

RAFAŁ PASTERNAK<sup>1</sup>

# Porozumienie rodziców w zakresie stosowania ulgi z tytułu wychowywania dzieci – instytucja prawa cywilnego czy prawa podatkowego?<sup>2</sup>

Wpłynął: 22.06.2025. Akceptacja: 5.08.2025

## Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena charakteru prawnego instytucji porozumienia między rodzicami w zakresie stosowania ulgi podatkowej z tytułu wychowywania dzieci. Podjęte w artykule problemy badawcze koncentrowały się wokół dwóch kwestii. Pierwsza z nich dotyczy problematyki ustalenia przynależności gałęziowej tego porozumienia. Niniejsza instytucja zdaje się bowiem funkcjonować niejako na granicy prawa cywilnego i podatkowego. Druga natomiast związana jest z praktycznymi implikacjami dokonanej kwalifikacji. W artykule postawiono tezę, zgodnie z którą stosunek prawny powstający w momencie zawarcia niniejszego porozumienia, ma charakter cywilnoprawny, co oznacza, że istnieje on niejako obok stosunku zobowiązania podatkowego. Cywilnoprawny charakter tego porozumienia oraz jego przedmiot powodują, że nie stanowi ono elementu podatkowego stanu faktycznego, a tym samym jest zdarzeniem indyferentnym dla treści zobowiązania podatkowego, w szczególności dla wysokości należności podatkowej.

**Słowa kluczowe:** ulga prorodzinna, prawo podatkowe, prawo cywilne.

---

<sup>1</sup> Dr Rafał Pasternak – Akademia Leona Koźmińskiego (Polska); e-mail: [rpasternak@kozminski.edu.pl](mailto:rpasternak@kozminski.edu.pl); ORCID: 0000-0003-3938-2686.

<sup>2</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

RAFAŁA PASTERNAK

## Parents Agreement on the Application of Child-raising Relief – an Institution of Civil Law or Tax Law?<sup>3</sup>

### Abstract

The aim of this article is to analyze and assess the legal nature of the institution of an agreement between parents in the scope of applying tax relief for raising children. The research problems undertaken in the article focused on two issues. The first one relates to the problem of the assignment of the agreement to the proper area of law. This institution seems to function on the border of civil and tax law. The second one is related to the practical implications of the qualification made. The article puts forward the thesis according to which the legal relationship created at the time of conclusion of this agreement is of a civil law nature, which means that it exists in parallel to the tax liability relationship. The civil law nature of this agreement and its subject matter mean that it does not constitute an element of the taxable factual situation and is therefore an event indifferent to the content of the tax liability, in particular to the amount of the tax due.

**Keywords:** child-raising relief, tax law, civil law.

---

<sup>3</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Wprowadzenie

Sama problematyka ulgi z tytułu wychowywania dzieci, zwanej też ulgą prorodzinną bądź po prostu ulgą na dziecko, niejednokrotnie była już przedmiotem analiz w piśmiennictwie podatkowym<sup>4</sup>. Badaniu i ocenie podlegały jej konstrukcja prawna, realizowane funkcje czy też w końcu ekonomiczne skutki jej stosowania. Podkreślano jej znaczenie dla kształtowania się dochodów budżetu państwa, wskazywano na społeczne implikacje w zakresie przeciwdziałania kryzysowi demograficznemu, czy w końcu dokonywano jej oceny z punktu widzenia fundamentalnych dla systemu podatkowego zasad równości i sprawiedliwości opodatkowania. Ulga prorodzinna stanowi aktualnie względnie stabilny element konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, szczegółowo opisany przez doktrynę podatkową, jak również niejednokrotnie będący przedmiotem szeregu orzeczeń sądów administracyjnych oraz indywidualnych interpretacji podatkowych. Większość opracowań – co naturalne – skupia się na prawnofinansowych aspektach funkcjonowania niniejszej ulgi. Ze względu jednak na „dualizm” relacji zachodzących w okolicznościach jej rozliczania, tj. z jednej strony stosunku zobowiązania podatkowego, łączącego podatnika(ów)-rodzica(ów) z wierzycielem podatkowym reprezentowanym przez organ podatkowy, z drugiej zaś odrębnej relacji prawnej łączącej samych rodziców, warto również pochylić się nad cywilnoprawnymi „wątkami” regulacji ujętych w art. 27f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup>. Wymaga tego w szczególności kompleksowa analiza i ocena wspomnianego w art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. porozumienia pomiędzy rodzicami wspólnymi do odliczenia z tytułu wychowywania dzieci. Mówimy zatem o sytuacji, w której każdy z rodziców spełnia kryteria ustawowe zastosowania ulgi prorodzinnej, tj. wykonuje władzę rodzicielską, pełni funkcję opiekuna prawnego, jeśli dziecko z nim zamieszkiwało, ewentualnie sprawuje opiekę w formie rodziny

<sup>4</sup> Zob. R. Zieliński, *Ulga z tytułu wychowywania dzieci – preferencja czy sankcja podatkowa*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, Monika Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015, s. 333–344; T. Janicki, *Ulga prorodzinna jako jeden z instrumentów polityki prorodzinnej państwa*, „Przeгляд Podatkowy” 2015, 12, s. 8–9; I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, 2, s. 161–166.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm., dalej u.p.d.o.f.).

zastępczej oraz spełnia kryteria dochodowe w przypadku, gdy prawo do odliczenia dotyczy jednego małoletniego dziecka.

Celem artykułu jest zatem analiza i ocena niniejszego porozumienia pozwalająca na wykazanie jego cywilnoprawnej natury oraz ustalenie praktycznych implikacji tejże natury w zakresie kierunku pożądanych działań organów podatkowych podejmowanych w przypadku braku konsensusu między rodzicami rozliczającymi ulgę z tytułu wychowywania dziecka/dzieci. W ocenie autora niniejsze porozumienie stanowi umowę nienazwaną, kształtującą wzajemne prawa i obowiązki jej stron, przy których naruszeniu można rozważyć zastosowanie konsekwencji wynikających z przepisów kodeksu cywilnego. Niniejsze porozumienie nie jest natomiast wiążące dla organów podatkowych prowadzących na podstawie art. 21§3 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe w celu prawidłowego określenia zobowiązania podatkowego<sup>6</sup> w przypadku, gdy wadliwe zadeklarowanie wielkości tego zobowiązania przez podatników wynika ze sporu o prawo do rozliczenia ulgi prorodzinnej. Innymi słowy zawarcie porozumienia w sprawie ustalenia proporcji odliczenia od podatku przysługującej kwoty ulgi prorodzinnej wynikającej z wykonywania władzy rodzicielskiej kształtuje stosunek cywilnoprawny między stronami tego porozumienia, tj. rodzicami spełniającymi warunki zastosowania ulgi, natomiast nie determinuje statusu prawnopodatkowego żadnego z rodziców w ich relacji z wierzycielem podatkowym.

## Prawo podatkowe i prawo cywilne – powiązania i różnice

Związki prawa cywilnego i podatkowego były już niejednokrotnie opisywane w literaturze przedmiotu. Niniejszą problematyką zajmują się głównie przedstawiciele nauki prawa podatkowego (finansowego), tym samym relacje obydwu gałęzi prawa analizowane są przede wszystkim przez pryzmat wymagań i potrzeb prawa podatkowego<sup>7</sup>, realizowanych właśnie za pośrednictwem instytucji cywilnoprawnych. Niniejsza perspektywa wynika niejako z istoty prawa podatkowego stanowiącego swoistą nadbudowę, czy też „jedynie” ekonomiczny dodatek do transakcji bądź innych zdarzeń regulowanych normami prawa cywilnego<sup>8</sup>. W takim układzie rzeczy stosunki prawnopodatkowe stanowią co do zasady konsekwencje zaistnienia stosunków cywilnoprawnych, co stawia prawo cywilne w pozycji

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm., dalej o.p.).

<sup>7</sup> Np. B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, 4, s. 44.

<sup>8</sup> S. Brzeszczyńska, *Prawo cywilne czy podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2002, 10, s. 16.

swoistego punkt odniesienia dla regulacji prawnopodatkowych. Innymi słowy, o ile prawo cywilne stanowi samoistny element struktury systemu prawnego, o tyle prawo podatkowe niejednokrotnie opiera się na instytucjach ukształtowanych właśnie w domenie prawa cywilnego. Nie należy rzecz jasna zapominać o wyrażanym w doktrynie poglądzie o autonomii prawa podatkowego, zastrzegając jednocześnie, że niniejsza autonomia nie ma charakteru absolutnego<sup>9</sup>, czego wyrazem jest szereg przejawów kooperacji i wzajemnego oddziaływania obydwu dziedzin prawa<sup>10</sup>. Powiązania te są na tyle liczne i różnorodne, że trudno byłoby dokonać ich taksatywnego wyliczenia<sup>11</sup>. Najczęściej wynikają one z objęcia tych samych stosunków społecznych i gospodarczych przepisami prawa zarówno podatkowego, jak i prawa cywilnego<sup>12</sup>. To samo zdarzenie niejednokrotnie wywołuje skutki prawne tak w sferze cywilnoprawnej, jak podatkowej, powodując powstanie, ustanie bądź modyfikację dwóch odrębnych stosunków prawnych regulowanych normami dwóch gałęzi prawa, znacząco różniących się od siebie, choćby metodą regulacji. Dzieje się tak wówczas, gdy w hipotezie normy prawa podatkowego ujęte zostają zdarzenia cywilnoprawne, stanowiące element podatkowego stanu faktycznego. W takim przypadku związek powstaje na poziomie okoliczności faktycznych. Związki między prawem podatkowym a prawem cywilnym występują również w przestrzeni normatywnej, np. poprzez „przejmowanie” przez prawo podatkowe wybranych konstrukcji cywilnoprawnych<sup>13</sup>. Może też dochodzić do sytuacji, w której normy prawa cywilnego wspomagają prawidłowe funkcjonowanie systemu prawa podatkowego<sup>14</sup>.

Opisane powyżej powiązania nie zmieniają faktu, że prawo cywilne i prawo podatkowe stanowią dwie niezależne i odrębne gałęzie prawa, mające – co warto podkreślić w kontekście analizowanej problematyki – swoje własne zakresy przedmiotowe oraz właściwe sobie metody regulacji stosunków społecznych<sup>15</sup>. Granica między obydwoma dziedzinami prawa wydaje się dość jednoznaczna i wynikająca chociażby z różnego ich umiejscowienia w systemie prawnym (prawo

<sup>9</sup> A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 70–71.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa*, [w:] *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024, s. 129–134.

<sup>11</sup> P. Lewkowicz, *Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 92.

<sup>12</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 171.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *O relacjach między prawem podatkowym i prawem cywilnym raz jeszcze. Uwagi na temat możliwości dochodzenia przez państwo nienależnie wypłaconej podatnikowi tytułem zwrotu nadpłaty*, [w:] *Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych Profesor Marii Gintwont-Jankowicz*, red. W. Federczyk, Warszawa 2014, s. 155.

<sup>14</sup> B. Brzeziński, *Kilka refleksji...*, s. 43.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 154–155.

publiczne i prawo prywatne), rodzaju i charakterystyki regulowanych stosunków społecznych czy w końcu ze wspomnianej metody regulacji. I tak jak należy zgodzić się z przekonaniem, że trudno jest pomylić normy prawa cywilnego z normami prawa karnego<sup>16</sup>, tak też – przynajmniej w ujęciu teoretycznym – trudno byłoby o omyłkę w rozróżnieniu norm cywilnoprawnych z podatkowymi. Prawo cywilne jako zbiór norm prawnych charakteryzuje się w szczególności typową dla prawa prywatnego metodą regulowania relacji społecznych polegającą na uznaniu autonomicznej pozycji względem siebie podmiotów tychże relacji<sup>17</sup>. Oznacza to, że w układzie wzajemnych praw i obowiązków stron stosunku prawnego nie występuje zjawisko władczego określania przez jedną z nich sytuacji prawnej drugiej<sup>18</sup>. Z dokładną odwrotnością tego stanu rzeczy mamy do czynienia w przypadku prawa podatkowego, którego istota sprowadza się do kształtowania stosunków nierównorzędnych, w ramach których jeden podmiot (podmiot czynny) decyduje o prawach i obowiązkach drugiego podmiotu (podmiotu biernego).

Istotnym kryterium pozwalającym na wyodrębnienie dziedziny prawa podatkowego jest również jego przedmiot regulacji<sup>19</sup>, którego zakres możemy – przynajmniej częściowo – doprecyzować, dzięki definicjom ustawowym pojęć: „przepisów prawa podatkowego” oraz „ustawy podatkowej”. I tak, zgodnie z unormowaniami Ordynacji podatkowej, poprzez przepisy prawa podatkowego rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych<sup>20</sup>. Ustawą podatkową jest natomiast ustawa dotycząca podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określająca podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich<sup>21</sup>. Pojęcie ustawy podatkowej pojawia się również w przepisach Konstytucji RP oraz regulaminu Sejmu RP<sup>22</sup>. Zgodnie z tymi pierwszymi

<sup>16</sup> B. Brzeziński, *Kilka refleksji...*, s. 43.

<sup>17</sup> A. Olejniczak, Z. Radwański, *Prawo cywilne – cz. ogólna*, Poznań 2023, s. 7.

<sup>18</sup> P. Machnikowski, *Komentarz do art. 1 Kodeksu cywilnego*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2023, s. 5.

<sup>19</sup> W przypadku prawa cywilnego przedmiot regulacji nie ma aż tak istotnego znaczenia jako kryterium wyróżniające tę dziedzinę prawa – zob. A. Olejniczak, Z. Radwański, *op. cit.*, s. 8.

<sup>20</sup> Art. 3 pkt 2 o.p.

<sup>21</sup> Art. 3 pkt 1 o.p.

<sup>22</sup> Szerzej: W. Michałowski, *Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, 6, s. 22–26.

Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, tj. ustaw, którymi nakłada się podatki oraz inne daniny publiczne oraz określa podmiot, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (art. 123 w zw. z art. 217 Konstytucji RP). Regulamin Sejmu RP jedynie posługuje się tym pojęciem, nie definiując go w żaden sposób, co pozwala na postawienie tezy, że pojęcie ustawy podatkowej jest tam użyte w takim znaczeniu, w jakim funkcjonuje w ujęciu konstytucyjnym<sup>23</sup>.

Biorąc pod uwagę przytoczone regulacje, można stwierdzić, że pod pojęciem prawa podatkowego niewątpliwie mieszczą się wszelkie normy prawne regulujące elementy konstrukcyjne podatku<sup>24</sup>, w tym również ulgi podatkowe. Nie oznacza to jednocześnie, że wszystkie przepisy aktu normatywnego (ustawy podatkowej) określającego stronę podmiotową oraz przedmiotową podatku, jak również zawierającego elementy kwantytatywne podatku (podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, ulgi podatkowe) stanowią część prawa podatkowego. Ustawa podatkowa może również zawierać dodatkową treść normatywną należącą do innych dziedzin prawa. Prawodawca konstytucyjny, posługując się pojęciem „ustawy podatkowej”, nie sprecyzował bowiem w sposób stanowczy zakresu jej regulacji. Dokonując analizy i oceny art. 217 Konstytucji, można jedynie dopatrywać się swoistego minimum treściowego takiej ustawy, umożliwiającego skuteczne nałożenie podatku. Nie ma natomiast podstaw do wskazania materii, która w takiej ustawie znaleźć się nie może. Innymi słowy, samo umiejscowienie danej regulacji w ustawie podatkowej nie determinuje jeszcze jej charakteru i przynależności do danej dziedziny prawa. Można bowiem spotkać takie rozwiązania normatywne, „(..) w których ustawa podatkowa w sposób wyraźny zawiera nie tylko normy służące osiągnięciu celu fiskalnego, lecz także realizacji zadań nie związanych w żaden sposób z celami fiskalnymi. Wówczas bez wątplenia taka ustawa jest nie tylko ustawą podatkową, lecz także w mniejszym bądź większym stopniu ustawą z zakresu prawa karnego, administracyjnego, cywilnego, gospodarczego, itd.”<sup>25</sup>. W przypadkach wątpliwych, w których badana norma stoi niejako na „pograniczu” prawa podatkowego i cywilnego niezbędne jest zbadanie jej charakteru i celu<sup>26</sup>. Jeśli realizowany przez nią cel nie służy, choćby pośrednio, interesowi publicznemu związanemu z gromadzeniem środków publicznych w celu finansowania zadań publicznych, to nie sposób takiej normy zaliczyć do dziedziny prawa podatkowego.

<sup>23</sup> *Ibidem*, s. 24–25.

<sup>24</sup> Wyrok NSA z 15 stycznia 2020 r., II FSK 345/18, LEX nr 2798786.

<sup>25</sup> A. Hanusz, *op. cit.*, s. 66.

<sup>26</sup> *Ibidem*, s. 66.

W bardzo ogólnym ujęciu rolę prawa podatkowego, podobnie jak związanego z nim prawa finansów publicznych jest bowiem „(...) zapewnienie ciągłości istnienia, sprawnego funkcjonowania państwa i dobrobytu jego mieszkańcom poprzez finansowanie poszczególnych polityk publicznych”<sup>27</sup>. Jeśli zatem dana konstrukcja prawna nie jest związana z przesunięciem środków pieniężnych z majątku zobowiązanego (podatnika) na rzecz podmiotu uprawnionego (państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego) w celu realizacji obowiązku podatkowego, to nie może ona być uznana za konstrukcję przynależną prawu podatkowemu. Prawo podatkowe reguluje bowiem tylko te stosunki, które związane są z nieodpłatnym przesuwaniem środków pieniężnych między wspomnianymi podmiotami<sup>28</sup>. Innymi słowy prawo podatkowe dostarcza za pomocą mechanizmów prawnych, jakie tworzy, zasobów finansowych, służących związkowi publicznoprawnemu do pokrywania kosztów jego działalności<sup>29</sup>.

Swoiste „otwarcie” ustaw podatkowych na materię pozapodatkową, jak również opisane powyżej związki prawa cywilnego z prawem podatkowym, w ramach których dochodzi do zapożyczania przez prawo podatkowe konstrukcji cywilnoprawnych może zatem skutkować wątpliwościami co do przynależności gałęziowej poszczególnych norm prawnych ujętych w ustawach regulujących konstrukcje poszczególnych podatków. Z taką sytuacją mamy do czynienia chociażby w kontekście porozumienia między rodzicami dotyczącego stosowania ulgi z tytułu wychowywania dzieci, uregulowanego w art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f.

## Porozumienie między rodzicami – „tylko” umowa czy również element podatkowego stanu faktycznego?

Zasadniczo nie istnieją przeszkody, które uniemożliwiałyby zdarzeniu prawnemu klasyfikowanemu jako umowa współtworzenie podatkowego stanu faktycznego. Jeden byt nie wyklucza bowiem drugiego. Wręcz przeciwnie, niejednokrotnie w prawie podatkowym bywa tak, że dane zdarzenie cywilnoprawne stanowi hipotezę normy prawnopodatkowej i tym samym kształtuje np. prawną konstrukcję podatku. Sama konstrukcja podatku (tzw. elementy zmienne bądź też techniczne podatku) stanowi natomiast podstawowy budulec normy prawnopodatkowej z jednej strony, z drugiej zaś element określanego tą normą podatkowego stanu

<sup>27</sup> U. Zawadzka-Pąk, *Cele prawa finansów publicznych a aksjologiczna analiza prawa – założenia oraz propozycja ujęcia badawczego*, „Krytyka Prawa” 2024, 1, s. 245.

<sup>28</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 167–168.

<sup>29</sup> B. Brzeziński, A. Franczak, *W poszukiwaniu strategii interpretacji prawa podatkowego przez sądy*, „Krytyka Prawa” 2024, 4, s. 45.

faktycznego, rozumianego jako opis okoliczności kształtujących treść stosunku prawnopodatkowego, tj. takich działań i zdarzeń, które rodzą obowiązek podatkowy (przedmiot opodatkowania), jak również takich, które go ograniczają czy wręcz w niektórych przypadkach w całości wyłączają (np. ulgi bądź zwolnienia podatkowe)<sup>30</sup>. Zdarzenie, jakim jest zawarcie umowy, może wola ustawodawcy realizować każdą z tych ról. Może zatem powodować powstanie obowiązku podatkowego. Z takim stanem rzeczy mamy do czynienia chociażby w przypadku podatku od spadków i darowizn, gdzie opis podatkowego stanu faktycznego nawiązuje m.in. do umowy darowizny bądź w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie opodatkowaniu podlega szereg czynności cywilnoprawnych, w tym umów, których wyliczenie znajdziemy w art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>31</sup>. Zawarcie umowy może też być okolicznością, która „jedynie” wpływa na treść istniejącego stosunku zobowiązania podatkowego poprzez modyfikację (ograniczenie) należności podatkowej. Przykładem takiej sytuacji jest m.in. zawarcie umowy darowizny i jej przekazanie na cele kultu religijnego, co aktualizuje prawo podatnika do odliczenia kwoty przekazanej darowizny od dochodu, kształtując ostatecznie podstawę obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym zawarcie umowy jako okoliczność stanowiąca element konstrukcji podatku (np. przedmiot opodatkowania, czy też ulgę podatkową, tak jak w przytoczonych przykładach) staje się jednocześnie elementem podatkowego stanu faktycznego.

W przypadku porozumienia dotyczącego stosowania ulgi prorodzinnej mamy jednak do czynienia z sytuacją innego rodzaju. Zgodnie z treścią przepisu art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f. odliczenie (ulgę prorodzinna) dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę podatnicy mogą odliczyć od podatku w dowolnej proporcji przez nich ustalonej. W przypadku braku porozumienia między podatnikami, którzy zgodnie z rozstrzygnięciem sądu wspólnie wykonują władzę rodzicielską nad małoletnim dzieckiem po rozwodzie lub w trakcie separacji (piecza naprzemienna), lub gdy miejsce zamieszkania dziecka jest takie samo jak miejsce zamieszkania obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim – kwotę tę podatnicy odliczają w częściach równych. Z przytoczonego przepisu wynika następująca kwestia. Ulga podatkowa na dziecko przysługuje w całości każdemu z rodziców wykonujących władzę rodzicielską, bądź innym osobom wymienionym w przepisie, sprawującym opiekę nad dzieckiem,

<sup>30</sup> R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1982, s. 206.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r., poz. 295 ze zm.).

z tym zastrzeżeniem, że odliczenie obojga rodziców nie może przekroczyć górnej granicy ulgi określonej w art. 27f ust. 2 u.p.d.o.f. Ten fakt implikuje konieczność stworzenia mechanizmu „podziału” ulgi pomiędzy dwójkę uprawnionych do niej podatników. Ustawodawca zdecydował się na rozwiązanie, zgodnie z którym podatnicy swobodnie według własnego uznania decydują o zasadach korzystania z ulgi. W związku z tym, że ulga w całości przysługuje każdemu z rodziców, dopuszczalne są wszelkie możliwe konfiguracje podziału, w tym również taka, gdzie jeden z rodziców korzysta z całości ulgi, drugi natomiast z niej rezygnuje.

Przedmiotem porozumienia jest zatem – zgodnie z cytowanym przepisem – ustalenie proporcji, którą stosować będą w złożonych przez siebie zeznaniach podatkowych podatnicy, obliczając kwotę ulgi odliczaną od wielkości należnego podatku. Niniejsza umowa nie kształtuje zatem prawa do ulgi – to prawo wynika z wyżej wskazanego przepisu art. 27f ust. 2 u.p.d.o.f. Porozumienie dotyczy zatem kwestii wykorzystania ulgi, a nie samego prawa do niej. Inne postrzeganie roli porozumienia byłoby sprzeczne z powszechnie, jak się wydaje akceptowaną koncepcją, jakoby prawo do ulgi podatnik nabywał z mocy prawa, ewentualnie w drodze decyzji organu podatkowego (choć ta druga okoliczność nie jest co do zasady stosowana w przypadku ulg systemowych)<sup>32</sup>. Nie można zatem przyjąć koncepcji, zgodnie z którą porozumienie miałoby wpływ na materialnoprawny kształt ulgi prorodzinnej, bowiem oznaczałoby to, że determinuje ono kształt stosunku podatkowo-prawnego, którego źródłem może być przecież wyłącznie ustawa podatkowa. Innymi słowy porozumienie jako wyraz zgodnej woli stron nie może determinować wielkości powinności podatkowej<sup>33</sup>.

## **Praktyczne implikacje cywilnoprawnego charakteru porozumienia dotyczącego stosowania ulgi z tytułu wychowywania dzieci**

Czym jest zatem niniejsze porozumienie i jakie skutki oraz na jakiej płaszczyźnie wywołuje jego zawarcie? Porozumienie niewątpliwie stanowi zgodne oświadczenie woli stron, w ramach którego ustalają one swoisty „podział” przysługującej rodzicom ulgi podatkowej. Porozumienie kształtuje tym samym stosunek umowny między równorzędnymi podmiotami. Jako że nie stanowi ono elementu podatkowego stanu faktycznego, a tym samym nie kształtuje relacji prawnej pomiędzy

<sup>32</sup> Zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 48–49.

<sup>33</sup> Na mocno ograniczony wpływ podatników na wysokość należności podatkowej wskazuje A. Nita, *Granice horyzontalnej determinacji powinności podatkowych*, [w:] A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014.

podatnikami a wierzycielem podatkowym, to jego zawarcie w żaden sposób nie wiąże organu podatkowego. Innymi słowy zawarcie porozumienia jest indyferentne z perspektywy istnienia i kształtu praw i obowiązków między dłużnikiem a wierzycielem podatkowym. Samo zawarcie porozumienia nie determinuje ostatecznego sposobu rozliczenia ulgi z tytułu wychowywania dzieci. Jeśli zatem treść porozumienia jest niezgodna z ostatecznym sposobem wykorzystania ulgi zadeklarowanym w zeznaniu podatkowym, to dla organu podatkowego wiążące jest to, co podatnicy ujeli w deklaracji. Innymi słowy sama różnica pomiędzy zawartym porozumieniem a zadeklarowaną w zeznaniu ulgą nie stanowi żadnej z przesłanek wszczęcia postępowania podatkowego, o których mowa w art. 21§3 o.p.

Zawarcie porozumienia (umowy) może mieć natomiast skutek na płaszczyźnie prawa cywilnego. Samo porozumienie jest bowiem stosunkiem dwóch równorzędnych stron, ukształtowanym wolą tychże stron oraz realizującym ich indywidualne interesy majątkowe. Niniejsze porozumienie spełnia zatem wszelkie kryteria właściwe dla stosunków cywilnoprawnych, o którym mowa w art. 1 kodeksu cywilnego. Skutkiem kwalifikacji tego stosunku jako cywilnoprawnego jest, po pierwsze uznanie, że podlega on regulacjom Kodeksu Cywilnego, po drugie zaś, że spór zaistniały na tle tego stosunku jest sprawą cywilną i co do zasady podlega rozpoznaniu w trybie właściwym dla tego typu spraw, tzn. przez sądy powszechne i Sąd Najwyższy<sup>34</sup>.

## Bibliografia

- Brzeszczyńska S., *Prawo cywilne czy podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2002, 10.
- Brzeziński B., *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, 4. <https://doi.org/10.12775/SIT.2008.003>
- Brzeziński B., Olesińska A., *O relacjach między prawem podatkowym i prawem cywilnym raz jeszcze. Uwagi na temat możliwości dochodzenia przez państwo nienależnie wypłaconej podatnikowi tytułem zwrotu nadpłaty*, [w:] *Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych Profesor Marii Gintwont-Jankowicz*, red. W. Federczyk, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., *Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa*, [w:] *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024.
- Brzeziński B., Franczak A., *W poszukiwaniu strategii interpretacji prawa podatkowego przez sądy*, „Krytyka Prawa” 2024, 4. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.719>
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

<sup>34</sup> Zob. B. Janiszewska, *Komentarz do art. 1*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, cz. 1 (art. 1–55(4)), red. J. Gudowski, Warszawa 2021.

- Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Janicki T., *Ulga prorodzinna jako jeden z instrumentów polityki prorodzinnej państwa*, „Przegląd Podatkowy” 2015, 12.
- Janiszewska B., *komentarz do art. 1*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4))*, red. J. Gudowski, Warszawa 2021.
- Lewkowicz P., *Związki prawa podatkowego z prawem cywilnym*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Machnikowski P., *Komentarz do art. 1 Kodeksu cywilnego*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2023.
- Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1982.
- Michałowski W., *Pojęcie „ustawy podatkowej” w polskim porządku normatywnym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, 6. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8952>
- A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym*, Warszawa 2014.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Olejniczak A., Radwański Z., *Prawo cywilne – cz. ogólna*, Poznań 2023.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, 2.
- Zawadzka-Pąk U., *Cele prawa finansów publicznych a aksjologiczna analiza prawa – założenia oraz propozycja ujęcia badawczego*, „Krytyka Prawa” 2024, 1. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.668>
- Zieliński R., *Ulga z tytułu wychowywania dzieci – preferencja czy sankcja podatkowa*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015.

## Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (Tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2024 r., poz. 295 ze zm.).

## Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2020 r., II FSK 345/18.