego trwania życia, jest pogłębiany przez niski poziom dzietności. Obecnie indeks starości wynosi 121, tj. na 100 „wnuczaków” (dzieci w wieku 0-14 lat) przypada 121 „dziadków” (osób w wieku 65 i więcej lat), a różnica w wielkości tych populacji wynosi 1,2 mln na niekorzyść dzieci (w miastach sięga 1,3 mln, a na terenach wiejskich nadal jest więcej dzieci – o 99 tys.). Indeks starości wzrasta z roku na rok (w 2019 r. wynosił 118), co w przyszłości będzie skutkowało zmniejszaniem się podaży pracy i utrudnieniami w systemie zabezpieczenia społecznego w wyniku wzrostu liczby i odsetka osób w starszym wieku¹⁸.

O ile w pierwszych 2 latach realizacji programu Rodzina 500+ nastąpił wzrost liczby urodzeń dzieci, to w następnych 2 latach liczba urodzeń się zmniejszała, aż osiągnęła w 2019 r. poziom z 2014 r. Dane te nie potwierdzają na razie skuteczności podejmowanych działań w celu poprawy wskaźnika

dzietności. Zaznacza się jednak, że jednocześnie taka polityka społeczna przyczyniła się do ograniczenia ubóstwa i wyrównywania szans edukacyjnych. Dodatkowo w czasie kryzysu związanego z pandemią COVID-19 stanowi narzędzie stymulowania popytu¹⁹.

3. WSPARCIE SFERY NAUKI I SZKOLNICTWA WYŻSZEGO

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. przyjęto stosunkowo obszerny katalog instrumentów wsparcia sfery szkolnictwa wyższego. Z natury rzeczy są one kierowane do przedstawicieli świata akademickiego lub podmiotów z nimi współpracujących. Przykładowo można tutaj wyróżnić zwolnienie z opodatkowania udzielanych świadczeń materialnych na rzecz studentów, doktorantów, pracowników naukowych. W obowiązującym stanie prawnym zwolnieniu podlegają:

- 1) stypendia w wysokości stanowiącej równowartość diety z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień, w którym było otrzymywane stypendium²⁰;
- 2) ryczałty na koszty utrzymania i zakwaterowania wypłacane z budżetu państwa w związku ze skierowaniem do pracy dydaktycznej w szkołach i ośrodkach akademickich za granicą, przyznanych na podstawie odrębnych przepisów²¹;
- 3) stypendia i zapomogi, o których mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²²,

Tabela 6. Dane demograficzne GUS

Rok	Liczba mieszkańców Polski (od roku 2007, bo wtedy wprowadzono ulgę rodzinną)	Liczba urodzonych dzieci	Przyrost naturalny (różnica między liczbami urodzeń żywych i zgonów)	Dzietność kobiet
2007	38 116 000	387 900	Dodatni +10 700	1,31
2008	38 136 000	414 500	Dodatni +35 100	1,39
2009	38 167 000	417 600	Dodatni: +32 700	1,40
2010	38 530 000	413 300	Dodatni: +34 800	1,38
2011	38 538 000	388 400	Dodatni: +12 900	1,30
2012	38 533 000	386 300	Dodatni: +1 500	1,30
2013	38 496 000	369 600	Ujemny: -17 700	1,26
2014	38 479 000	375 200	Ujemny: -1 300	1,29
2015	38 437 000	369 300	Ujemny: -25 600	1,29
2016	38 433 000	382 300	Ujemny: -5 800	1,36
2017	38 434 000	402 000	Ujemny: -1 000	1,45
2018	38 411 000	389 000	Ujemny: -26 000	1,43
2019	38 383 000	375 000	Ujemny: -35 000	1,41
2020	38 265 000	355 000	Ujemny: -122 000	1,37

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS za lata 2016-2020 na temat stanu i struktury oraz ruchu naturalnego ludności Polski w przekroju terytorialnym: *Ludność*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/>, dostęp: 1.07.2021.

oraz stypendia otrzymywane w ramach programów lub przedsięwzięć w celu realizacji polityki naukowej państwa²³; w przypadku stypendiów przyznawanych przez osobę fizyczną lub osobę prawną niebędącą państwową ani samorządową osobą prawną zwolnienie ma zastosowanie, o ile zasady ich przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki²⁴;

- 4) stypendia i inne środki finansowe przyznawane na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej²⁵;
- 5) stypendia przyznawane przez instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, z ich funduszy stypendialnych²⁶;
- 6) stypendia przyznane przez Prezesa Polskiej Akademii Nauk na prowadzenie badań naukowych lub prac rozwojowych w pomocniczej jednostce naukowej Akademii przez naukowca z zagranicznej uczelni lub instytucji naukowej²⁷;
- 7) stypendia i inne świadczenia otrzymywane w ramach programu wymiany stypendialnej Polsko-Amerykańskiej Komisji Fulbrighta²⁸;
- 8) stypendia dla uczniów i studentów, których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, oraz stypendia dla uczniów i studentów przyznane przez organizacje posiadające status pożytku publicznego²⁹ – na podstawie regulaminów zatwierdzonych przez organy statutowe, udostępnianych do wiadomości publicznej za pomocą Internetu, środków masowego przekazu lub wykładanych (wywieszanych) dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3800 zł³⁰.

Należy zaznaczyć, że istotne zmiany w zakresie ukształtowania katalogu stypendiów wprowadzono w związku z uchwaleniem ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce³¹. Zmianie uległa przede wszystkim treść zwolnienia dotyczącego stypendiów i zapomóg dla studentów oraz konstrukcja redakcyjna innych zwolnień. Niestety nie wpły-

nęło to na wykluczenie wszystkich wątpliwości interpretacyjnych. Wypada zauważyć stosunkowo duże zróżnicowanie form wsparcia, które zostało wkomponowane w konstrukcję tych instrumentów podatkowych. Są to przede wszystkim „stypendia”, chociaż w treści przepisów łączone są także z „ryczałtami”, „zapomogami” oraz „innymi świadczeniami”. Co przy tym istotne, ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. nie definiuje pojęcia „stypendium”. Taki stan występował również w stanie prawnym obowiązującym do dnia 1 października 2018 r. Niestety tak konstruowane regulacje zawsze sprzyjają powstawaniu wątpliwości i w konsekwencji sporom podatkowym.

Ten sam problem występuje w związku ze stosowaniem innej preferencji podatkowej – ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Od 2016 r. podatnik prowadzący tego rodzaju działalność ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku tzw. koszty kwalifikowane³². Wypada podkreślić, że od 2017 r. przepis dotyczący tej ulgi ewoluował w kierunku poszerzenia katalogu kosztów uznawanych za kwalifikowane³³. Oprócz tego od początku 2018 r. poszerzono grupę kosztów kwalifikowanych przewidzianych dla centrum badawczo-rozwojowego³⁴. Istotne zmiany wprowadziła także ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw³⁵, której celem było przeciwdziałanie negatywnym skutkom gospodarczym związanym z epidemią oraz przesunięcie w czasie niektórych obowiązków. Chodzi o zastosowanie preferencji w zakresie działalności badawczo-rozwojowej, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19³⁶. Niestety braki definicyjne znacząco utrudniają pełne korzystanie z tego ważnego rozwiązania. W praktyce wyłaniają się trudności związane m.in. z kosztami wynagrodzeń pracowników wykonujących działalność badawczo-rozwojową czy wydatkami poniesionymi na ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi.

Najbardziej zadziwiające uwarunkowania podatkowo-prawne dotyczą natomiast zasad obliczania 50-proc. kosztów

uzyskania przychodu. W przypadku nauczycieli akademickich trudności interpretacyjne wynikają nie tylko z treści przepisów podatkowych. Ich źródłem staje się również reforma szkolnictwa wyższego i wprowadzenie nowych przepisów w ramach Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce.

Zasadniczo, jeżeli ustawa lub umowa o pracę nie stanowią inaczej, pracodawca, którego pracownik stworzył utwór w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, nabywa z chwilą przyjęcia utworu autorskie prawa majątkowe, w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron. Z chwilą przyjęcia utworu pracodawca nabywa również własność przedmiotu, na którym utwór utrwalono³⁷. W katalogu przesłanek stosowania pracowniczych kosztów autorskich można wyróżnić następujące:

- 1) rezultat pracy spełnia przesłanki utworu określone w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r.;
- 2) pracownik jest twórcą w rozumieniu ww. ustawy;
- 3) umowa przewiduje zróżnicowanie wynagrodzenia należnego na część honoraryjną i związaną z obowiązkami pracowniczymi;
- 4) pracodawca prowadzi stosowną dokumentację w tym zakresie.

Także w orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowany jest pogląd, że w przypadku wykonywania pracy twórczej w ramach stosunku pracy należy wykazać powiązanie wynagrodzenia (honorarium) z wykonaną pracą o charakterze twórczym oraz udokumentować, że praca ta została wykonana, tzn. że powstał utwór³⁸. W tym zakresie niezbędne staje się prowadzenie stosownej ewidencji prac twórczych oraz dokonanie czytelnego rozróżnienia wynagrodzenia na część związaną z przeniesieniem na pracodawcę praw autorskich lub korzystaniem z tych praw (honorarium) oraz na część będącą ekwiwalentem za wykonywanie pozostałych obowiązków pracowniczych. Taka sekwencja postanowień powinna wystąpić w ramach umowy o pracę lub w dokumentach ściśle z nią powiązanych³⁹. Stanowisko takie wydaje się już ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴⁰.

Zgodnie z Prawem o szkolnictwie wyższym i nauce pracownicy uczelni podzieleni zostali na dwie grupy: nauczycieli akademickich oraz pracowników niebędących nauczycielami akademickimi. Nauczyciele akademicy mogą być zatrudniani w grupach pracowników: dydaktycznych, badawczych, badawczo-dydaktycznych. Do podstawowych obowiązków nauczycieli akademickich należy prowadzenie działalności naukowej oraz kształcenie i wychowywanie studentów. Zestawienie to nie wyczerpuje jednak całości zadań nauczyciela akademickiego. Oprócz tego jest on zobowiązany do uczestniczenia w pracach organizacyjnych na rzecz uczelni oraz stałego podnoszenia kompetencji zawodowych⁴¹.

W wyniku reformy systemu szkolnictwa i nauki wprowadzono w Prawie o szkolnictwie wyższym i nauce regulę, że **wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r.**⁴² Na podstawie wykładni językowej należałoby zatem przyjąć, że działania podejmowane w zakresie wszystkich obowiązków nauczyciela akademickiego są indywidualną działalnością twórczą w rozumieniu regulacji prawnoautorskich. Z całości kształtu normatywnego przepisów nie wynika jednak, że

dochodzi do powstania *sui generis* twórczego wytworu (który podlegałby ochronie prawnoautorskiej, niezależnie od warunku spełnienia cech konstytutywnych utworu). Brak jest regulacji, która wskazywałaby na odstąpienie przez ustawodawcę od definicji legalnej, do której wprost odsyła przepis Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, tj. do definicji „**utworu**” zawartej w przepisach prawnoautorskich. Za prawidłowe należałoby zatem uznać posłużenie się w procesie wykładni wprost definicją legalną zawartą w przepisach prawa autorskiego. Ustawodawca, jeśli chciał odstąpić od tej zasady, to zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji powinien bowiem wyraźnie podać inne znaczenie tego pojęcia (praca twórcza nauczyciela akademickiego) i ustalić jego zakres odniesienia⁴³ bądź też wprowadzić wprost odrębną kategorię utworów powstających w ramach „akademickiego” stosunku pracy.

Regulacje prawnoautorskie systemowo nie korespondują z rozwiązaniami przyjętymi w przepisach kształtujących organizację szkolnictwa wyższego. Specyfika pracy nauczyciela akademickiego sprawia, że struktura jego wynagrodzenia może przybierać stosunkowo rozbudowaną postać prawną. Mogą wystąpić tutaj różne rodzaje honorariów: wynagrodzenie zasadnicze, wynagrodzenie zasadnicze uzupełniające, wynagrodzenie zasadnicze projakościowe, wynagrodzenie za pracę w godzinach ponadwymiarowych, dodatki funkcyjne, dodatki za staż pracy, dodatkowe wynagrodzenie za pełnienie funkcji promotora, w związku z wydaniem opinii w sprawie nadania stopnia naukowego, z tytułu pracy w komisjach rekrutacyjnych, z tytułu innego rodzaju dodatków do wynagrodzenia, odprawy (np. emerytalna), zwroty kosztów przejazdów, ekwiwalenty, wynagrodzenie świąteczne, nagrody.

Wobec powstałych kontrowersji Minister Finansów zdecydował się na wydanie interpretacji ogólnej⁴⁴. Wskazał w niej, że Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce stanowi *lex specialis* i do całości wynagrodzenia nauczyciela akademickiego mają zastosowanie 50-proc. koszty uzyskania przychodów. Co ważne – w wydanej interpretacji zaznaczono, że do utworów powstających w ramach działalności nauczycieli akademickich nie ma zastosowania warunków wyraźnego wyodrębnienia honorarium autorskiego. Pozostaje to w jasnej sprzeczności z literą prawa autorskiego oraz dotychczasową linią orzecznictwa sądowego.

Wejście w życie Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce wprowadziło swoisty dualizm prawny. Wynika on z odmiennego traktowania umów o pracę nauczycieli akademickich. Utrwalają ten stan interpretacje organów podatkowych. Szczególne znaczenie ma interpretacja ogólna Ministra Finansów. W istocie rzeczy wydaje się ona wręcz niespójna. Z perspektywy treści prawa autorskiego w praktyce doszło do różnicowania skutków podatkowych zawieranych umów o pracę przez odróżnienie „klasycznych” umów o pracę oraz umów nauczycieli akademickich.

4. UWAGI KOŃCOWE

Dokonana analiza pozwala na sformułowanie kilku końcowych konkluzji.

Po pierwsze, na przestrzeni 30 lat obowiązywania podatku dochodowego od osób fizycznych nastąpił znaczący przyrost liczby rozwiązań o charakterze prorodzinnym. W ostatnich latach towarzyszy temu lawinowy wzrost transferów

różnorodnych świadczeń socjalnych na realizację tego zadania społecznego. Zapowiadane są kolejne, nowe tego typu programy prorodzinne, chociaż dotychczasowe działania nie przyczyniły się do osiągnięcia zakładanej poprawy wskaźników demograficznych. Bez kwestionowania wagi i zasadności takiego kierunku polityki społecznej – należy zauważyć, że obecny stan może prowokować refleksję o ulokowaniu tej działalności państwa tylko w obszarze bezpośrednich transferów na rzecz rodziny (z zachowaniem obecnego pułapu korzyści finansowych dla rodziny), a tym samym o zmierzaniu do uproszczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Po drugie, niestety o ile na początku promowania koncepcji instrumentów prorodzinnych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. akcentowano przede wszystkim aspekty ideowe, a w tle gospodarcze, o tyle obecnie kwestia ta została bardzo mocno upolityczniona. Taka atmosfera swoistego plebiscytu i politycznej licytacji może negatywnie wpływać na wypracowanie racjonalnych i skutecznych rozwiązań.

Po trzecie, za istotne należy uznać stosowanie preferencji podatkowych w sferze szkolnictwa wyższego i nauki. Pozytywnie wypada ocenić sam fakt wdrażania takiej idei na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., negatywnie należy jednak się odnieść do stanu (jakości) wprowadzonych rozwiązań. Szwankują tutaj przede wszystkim kwestie należytego definiowania pojęć kluczowych dla tych instrumentów oraz zachowania zasad systemowej spójności przepisów.

Warto w tym miejscu przypomnieć, że w Strategii Lizbońskiej w 2002 r. zwrócono uwagę na problem niedofinansowania badań naukowych i przyjęto za cel uzyskanie w ciągu dekady wzrostu nakładów na badania do poziomu 3% PKB (przy znaczącym udziale wpływów z sektora prywatnego). Dwa lata po przyjęciu tej deklaracji Rada Europejska w Barcelonie potwierdziła, że Unia Europejska powinna wydawać 3% PKB na badania i rozwój techniki⁴⁵. W Polsce szacuje się, że od czasu stowarzyszenia z Unią Europejską nie udało się przekroczyć progu 1% PKB. W tym kontekście instrumenty podatkowe mogą odegrać ważną rolę w procesie rozwoju szkolnictwa wyższego i nauki w Polsce.

Przypisy

- ¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ² Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- ³ Szerzej zob. W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999; K. Święch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013; A. Pomorska, *Zakres i instrumenty personalizacji podatków (wybrane problemy)*, w: *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak*, S. Witeska, M. Wypych (red.), Łódź 2009, s. 129-130.
- ⁴ Zob. P. Smoleń, *Kontrowersje dotyczące koncepcji prorodzinnej reformy prawa podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, A. Pomorska (red.), Lublin 2003, s. 201-207.
- ⁵ Zob. m.in. M. Podstawka, A. Deresz, *Ulgi i zwolnienia oraz progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych jako sposoby realizacji polityki społecznej oraz propozycje ich zmian w warunkach kryzysu*, „Polskie Towarzystwo Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe” 2011, nr 10, s. 195; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ulga na dzieci – wątpliwości, problemy, kontrowersje*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 2, s. 9-13.

- ⁶ Art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁷ W brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.
- ⁸ Ustawa z dnia 5 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 191, poz. 1361.
- ⁹ Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1316.
- ¹⁰ Ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. poz. 1278.
- ¹¹ Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1644.
- ¹² Niezależnie od występujących mankamentów konstrukcyjnych, zob. m.in.: P. Smoleń, *Łączne opodatkowanie małżonków*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL” 1998, t. 8, s. 189-199; R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 136-148.
- ¹³ Art. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1297.
- ¹⁵ Zmiana nastąpiła na mocy ustawy z dnia 26 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o pomocy państwa w wychowaniu dzieci oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 924.
- ¹⁶ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2019*, zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 10 czerwca 2020 roku, <https://www.nik.gov.pl/plik/id.22414.pdf>, s. 129, dostęp: 1.07.2021.
- ¹⁷ Przywołane tutaj dane zostały wyliczone na dzień 31 grudnia 2020 r. Źródło: Główny Urząd Statystyczny, *Ludność. Stan i struktura oraz ruch naturalny w przekroju terytorialnym w 2020 r. Stan w dniu 31 XII*, Warszawa 2021, https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5468/6/29/1/ludnosc._stan_i_struktura_oraz_ruch_naturalny_w_przekroju_terytoriaalnym_na_31.12.2020.pdf, s. 11, dostęp 1.07.2021 r.
- ¹⁸ Tamże, s. 10.
- ¹⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2019*, dok. cyt., s. 53.
- ²⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 23a lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²¹ Art. 21 ust. 1 pkt 23a lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm., dalej: Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.
- ²³ Art. 376 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce.
- ²⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁵ Art. 18 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1582, oraz art. 21 ust. 1 pkt 39a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁶ Art. 21 ust. 1 pkt 39b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁷ Art. 70b ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1796, oraz art. 21 ust. 1 pkt 39c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 39d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁹ Art. 19 pkt 3 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. poz. 1669 ze zm., dalej: Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Ustawa ta znowelizowała z dniem 1 października 2018 r. m.in. ustawę z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 40b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³¹ Art. 19 pkt 3 Przepisów wprowadzających ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.
- ³² Art. 26e ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³³ Od dnia 1 stycznia 2017 r. dodano przepis art. 26e ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zmiana nastąpiła na mocy art. 1 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 4 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej (Dz.U. poz. 1933).
- ³⁴ Dodano do art. 26e ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zmiana nastąpiła na mocy art. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz.U. poz. 2201).
- ³⁵ Dz.U. poz. 568 ze zm., dalej: ustawa z dnia 31 marca 2020 r.
- ³⁶ Na mocy art. 4 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. dodano art. 52k-52u do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

- ³⁷ Art. 12 ust. 1-3 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1062, dalej: ustawa z dnia 4 lutego 1994 r.
- ³⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 sierpnia 2020 r., I SA/Bk 158/20, LEX nr 3048856.
- ³⁹ Wyroki NSA: z dnia 12 listopada 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251; z dnia 17 kwietnia 2019 r., II FSK 1339/17, LEX nr 2676390; z dnia 24 lutego 2021 r., II FSK 2933/20, LEX nr 3156609.
- ⁴⁰ Zob. m.in. wyroki NSA: z dnia 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709; z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471; z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971; z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.
- ⁴¹ Zob. art. 112-115 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce.
- ⁴² Art. 116 ust. 7 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce.
- ⁴³ § 147 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- ⁴⁴ Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr DD3.8201.1.2018 z dnia 15 września 2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego, Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 107.
- ⁴⁵ Zob. komunikat Komisji – Nauka i technologia – kluczowe dziedziny dla przyszłości Europy – Kierunki polityki wspierania badań naukowych w Unii, Bruksela, dnia 16.06.2004, COM(2004) 353 ostateczny, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52004DC0353>, dostęp: 3.09.2021.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ulga na dzieci – wątpliwości, problemy, kontrowersje*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 2.
- Gomulowicz A., Malecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Podstawka M., Deresz A., *Ulgi i zwolnienia oraz progresja w podatku dochodowym od osób fizycznych jako sposoby realizacji polityki społecznej oraz propozycje ich zmian w warunkach kryzysu*, „Polskie Towarzystwo Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe” 2011, nr 10.
- Pomorska A., *Zakres i instrumenty personalizacji podatków (wybrane problemy)*, w: *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak*, S. Witeska, M. Wypych (red.), Łódź 2009.
- Smoleń P., *Łączne opodatkowanie małżonków*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL” 1998, t. 8.
- Smoleń P., *Kontrowersje dotyczące koncepcji prorodzinnej reformy prawa podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, A. Pomorska (red.), Lublin 2003.
- Święch K., *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Wójtowicz W., Smoleń P., *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- Ustawa z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. poz. 1669 ze zm.
- Ustawa z dnia 4 kwietnia 2014 r. o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1297.
- Ustawa z dnia 4 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej, Dz.U. poz. 1933.
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1062.
- Ustawa z dnia 5 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 191, poz. 1361.
- Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1316.
- Ustawa z dnia 7 lipca 2017 r. o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1582.

- Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, Dz.U. poz. 2201.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1588.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1644.
- Ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. poz. 1278.
- Ustawa z dnia 26 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o pomocy państwa w wychowaniu dzieci oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 924.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1796.
- Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 568 ze zm.

Orzecnictwo

- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709.
- Wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471.
- Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251.
- Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971.
- Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.
- Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., II FSK 1339/17, LEX nr 2676390.
- Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2021 r., II FSK 2933/20, LEX nr 3156609.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 sierpnia 2020 r., I SA/Bk 158/20, LEX nr 3048856.

Interpretacje

- Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr DD3.8201.1.2018 z dnia 15 września 2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego, Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 107.

Inne źródła

- Główny Urząd Statystyczny, *Ludność*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/>, dostęp: 1.07.2021.
- Główny Urząd Statystyczny, *Ludność. Stan i struktura oraz ruch naturalny w przekroju terytorialnym w 2020 r. Stan w dniu 31 XII*, Warszawa 2021, https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5468/6/29/1/ludnosc_stan_i_struktura_oraz_ruch_naturalny_w_przekroju_terytorialnym_na_31.12.2020.pdf, dostęp 1.07.2021 r.
- Komunikat Komisji – Nauka i technologia – kluczowe dziedziny dla przyszłości Europy – Kierunki polityki wspierania badań naukowych w Unii, Bruksela, dnia 16.06.2004, COM(2004) 353 ostateczny, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52004DC0353>, dostęp: 3.09.2021.
- Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 7, stan prawny na 31 grudnia 2015 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/1221/preferencje-podatkowe-w-polsce-nr-7.pdf>, s. 142-143, dostęp: 3.09.2021.
- Ministerstwo Finansów, *Statystyki*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/>, dostęp: 1.07.2021.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2019*, zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 10 czerwca 2020 roku, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22414.pdf>, dostęp: 1.07.2021.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*, zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 9 czerwca 2021 roku, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf>, dostęp: 3.09.2021.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Analizy wykonania budżetu Państwa 1995-2019*, <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/>, dostęp: 3.09.2021.