

UŁGA PODATKOWA Z TYTUŁU WYDATKÓW DOKONANYCH W CELU PRZYSTOSOWANIA POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Streszczenie. Celem artykułu jest analiza i ocena obowiązującego ustawodawstwa, zmierzająca do identyfikacji podmiotowych, przedmiotowych, wartościowych i czasowych granic ulgi podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługującej w związku z poniesionymi wydatkami na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Pozytywnie zweryfikowano tezę o potrzebie przeprowadzenia w tym zakresie kompleksowej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz innych ustaw, w tym ustawy Prawo o ruchu drogowym oraz ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Działania takie są niezbędne do prawidłowej kwantyfikacji uprawnień podatnika dokonującego odliczenia poniesionych wydatków od dochodu i w ten sposób zmniejszającego ciężar podatku dochodowego. Możliwość korzystania z tej ulgi podatkowej jest formą pomocy państwa kierowanej do osób z niepełnosprawnościami. Efekty tej pomocy mogą polegać na ułatwieniu im wykonywania czynności życiowych zarówno w obszarze aktywności osobistej, jak i pracy zawodowej lub prowadzonej działalności gospodarczej. Prawna konstrukcja prezentowanej ulgi podatkowej jest sposobem realizacji normy programowej z art. 69 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

zakładającej udzielanie osobom z niepełnosprawnościami przez władze publiczne pomocy w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej.

Słowa kluczowe: osoba z niepełnosprawnością, rehabilitacja, pojazd mechaniczny, podatek dochodowy, ulga podatkowa

TAX RELIEF ON EXPENSES MADE TO ADAPT MOTOR VEHICLES TO THE NEEDS RESULTING FROM DISABILITY

Summary. The aim of the study is to analyse and evaluate the applicable legislation aimed at identifying the subjective, objective, value and time limits of the tax relief in the personal income tax due in connection with the expenses incurred for adapting a motor vehicle to the needs resulting from disability. The thesis about the need to carry out a comprehensive interpretation of the provisions of the Personal Income Tax Act and other acts, including the Traffic Law Act and the Act on vocational and social rehabilitation and employment of disabled people, has been positively verified. Such activities are necessary for the correct quantification of the rights of the taxpayer deducting the incurred expenses from income and thus reducing the income tax burden. The possibility of using this tax relief is a form of state aid addressed to people with disabilities. The effects of this assistance may consist in making it easier for them to perform activities of daily living, both in the area of personal activity and professional work or business activity. The legal structure of the presented tax relief is a way of implementing the program standard under Art. 69 of the Constitution of the Republic of Poland, which provides for assistance to the disabled by public authorities in securing their existence, preparing for work and social communication.

Keywords: disabled person, rehabilitation, motor vehicle, income tax, tax relief

1. WPROWADZENIE

Podatki bezpośrednie, w tym podatek dochodowy od osób fizycznych, obok funkcji fiskalnej pełnią często funkcje społeczne i gospodarcze. W ich prawnej konstrukcji zamieszcza się zwolnienia i ulgi podatkowe lub inne preferencje obniżające ciężar opodatkowania. Rozwiązania takie przyjęto także w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. Jedno z nich uprawnia podatników do odliczania od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Zostało ono ujęte w ustawowym katalogu w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., obejmującym 19 pozycji i stanowiącym rozwinięcie postanowień art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Wprowadzenie tej ulgi podatkowej to forma pomocy państwa dla osób z niepełnosprawnościami, tworząca warunki ułatwiające im wykonywanie czynności życiowych.

¹ Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

Ustanowienie i stosowanie tej ulgi podatkowej znajduje uzasadnienie w postanowieniach Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych z dnia 13 grudnia 2006 r.², respektujących m.in. zasadę dostępności. Hybrydowy charakter dostępności rozumiany jest jako prawo człowieka będące szczególnym publicznym prawem podmiotowym opartym na zasadzie równości, a także jako rozwijające się prawo podstawowe w ujęciu obiektywnym³. Istotą zasady dostępności jest umożliwienie osobom z niepełnosprawnościami niezależnego życia i pełnego udziału we wszystkich jego sferach, w tym poprzez równy dostęp do środków transportu. Zgodnie z art. 20 k.p.o.n. państwa, które ratyfikowały konwencję, obowiązane są podejmować skuteczne środki w celu umożliwienia osobom z niepełnosprawnościami mobilności osobistej i optymalnej samodzielności w tym zakresie. Działania państwa powinny m.in. polegać na ułatwianiu takim osobom mobilności w sposób i w czasie przez nie wybranym oraz po przystępnej cenie, a także dostępu do wysokiej jakości przedmiotów ułatwiających poruszanie się.

Przepis art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f. obowiązuje od 1 stycznia 2001 r., a jego wprowadzenie do ustawy uzasadniono potrzebą wyznaczenia jednoznacznych granic przedmiotowych ogólnie sformułowanej w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. kategorii wydatków ponoszonych przez podatnika na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami⁴. Od ponad 20 lat wielokrotnie przywoływano art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. w orzecznictwie sądów oraz w urzędowych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Jego stosowanie sprawia jednak wiele problemów zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym.

Celem artykułu jest szczegółowa analiza i ocena obowiązującego ustawodawstwa dotyczącego stosowania ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniającej podatników do odliczania wydatków poniesionych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W opracowaniu sformułowano tezę, że genezy i uzasadnienia potrzeby stosowania ulg podatkowych adresowanych do osób z niepełnosprawnościami należy poszukiwać w przepisach Konstytucji

² Dz.U. z 2012 r., poz. 1169, sprostowanie Dz.U. z 2018 r., poz. 1217 – dalej: k.p.o.n.

³ H. Markiewicz-Hoyda, *Prawna analiza koncepcji dostępności (accessibility)*, „Państwo i Prawo” 2022, z. 3, s. 121.

⁴ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 1955 Sejmu RP III kadencji, s. 9.

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Ustawodawca zachowuje natomiast swobodę w obszarze konstruowania szczegółowych rozwiązań prawnych. Z uwagi na wieloaspektowy charakter tej ulgi potwierdzenie uprawnień podatnika do jej wykorzystywania wymaga kompleksowej interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów innych ustaw. Wyłącznie taki sposób ich eksplikacji umożliwia ustalenie podmiotowych, przedmiotowych, czasowych i wartościowych granic tej ulgi podatkowej. W toku badań zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz uzupełniająco metodę analityczną w celu zobrazowania konkretnych problemów wynikających z praktyki stosowania przepisów regulujących tę ulgę podatkową. Oceny i wnioski końcowe nawiązują nie tylko do aktualnie obowiązującego stanu prawnego (wnioski *de lege lata*), ale także do ewentualnych kolejnych jego zmian, zmierzających do poprawy jakości unormowań (postulaty *de lege ferenda*).

2. KONSTITUCYJNE PODSTAWY ULG PODATKOWYCH Z TYTUŁU WYDATKÓW NA REHABILITACJĘ SPOŁECZNĄ I ZAWODOWĄ OSÓB Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCIAMI

Ulgi podatkowe są wyjątkiem od zasad powszechności⁶ i równości opodatkowania⁷. Państwo, dysponując władztwem podatkowym, może realizować swoje zadania poprzez wspieranie określonych działalności lub kategorii podmiotów i w tym celu wykorzystywać różne formy ich dofinansowania. Mogą to być m.in. ulgi i zwolnienia podatkowe skutkujące zmniejszeniem ciężaru podatkowego⁸. Mogą one być wykorzystywane do realizacji celów społecznych i gospodarczych wyrażających wartości chronione konstytucyjnie⁹.

Według art. 69 Konstytucji RP osobom niepełnosprawnym władze publiczne udzielają, zgodnie z ustawą, pomocy w zabezpieczaniu egzystencji,

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 42; A. Barwaniec, *Kilka uwag o istocie zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2017, nr 2, s. 6.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 29 marca 2021 r., sygn. I SA/Kr 708/20, LEX nr 3195444.

⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 28.

⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 79; R. Mastalski, *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 9.

przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) przepis ten uznano za normę programową statuującą zadania państwa i wyznaczającą ustawodawcy obowiązek stworzenia rozwiązań zapewniających efektywne wsparcie osób z niepełnosprawnościami w różnych dziedzinach życia społecznego¹⁰. W art. 69 Konstytucji RP odsyła się do ustawy zarówno w zakresie poziomu zaspokajania potrzeb takich osób, jak i przedmiotu jego regulacji. Ustrojodawca bezpośrednio nie ustala określonego poziomu świadczeń, ich form, konkretnego zakresu czy trybu ich uzyskiwania, ale pozostawia ustawodawcy swobodę wyboru środków służących realizacji celów wymienionych w tym przepisie¹¹.

Ocenia się, że art. 69 Konstytucji RP jest emanacją ustrojodawcy do tworzenia przez ustawodawcę warunków umożliwiających osobom z niepełnosprawnościami udział w życiu zawodowym i społecznym¹². Ustrojodawca wskazuje władzy publicznej określony cel działania oraz dobro podlegające ochronie w procedurze stanowienia norm. Przepis ten ma charakter normy programowej (zasady polityki państwa¹³), a więc nie wskazuje wyraźnie i bezwarunkowo, jak należy zrealizować wyznaczony cel. Wyboru środków jego realizacji dokonuje ustawodawca i mogą to być m.in. zwolnienia oraz ulgi podatkowe¹⁴.

W art. 69 Konstytucji RP nałożono na państwo obowiązek odrębnego potraktowania osób z niepełnosprawnościami, tzn. stworzenia dla nich regulacji szczególnej. Regulacje ustawowe muszą być wykonalne i dostosowane do możliwości finansowych państwa i nie mogą abstrahować od aktualnego poziomu życia ogółu obywateli¹⁵. Aktem prawnym regulującym kompleksowo kwestie organizacyjne i finansowe związane z rehabilitacją

¹⁰ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, s. 254.

¹¹ Wyroki TK: z dnia 16 marca 1999 r., sygn. K 35/98, OTK 1999, nr 3, poz. 37; z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. P 41/09, OTK-A 2011, nr 3, poz. 25; z dnia 20 grudnia 2012 r., sygn. K 28/11, OTK-A 2012, nr 11, poz. 137.

¹² K. Ślęzak, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja RP. T. I. Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1570.

¹³ L. Garlicki, M. Derlatka, *Komentarz do art. 69, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 741.

¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 70.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 23 marca 2017 r., sygn. I OSK 2743/15, LEX nr 2283805.

osób z niepełnosprawnościami jest ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych¹⁶. W ustawach podatkowych zawarto unormowania wspierające główne mechanizmy finansowania potrzeb osób z niepełnosprawnościami. Są to m.in. ulgi podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniające do odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków przeznaczonych na cele rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami.

Ulgi podatkowe prowadzą do zróżnicowania rozkładu ciężaru podatkowego, dostosowując go do indywidualnej sytuacji podatnika¹⁷. Często ulgi podatkowe mają uzasadnienie społeczne lub gospodarcze, a ich celem jest wyrównywanie szans podatników. W ten sposób odstępuje się od formalnej równości i powszechności w opodatkowaniu na rzecz osiągnięcia równości w szerszym wymiarze, obejmując ochroną ważniejsze wartości¹⁸. W doktrynie wyrażono krytyczną ocenę dotyczącą uznawania równości w opodatkowaniu za indikator sprawiedliwości systemu podatkowego. Afirmacja takiego stanowiska nie uwzględnia odmiennego wysiłku poszczególnych podatników osiągających takie same dochody, a także różnego poziomu ich potrzeb, których zaspokojenie jest niezbędne z punktu widzenia egzystencji¹⁹. Realność ulgi podatkowej należy łączyć ze skutkiem zastosowania określonej jej postaci (zwolnienia, odliczenia, obniżenia, zmniejszenia). W rezultacie następuje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Beneficjentem tego efektu będzie określony podmiot na mocy szczegółowych przepisów prawa podatkowego²⁰.

3. PODMIOTOWE GRANICE ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW PONOSZONYCH NA PRYZSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Ulga z tytułu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków na ułatwienie wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami jest instrumentem personalizacji obciążeń dochodów osób

¹⁶ Dz.U. z 2024 r., poz. 44 – dalej: u.r.z.s.

¹⁷ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 258.

¹⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. *idem*, Toruń 2009, s. 449.

¹⁹ *Idem*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 220.

²⁰ P. Kobylski, *Problematyka ulg podatkowych. Założenia i efekty przyjęcia Polskiego Ładu 2.0*, „*Annales UMCS – Sectio G*” 2023, vol. LXX, nr 1, s. 138–139.

fizycznych²¹. Personalizacja racjonalizuje politykę podatkową i determinuje kształt rozwiązań podatkowoprawnych służących ochronie podatników przed nadmiernym i nieadekwatnym do ich możliwości płatniczych obciążeniem dochodów²². W piśmiennictwie ten rodzaj ulgi kwalifikuje się do kategorii ulg związanych z egzystencją podatnika²³.

Granice podmiotowe ulgi podatkowej z tytułu wydatków ponoszonych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności wyznaczono w art. 26 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 7e w związku z art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. Prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania przysługuje podatnikowi posiadającemu status osoby z niepełnosprawnością lub podatnikowi, na którego utrzymaniu jest taka osoba. Użyte w art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. pojęcie „podatnik” musi być postrzegane przez pryzmat umiejscowienia tego przepisu w tekście ustawy podatkowej. Oznacza to, że odliczenia takich wydatków może dokonać podatnik, którego dochody są opodatkowane według skali podatkowej ustalonej w art. 27 u.p.d.o.f. Uprawnienie to nie przysługuje w przypadku opodatkowania dochodów podatnika według zasad uregulowanych w art. 29–30g u.p.d.o.f., tzn. dochodów opodatkowanych ryczałtowo, np. z wygranych w grach i konkursach, z kapitałów pieniężnych lub z pozarolniczej działalności gospodarczej, obciążonych 19-procentową stawką proporcjonalną. Odliczenia omawianych wydatków nie można również dokonywać od dochodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21, 52, 52a oraz 52c u.p.d.o.f.

Warunki, których spełnienie oznacza pozostawanie danej osoby z niepełnosprawnością na utrzymaniu podatnika, określono w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Wymaga się, aby na utrzymaniu podatnika w roku podatkowym pozostawała osoba (lub osoby) z niepełnosprawnością, będąca w stosunku do podatnika lub jego małżonka zaliczaną do pierwszej grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od

²¹ R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 130; *idem*, *Instrumenty personalizacji podatkowej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Annales UMCS – Sectio H” 2016, nr 1, s. 708.

²² P. Pomorski, *Personalizacja podatków samorządowych*, [w:] *Pobór podatków samorządowych*, red. A. Krukowski, Lublin 2011, s. 35.

²³ A. Dasiewicz, *Prawo podatkowe a filantropia w biznesie*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2021, nr 1, s. 75; P. Sławińska, *Wpływ ulg podatkowych na pogłębienie nierówności społecznych w Polsce*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2013, nr 297, s. 284.

spadków i darowizn²⁴ lub dzieckiem obcym przyjętym na wychowanie przez podatnika lub jego małżonka. Pierwszą grupę podatkową według tej ustawy tworzą: małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, pasierbica, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie. Za rodziców uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych. Ponadto status zstępnych przysługuje osobom, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej²⁵, a także osobom tworzącym rodzinę zastępczą, prowadzącym rodzinny dom dziecka lub pracującym z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej bądź w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej. Wyliczenie to jest wyczerpujące, a więc osoba spoza tego katalogu nie może być uznana za pozostającą na utrzymaniu podatnika, nawet gdy faktycznie znajduje się w takiej sytuacji i jest osobą z niepełnosprawnością.

Kolejny warunek dotyczy wielokrotnie zmienianego limitu dochodu osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika. Od 1 stycznia 2001 r. do 31 grudnia 2002 r. limit dochodów stanowił dwunastokrotność kwoty najniższego miesięcznego wynagrodzenia za pracę według stanu za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy. Od 1 stycznia 2003 r. bezpośrednio w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. ustalono ten limit na poziomie 9120 zł (w 2003 r. kwota minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę wynosiła 800 zł, a więc przyjęty limit był niższy od dwunastokrotności tego wynagrodzenia o 5%).

Do 2017 r. ustalony w ten sposób limit dochodów nie był podwyższany, natomiast systematycznie zwiększała się kwota minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę (w 2004 r. wynosiła 824 zł, w 2005 r. wzrosła do poziomu 849 zł, w 2006 r. do 899 zł, w 2007 r. do 936 zł, w 2008 r. do 1126 zł, w 2009 r. do 1276 zł, w 2010 r. do 1317 zł, w 2011 r. do 1386 zł, w 2012 r. do 1500 zł, w 2013 r. do 1600 zł, w 2014 r. do 1680 zł, w 2015 r. do 1750 zł, w 2016 r. do 1850 zł, w 2017 r. do 2000 zł). Uwzględniając pierwotne kryterium ustalania tego limitu dochodów, można stwierdzić, że od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2017 r. pogłębiała się niekorzystna relacja między kwotą limitu ustaloną w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. a dwunastokrotnością minimalnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę (w 2017 r.

²⁴ Dz.U. z 2024 r., poz. 596.

²⁵ Por. ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz.U. z 2024 r., poz. 177 ze zm.).

ustawowy limit dochodów osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika kształtował się na poziomie tylko 38% w porównaniu do pierwotnego wskaźnika).

Od 1 stycznia 2018 r. omawiany limit podwyższono do kwoty 10 080 zł i jednocześnie wyłączono z niego alimenty na rzecz dzieci (w 2018 r. minimalne miesięczne wynagrodzenie za pracę wynosiło 2010 zł, a więc relacja tego limitu dochodów do wskaźnika dwunastokrotności minimalnego miesięcznego wynagrodzenia stanowiła 40%). Po nowelizacji art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. Trybunał Konstytucyjny badał ten problem, ale w odniesieniu do stanu prawnego wcześniej obowiązującego, i uznał, że „wliczanie alimentów otrzymywanych przez niepełnosprawne dziecko od rodzica do omawianego limitu dochodów było niezgodne z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP”. Z uwagi na charakter prawa wywodzonego z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji RP i fakt, że jego konkretną postać ustala ustawa, można go dochodzić jedynie w granicach określonych w ustawie. Według TK ustawodawca nie jest konstytucyjnie zobowiązany, aby rodzinom w trudnej sytuacji materialnej lub społecznej zapewnić pomoc przez rozwiązanie podatkowe w postaci określonej ulgi. Jeżeli ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie tego rodzaju instytucji, to powinien ją ukształtować z poszanowaniem zasad i wartości konstytucyjnych, w tym przestrzegając wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości²⁶.

Efektom nowelizacji tego przepisu, dokonanej w połowie 2018 r., była rezygnacja z ustalania konkretnego limitu kwotowego dochodów. Powrócono do pierwotnej koncepcji, opartej na wielokrotności określonej kwoty bazowej, ale w tym przypadku nie było to minimalne miesięczne wynagrodzenie za pracę, lecz kwota renty socjalnej²⁷, której dwunastokrotność wyznacza limit rocznych dochodów osoby z niepełnosprawnościami pozostającej na utrzymaniu podatnika²⁸. Ponadto ustalono, że do dochodów takiej osoby nie zaliczano zasiłku pielęgnacyjnego. Znowelizowany przepis stosowano z mocą wsteczną, tzn. do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2017 r. Po kolejnej nowelizacji art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., dokonanej od 1 października 2019 r., do dochodów ww. osoby nie zaliczano świadczenia

²⁶ Wyrok TK z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. SK 13/16, LEX nr 2639964.

²⁷ Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2023 r., poz. 2194).

²⁸ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1076).

uzupełniającego otrzymywanego przez osobę niezdolną do samodzielnej egzystencji. Efektem nowelizacji tego przepisu, dokonanej od 1 stycznia 2022 r., było niezaliczanie do omawianego limitu dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów.

Od 1 czerwca 2018 r. rentę socjalną podwyższono do kwoty 1029,80 zł brutto, od 1 marca 2019 r. do poziomu 1100 zł, natomiast od 1 marca 2020 r. do kwoty 1200 zł. Od 1 marca 2021 r. zwiększono rentę socjalną do kwoty 1250,88 zł. Od 1 marca 2022 r. jej wysokość wynosiła 1338,44 zł, a od 1 marca 2023 r. była to kwota 1588,44 zł. Zwaloryzowana od 1 marca 2024 r. miesięczna kwota renty socjalnej wynosi 1780,96 zł. Przyjęcie kwoty bazowej w mechanizmie ustalania omawianego limitu dochodów umożliwia jego okresowe waloryzowanie, co jest zasadniczo rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia uprawnień osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika. Prawo do stosowania tej ulgi podatkowej przysługiwało podatnikowi, jeżeli dochody osoby z niepełnosprawnością pozostającej na jego utrzymaniu nie przekraczały w 2021 r. kwoty 15 010,56 zł (w 2022 r. limit ten wynosił 16 061,28 zł, natomiast w 2023 r. limit wzrósł do 19 061,28 zł). Za rok 2024 r. ustalany w ten sposób limit zwiększono do poziomu 21 371,52 zł.

Do końca 2017 r. w art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. stosowano ogólne wyrażenie „dochody osób niepełnosprawnych”, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Słuszny jest pogląd NSA, że do 31 grudnia 2017 r. ustawodawca nie ustalał żadnych ograniczeń dotyczących źródeł dochodu uzyskanego przez osobę z niepełnosprawnością, a więc nie wykluczył np. alimentów z zakresu tych dochodów. Określając ten limit w kwocie 9120 zł, ustawodawca w tamtym okresie nie użył wyrażenia „dochód podlegający opodatkowaniu”, nie ograniczył sposobu jego opodatkowania ani nie wyłączył z jego zakresu dochodów wolnych od podatku dochodowego. Wobec tego do ustalenia jego wysokości należało przyjmować wszystkie dochody osiągnięte przez osobę z niepełnosprawnością²⁹.

Nowelizując wielokrotnie art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f., z zakresu dochodu osoby z niepełnosprawnością będącej na utrzymaniu podatnika wyłączono następujące rodzaje dochodów:

²⁹ Wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2258/11, LEX nr 1330583; z dnia 20 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 979/14, LEX nr 1783205; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lutego 2015 r., sygn. I SA/Sz 1019/14, LEX nr 1650460.

- 1) alimenty na rzecz dzieci wymienionych w art. 6 ust. 4c oraz art. 6 ust. 4e u.p.d.o.f., tzn. małoletnich lub bez względu na ich wiek (otrzymujących zasiłek lub dodatek pielęgnacyjny bądź rentę socjalną), pełnoletnich do ukończenia 25. roku życia, uczących się w szkołach wymienionych w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe;
- 2) świadczenie uzupełniające otrzymywane na podstawie ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji³⁰ i zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 100a u.p.d.o.f.;
- 3) dodatek energetyczny³¹, dodatek osłonowy³², dodatek węglowy³³, dodatek dla gospodarstw domowych i innych podmiotów w tytułu wykorzystywania niektórych źródeł ciepła³⁴, dodatek elektryczny³⁵, kwotę refundacji dla odbiorcy paliw gazowych w gospodarstwie domowym³⁶;
- 4) zasiłek pielęgnacyjny przyznawany zgodnie z ustawą z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych³⁷ w celu częściowego pokrycia wydatków wynikających z konieczności zapewnienia opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji;

³⁰ Dz.U. z 2024 r., poz. 256.

³¹ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2024 r., poz. 266) dla odbiorcy wrażliwego energii elektrycznej, tzn. osoby, której przyznano dodatek mieszkaniowy, będącej stroną umowy kompleksowej lub umowy sprzedaży energii elektrycznej zawartej z przedsiębiorstwem energetycznym i zamieszkującej w miejscu dostarczania energii elektrycznej.

³² Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 2021 r. o dodatku osłonowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 759 ze zm.).

³³ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1630).

³⁴ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 15 września 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw (Dz.U. z 2024 r., poz. 340 ze zm.).

³⁵ Wypłacany zgodnie z ustawą z dnia 7 października 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach służących ochronie odbiorców energii elektrycznej w 2023 roku oraz w 2024 roku w związku z sytuacją na rynku energii elektrycznej (Dz.U. z 2023 r., poz. 1704 ze zm.).

³⁶ Przysługującej na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2022 r. o szczególnej ochronie niektórych odbiorców paliw gazowych w 2023 r. oraz w 2024 r. w związku z sytuacją na rynku gazu (Dz.U. z 2024 r., poz. 303 ze zm.).

³⁷ Dz.U. z 2024 r., poz. 323.

5) dodatkowe roczne świadczenie pieniężne wypłacane dla emerytów i rencistów³⁸.

W art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wyczerpująco wymieniono rodzaje świadczeń wyłączonych z zakresu dochodów osoby z niepełnosprawnością pozostającej na utrzymaniu podatnika, a więc inne rodzaje jej dochodów należy uwzględniać w tym limicie kwotowym. Dochody, których nie wyłączono z tego limitu, w tym zwolnione z podatku (np. zapomogi, stypendia, nagrody wypłacane przez Polski Komitet Paraolimpijski za uzyskanie wyników na igrzyskach paraolimpijskich, nagrody wypłacane przez Polski Związek Sportu Nieśłyszących za uzyskanie wyników na igrzyskach głuchych), należy uwzględniać w tym pułapie kwotowym. Trzeba podkreślić, że omawiany limit odnosi się wyłącznie do dochodu osiągniętego przez osobę z niepełnosprawnością, a nie do łącznego dochodu tej osoby i jej małżonka, z którym pozostaje ona w małżeńskiej wspólności majątkowej³⁹.

Konkludując, z art. 26 ust. 7e u.p.d.o.f. wynika, że muszą być łącznie spełnione warunki w nim określone, uzasadniające stan pozostawania na utrzymaniu podatnika danej osoby z niepełnosprawnościami⁴⁰. W odniesieniu natomiast do samego podatnika będącego osobą z niepełnosprawnością lub utrzymującego osobę o takim statusie nie ustalono żadnych kwotowych limitów dochodów warunkujących zastosowanie tej ulgi podatkowej.

4. ZAKRES PRZEDMIOTOWY ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW DOKONANYCH NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Wyznaczenie przedmiotowego zakresu omawianej ulgi podatkowej wymaga szczegółowej analizy wyrażen zastosowanych w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. Punktem wyjścia jest pojęcie „pojazd mechaniczny”, którego nie zdefiniowano w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁸ Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. poz. 2575 ze zm.) oraz ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o kolejnym dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz.U. poz. 1407).

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. VII SA/Wa 840/09, LEX nr 620245.

⁴⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 maja 2018 r., sygn. I SA/Go 68/18, LEX nr 2498868.

W ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym⁴¹ stosowane jest określenie „pojazd”, rozumiane jako środek transportu przeznaczony do poruszania się po drodze oraz maszyna lub urządzenie do tego przystosowane, z wyjątkiem urządzenia wspomagającego ruch. Definicję pojazdu stworzono na potrzeby ruchu drogowego i posłużono się kryterium „przystosowania do poruszania się” oraz zbliżonym kryterium „przeznaczenia do poruszania się”⁴². W przepisach tej ustawy określono różne kategorie pojazdów (np. silnikowego, samochodowego, wolnobieżnego, członowego, nienormatywnego, specjalnego, używanego do celów specjalnych, zabytkowego). Nie są to synonimy określenia „pojazd mechaniczny”, ponieważ zakresy ich definicji są węższe w porównaniu do pojęcia „pojazd mechaniczny”⁴³.

W art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych⁴⁴ zdefiniowano pojęcie „pojazd mechaniczny”, którym jest:

- 1) pojazd samochodowy, ciągnik rolniczy, motorower i przyczepa, określone w ustawie – Prawo o ruchu drogowym,
- 2) pojazd wolnobieżny określony w ustawie – Prawo o ruchu drogowym, z wyłączeniem pojazdów wolnobieżnych należących do rolników posiadających gospodarstwo rolne i użytkowanych w związku z posiadaniem tego gospodarstwa.

Ulgi podatkowej z tytułu wydatków na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności nie można ograniczać do określonego rodzaju pojazdu mechanicznego, np. samochodu lub motoroweru. W związku z odesłaniem do ustawy – Prawo o ruchu drogowym poszczególne rodzaje pojazdów, zaliczone do zbiorczej kategorii „pojazdy mechaniczne”, należy określać w sposób ustalony w tej ustawie. Według art. 2 pkt 33 u.p.r.d. pojazdem samochodowym jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/godz., ale określenie to nie dotyczy ciągnika rolniczego. W myśl art. 2 pkt 44 u.p.r.d. ciągnikiem rolniczym jest pojazd silnikowy, którego

⁴¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 1047 ze zm. – dalej: u.p.r.d.

⁴² M. Starzyk, *Definicja pojazdu i pojazdu mechanicznego – rozważania i uwagi*, „Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS” 2014, nr 24, s. 97.

⁴³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2020 r., sygn. IV SA/Wa 1870/20, LEX nr 3149915.

⁴⁴ Dz.U. z 2023 r., poz. 2500.

konstrukcja umożliwia rozwijanie prędkości nie mniejszej niż 6 km/godz., skonstruowany do używania łącznie ze sprzętem do prac rolnych, leśnych lub ogrodnich. Ciągnik może być także przystosowany do ciągnięcia przyczep oraz do prac ziemnych. Motorowerem według art. 2 pkt 46 u.p.r.d. jest pojazd dwukołowy lub trójkołowy z silnikiem spalinowym o pojemności skokowej do 50 cm³ lub z silnikiem elektrycznym o mocy do 4 kW, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/godz. Według art. 2 pkt 50 oraz 51 u.p.r.d. przyczepą jest pojazd bez silnika, przystosowany do łączenia go z innym pojazdem (dopuszczalna masa całkowita tzw. przyczepy lekkiej nie przekracza 750 kg). Pojazdem wolnobieżnym, zgodnie z art. 2 pkt 34 u.p.r.d., jest pojazd silnikowy, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 25 km/godz., z wyłączeniem ciągnika rolniczego. Wśród „pojazdów mechanicznych” nie wymieniono motocykla, ale zgodnie z art. 2 pkt 45 u.p.r.d. jest on pojazdem samochodowym dwukołowym albo dwukołowym z bocznym wózkiem, albo trójkołowym o symetrycznym rozmieszczeniu kół. W katalogu pojazdów mechanicznych powinien być także uwzględniany czterokołowiec w rozumieniu art. 2 pkt 42b oraz pkt 42c u.p.r.d., a więc pojazd samochodowy przeznaczony do przewozu osób lub ładunków (z wyłączeniem samochodu osobowego, ciężarowego i motocykla), którego masa własna nie przekracza 550 kg (w przypadku przewozu rzeczy) lub 400 kg (w przypadku przewozu osób). Szczególnym jego rodzajem jest czterokołowiec lekki, tzn. pojazd, którego masa własna nie przekracza 350 kg i konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/godz. Można zgodzić się z oceną sądu, że pomimo upowszechnienia silników elektrycznych, do kategorii „pojazdy mechaniczne” nie powinno się zaliczać takich, które mogą być użytkowane z wykorzystaniem siły mięśni lub silnika, ale z uwagi na rodzaj użytego napędu o niewielkiej mocy (np. hulajnogi elektryczne) są to pojazdy tradycyjnie uważane za niemechaniczne⁴⁵.

Reasumując, pojazdy mające cechy umożliwiające ich zakwalifikowanie do kategorii „pojazdy mechaniczne” mogą być przystosowywane do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Wydatki poniesione w tym celu, po spełnieniu innych warunków, mogą być uwzględniane w odliczeniach od dochodu osoby z niepełnosprawnością lub od dochodu podatnika, na którego utrzymaniu znajduje się taka osoba. Ustawodawca nie ogranicza potrzeb osób z niepełnosprawnościami, a więc mogą one być związane z ich

⁴⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2023 r., sygn. III KK 13/22, LEX nr 3521906.

osobistą aktywnością, z wykonywaną pracą zawodową lub działalnością gospodarczą. Argumentami uzasadniającymi ten wniosek są postanowienia art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 8 ust. 2 pkt 5 u.r.z.s. We wskazanych wyżej przepisach ustawy przyjęto, że rehabilitacja osób z niepełnosprawnościami to zespół działań, zwłaszcza organizacyjnych, leczniczych, psychologicznych, technicznych, szkoleniowych, edukacyjnych i społecznych, zmierzających do osiągnięcia, przy aktywnym uczestnictwie tych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej. Celem rehabilitacji zawodowej jest ułatwienie takiej osobie uzyskania i utrzymania odpowiedniego zatrudnienia i awansu zawodowego przez umożliwienie jej korzystania z poradnictwa zawodowego, szkolenia zawodowego i pośrednictwa pracy. Do jego realizacji niezbędne jest m.in. określenie środków technicznych umożliwiających lub ułatwiających wykonywanie pracy, a w razie potrzeby – przedmiotów ortopedycznych, środków pomocniczych, sprzętu rehabilitacyjnego itp. Ustawową definicję rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami należy uwzględnić przy dokonywaniu wykładni art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., ustalającego katalog wydatków uprawniających do omawianej ulgi podatkowej⁴⁶.

5. WYDATKI UZASADNIAJĄCE PRAWO DO ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU PRZYSTOSOWANIA POJAZDU DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Użyte w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. wyrażenie „przystosowanie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności” ma istotny wpływ na kwalifikację określonych wydatków uprawniających do omawianej ulgi podatkowej. W związku z tym podatnik w celu odliczenia od dochodu poniesionych wydatków powinien wykazać ich niezbędność dla osoby z niepełnosprawnością⁴⁷. Przystosowania pojazdu mechanicznego należy dokonać w okresie jego posiadania przez podatnika zamierzającego skorzystać z tej ulgi. Ustawowy zwrot „przystosowanie pojazdu mechanicznego” może być rozumiany jako przerobienie lub dostosowanie już istniejącego pojazdu do potrzeb

⁴⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Kr 1240/17, LEX nr 2448954.

⁴⁷ I. Szczepańska, *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2, s. 169.

osoby z niepełnosprawnością⁴⁸. Wnosząc *a contrario*, zakupu nowego pojazdu mechanicznego dostosowanego już do takich potrzeb nie można zaliczyć do wydatków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. i w konsekwencji taki wydatek nie może pomniejszyć dochodu podatnika⁴⁹. Stanowisko takie sądy konsekwentnie prezentowały również we wcześniejszym okresie⁵⁰. Sądy jednoznacznie wskazywały na niedopuszczalność doszukiwania się innych intencji ustawodawcy i stwarzania na takiej podstawie norm wykraczających poza literalne brzmienie przepisu. Ulgi podatkowe interpretowano bez dokonywania wykładni rozszerzającej, czyli bez przekraczania językowego znaczenia przepisu ustawy⁵¹.

Wydatkami przeznaczonymi na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności nie mogą być: nakłady na jego naprawę, zakup części oraz wyposażenia, paliwa, opłaty za garaż, koszty ubezpieczenia, spłaty rat kredytu zaciągniętego na zakup pojazdu⁵². Dopuszczalność odliczenia takich wydatków można jednak rozważyć w kontekście ulgi podatkowej uregulowanej w art. 26 ust. 7a pkt 14 u.p.d.o.f., tzn. poniesionych na używanie wyłącznie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu pełnoletnią osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia, ale kwota ulgi podatkowej nie może przekroczyć 2280 zł w roku podatkowym. W tym przypadku jednym z warunków odliczenia wydatków poniesionych na używanie samochodu osobowego jest to, aby osoba z niepełnosprawnością lub

⁴⁸ K. Wojewoda-Buraczyńska, *Ulga rehabilitacyjna jako element inkluzji społecznej*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach – Seria Administracja i Zarządzanie” 2018, nr 117(44), s. 82.

⁴⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2021 r., sygn. I SA/Gl 1342/20, LEX nr 3164333; wyroki NSA: z dnia 30 marca 1994 r., sygn. III SA 1002/93, LEX nr 1688834; z dnia 9 czerwca 1994 r., sygn. SA/Po 284/94, LEX nr 24368; z dnia 6 lipca 1999 r., sygn. I SA/Łd 1228/97, LEX nr 40452.

⁵⁰ Wyroki NSA: z dnia 26 października 1993 r., sygn. SA/Gd 335/93, LEX nr 1688705; z dnia 30 marca 1994 r., sygn. III SA 1002/93, LEX nr 1688834.

⁵¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. II SA/Wa 1040/19, LEX nr 3072650; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Sz 1198/13, LEX nr 1481126; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. I SA/Gd 855/08, LEX nr 483148.

⁵² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Sz 1462/13, LEX nr 1479052.

osoba mająca na utrzymaniu taką osobę była właścicielem lub współwłaścicielem samochodu⁵³.

Problem właściwej kwalifikacji wydatków jako „ponoszonych w celu przystosowania pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności” był wielokrotnie przedmiotem urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stwierdzano w nich jednoznacznie, że w przypadku zakupu pojazdu nie można odliczyć od dochodu kwoty przeznaczonej na jego nabycie, ponieważ nie jest to wydatek poniesiony na jego przystosowanie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności⁵⁴. Uznano, że wydatkiem takim nie będzie również kwota przeznaczona na zakup pojazdu już przystosowanego do korzystania przez osobę z niepełnosprawnością, tzn. wyposażonego w odpowiednie urządzenia⁵⁵. W innej urzędowej interpretacji rower z silnikiem elektrycznym o mocy 2,5 kW oraz o konstrukcji ograniczającej prędkość jazdy do 25 km/godz. zakwalifikowano do kategorii „pojazdy mechaniczne”, ale wydatek na jego zakup nie został uznany za poniesiony w celu przystosowania takiego pojazdu do potrzeb wynikających z niepełnosprawności⁵⁶. Oceniono, że ustawowe wyrażenie „przystosowanie do potrzeb niepełnosprawności” powinno być rozumiane jako dostosowanie pojazdu do niepełnosprawności osoby kierującej tym pojazdem lub korzystającej z tego pojazdu, czyli do charakteru jej niepełnosprawności⁵⁷.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 21 września 2020 r., sygn. II FSK 1338/18, LEX nr 3075582.

⁵⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 22 lutego 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.84.2022.2.KF, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185187639?directHit=true&directHitQuery=0112-KDIL2-1.4011.84.2022.2.KF> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 lutego 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.1183.2021.2.KF, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185187439?directHit=true&directHitQuery=0112-KDIL2-1.4011.1183.2021.2.KF> (dostęp: 27.05.2024); interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 lipca 2021 r., 0113-KDIPT2-2.4011.278.2021.2.AKR, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185159931?directHit=true&directHitQuery=0113-KDIPT2-2.4011.278.2021.2.AKR> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 29 czerwca 2021 r., 0113-KDIPT2-2.4011.150.2021.2.KR, <https://sip.lex.pl/#/guideline/185155962?directHit=true&directHitQuery=0113-KDIPT2-2.4011.150.2021.2.KR> (dostęp: 27.05.2024).

⁵⁷ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 22 czerwca 2006 r., PB-2.35-4150-36/06/P, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=nfxhizlsfyf tkmbrgaztena&refSource=search> (dostęp: 27.05.2024).

6. WARTOŚCIOWE I CZASOWE GRANICE ULGI PODATKOWEJ Z TYTUŁU WYDATKÓW NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDÓW MECHANICZNYCH DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Zgodnie z art. 26 ust. 7b u.p.d.o.f. wydatki na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności są odliczane od dochodu, jeżeli ich nie sfinansowano (dofinansowano) z zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych lub Narodowego Funduszu Zdrowia, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo nie zostały zwrócone podatnikowi w żadnej formie. Jeżeli takie wydatki częściowo sfinansowano z tych funduszy, to odliczyć można różnicę pomiędzy poniesionymi wydatkami a kwotą dofinansowaną z tych funduszy lub zwróconą w jakiegokolwiek formie. W cytowanym przepisie ustalono regułę dopuszczającą odliczenie od dochodu tylko tych wydatków, których ekonomiczny ciężar ponosi podatnik, natomiast wydatki zrefundowane nie podlegają odliczeniu od jego dochodu.

Wydatki dokonane przez podatnika na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności są odliczane od jego dochodu ustalonego za rok podatkowy, w którym zostały poniesione. Wynika to z art. 26 ust. 1 oraz art. 26 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Jeżeli poniesione w roku podatkowym wydatki są wyższe od kwoty dochodu podatnika, to ich nadwyżki nie można odliczyć od dochodów z lat następnych⁵⁸. Z interpretacji przepisów ustawy podatkowej wynika, że nie ma kwotowego limitu odliczeń wydatków poniesionych przez podatnika na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, jak uczyniono to w odniesieniu do niektórych rodzajów wydatków w ramach tzw. ulgi rehabilitacyjnej (np. opłacenie przewodników, utrzymanie psa asystującego, zakup leków, używanie samochodu osobowego). Jedynym ograniczeniem w ich odliczaniu jest wysokość rocznego dochodu podatnika opodatkowanego według skali podatkowej z art. 27 u.p.d.o.f. Oznacza to, że każdy podatnik uprawniony do tej ulgi podatkowej może odliczyć od dochodu wydatki rzeczywiście poniesione na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Ulga podatkowa może być elastycznie dostosowywana do konkretnych sytuacji, w których znajdują się poszczególni podatnicy.

⁵⁸ Z. Ofiarski, *Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 1993, nr 12, s. 69.

W przypadku niskiej kwoty rocznych dochodów podlegających opodatkowaniu podatnik planujący poniesienie wysokich wydatków na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności może dokonywać takich nakładów sukcesywnie w kilku kolejnych latach. Pojazd mechaniczny może być stopniowo dostosowywany do takich potrzeb podatnika lub osoby z niepełnosprawnością pozostającej na jego utrzymaniu. Po zakończeniu każdego roku będzie uprawniony do odliczeń od dochodu z tytułu wydatków dokonanych w danym roku.

7. FORMALNE UWARUNKOWANIA PRAWA DO ODLICZEŃ OD DOCHODU WYDATKÓW PONIESIONYCH NA PRZYSTOSOWANIE POJAZDU MECHANICZNEGO DO POTRZEB WYNIKAJĄCYCH Z NIEPEŁNOSPRAWNOŚCI

Zgodnie z art. 26 ust. 7 pkt 4 oraz art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. podatnik korzystający z omawianej ulgi podatkowej powinien udokumentować poniesienie wydatków przeznaczonych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z jego niepełnosprawności lub osoby z niepełnosprawnością będącej na jego utrzymaniu. Wysokość poniesionych wydatków powinna wynikać z dokumentu zawierającego w szczególności: dane identyfikujące kupującego (odbiorcę usługi lub towaru) i sprzedającego (towar lub usługę), rodzaj zakupionego towaru lub usługi oraz kwotę zapłaty. W art. 26 ust. 7 pkt 4 u.p.d.o.f. użyto zwrotu „w szczególności”, a więc katalog środków dowodowych w nim wymienionych jest otwarty. Wskazane dowody nie stanowią jedynych, które mogą potwierdzać poniesienie wydatków. Można uprawdopodobnić prawo do ulgi oraz poniesienie wydatków także innymi dowodami⁵⁹. Obowiązek legitymowania się prawnie wymaganym dokumentem to komponent stanu faktycznego ulgi podatkowej, tzn. czynnik kształtujący podatkowy stan faktyczny określony w konkretnej ustawie podatkowej, wpływający na treść zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że elementem zachowania podatnika determinującym odliczenie od podstawy opodatkowania jest dokonanie przez niego czynności wskazanej w ustawie podatkowej (tzn. wydatkowanie określonej kwoty na ustalony cel) i posiadanie prawnie wymaganego dokumentu potwierdzającego tę okoliczność⁶⁰. Uprawnienie podatnika do skorzystania z ulgi podatkowej skorelowano

⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 października 2017 r., sygn. III SA/Wa 2697/16, LEX nr 2598954.

⁶⁰ A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 169–170.

z jego obowiązkiem wykazania, że spełnia on wszystkie warunki przewidziane przez ustawodawcę do skorzystania z tej ulgi⁶¹.

W art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. przyjęto, że warunkiem odliczenia wydatków dokonanych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności jest posiadanie przez osobę, której dotyczy wydatek:

- 1) orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności lub
- 2) decyzji przyznającej rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, lub
- 3) orzeczenia o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16. roku życia.

Z językowej wykładni tego przepisu wynika, że warunkiem odliczenia wydatku przeznaczonego na cele rehabilitacyjne jest posiadanie przez daną osobę orzeczenia lub decyzji wymienionych w art. 26 ust. 7d u.p.d.o.f. Podatnik ma prawo do ulgi rehabilitacyjnej, jeśli w momencie odliczenia posiada taki dokument, z którego wynika, że w okresie poniesienia wydatku niepełnosprawność istniała⁶². Z tego przepisu nie wynika, że odliczeniu podlegają wydatki poniesione dopiero od daty uzyskania orzeczenia o stopniu niepełnosprawności⁶³.

8. UWAGI KOŃCOWE

W niektórych dokumentach błędnie są przyjmowane założenia o ograniczeniu dotyczącym rodzaju pojazdu, który może podlegać przystosowaniu do potrzeb osoby z niepełnosprawnością. W tym kontekście wskazuje się tylko na samochód osobowy⁶⁴. Pogląd taki nie jest możliwy do zaakceptowania z uwagi na szeroko ujęte przez ustawodawcę cele rehabilitacji osób z niepełnosprawnościami, obejmujące m.in. uzyskanie i utrzymanie odpowiedniego zatrudnienia oraz awansu zawodowego. Wykonywanie takich działań może być związane nie tylko z korzystaniem z samochodów osobowych, ale

⁶¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Ke 245/17, LEX nr 2336897.

⁶² Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2022 r., sygn. II FSK 848/20, LEX nr 3598543.

⁶³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Po 865/12, LEX nr 1233575.

⁶⁴ M. Sochańska-Kawiecka, Z. Kołakowska-Seroczyńska, D. Zielińska, E. Makowska-Belta, P. Ziewiec, *Badanie potrzeb osób niepełnosprawnych. Raport końcowy na zlecenie Państwowego Funduszu Ochrony Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2017, s. 93–94 i 160.

również z innych pojazdów mechanicznych. Należy wyraźnie podkreślić, że w art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.f. użyto pojęcia „pojazd mechaniczny”, którego zakres jest szerszy od określenia „samochód osobowy”, który jest jednym z wielu rodzajów pojazdów mechanicznych.

Uprawnienie do odliczenia od dochodu płatności dokonanych na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności zawarto w zamkniętym katalogu wydatków ponoszonych na cele rehabilitacyjne oraz związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez osoby z niepełnosprawnościami. Konstrukcja prawna badanej ulgi podatkowej ma wyraźnie wyznaczone granice podmiotowe, przedmiotowe, wartościowe oraz czasowe. Efektem przeprowadzonych rozważań jest pozytywna weryfikacja tezy, że geneza i uzasadnienie potrzeby stosowania ulg podatkowych adresowanych do osób z niepełnosprawnościami powinny być wywodzone z przepisów Konstytucji RP. Ustawodawca zachowuje natomiast swobodę w obszarze konstruowania w tym zakresie szczegółowych rozwiązań prawnych. Ustalenie prawnych granic badanej ulgi podatkowej wymaga kompleksowej interpretacji wielu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także przepisów innych ustaw, zwłaszcza ustawy – Prawo o ruchu drogowym i ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

Przeprowadzona analiza i ocena regulacji prawnych, w tym ich zmian w dwudziestoletnim okresie, a także kwerenda dorobku orzeczniczego sądów oraz urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego uzasadniają sformułowanie następujących konkluzji. Do stosowania ulgi podatkowej z tytułu wydatków dokonanych na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności uprawniono zarówno podatnika będącego osobą z niepełnosprawnością, finansującego w ten sposób własne potrzeby, jak i podatnika niemającego takiego statusu, ale utrzymującego osobę bliską i z niepełnosprawnością. Jeżeli podatnik oraz osoba bliska będąca na jego utrzymaniu mają taki status, to poprzez tę ulgę podatkową może on jednocześnie finansować potrzeby własne oraz tej osoby.

W aspekcie przedmiotowym odliczenie może obejmować wydatki poniesione przez tego samego podatnika na przystosowanie w danym roku podatkowym jednego lub więcej pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W ustawie podatkowej nie wprowadzono ograniczeń ilościowych, a więc podatnik może w kolejnych latach finansować zarówno inne prace przystosowujące dany pojazd mechaniczny

do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, jak i prace takie finansować w następnych pojazdach. Przystosowane pojazdy można wykorzystywać do zaspokajania osobistych potrzeb podatnika lub osoby będącej na jego utrzymaniu albo do prowadzenia działalności gospodarczej lub zawodowej podatnika bądź osoby znajdującej się na jego utrzymaniu. *De lege ferenda* niezbędne jest sformułowanie legalnej, uniwersalnej definicji pojazdu mechanicznego, która powinna być zamieszczona w przepisach ustawy – Prawo o ruchu drogowym. Może to przyczynić się do ograniczenia różnych wątpliwości interpretacyjnych związanych z ustalaniem przedmiotowych granic omawianej ulgi podatkowej.

Istnieją ograniczenia wartościowe oraz czasowe wkomponowane w konstrukcję prawną badanej ulgi podatkowej. Wprost w ustawie podatkowej nie ustalono kwotowych limitów wydatków podlegających odliczeniu w ramach tej ulgi, jak uczyniono to w odniesieniu do kilku innych ulg rehabilitacyjnych, np. opłacenia przewodników osób z niepełnosprawnościami. W określonych sytuacjach ograniczeniem może być niski dochód podatnika, uniemożliwiający odliczenie wszystkich poniesionych przez niego w roku podatkowym wydatków na przystosowanie pojazdu mechanicznego do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Wydatków tych nie można odliczyć od dochodu w latach następnych. Nie podlegają one odliczeniu od dochodów zwolnionych z opodatkowania, np. niektórych rent, zasiłków lub zapomóg. W rezultacie podatnicy osiągający niskie dochody mogą rozkładać prace przystosowawcze przy pojeździe mechanicznym na okres nawet kilku kolejnych lat. Przy rosnących cenach takich usług ostateczne koszty ich realizacji mogą być istotnie wyższe niż w przypadku jednorazowej realizacji prac. *De lege ferenda* wskazane jest wprowadzenie rozwiązań umożliwiających odliczanie omawianych wydatków przez kilka kolejnych lat następujących po roku podatkowym, w którym zostały one poniesione. Należy także wyraźnie określić w przepisach ustawy podatkowej, że uprawnienie do korzystania z tej ulgi podatkowej będzie przysługiwało w przypadku koniecznej naprawy, wymiany lub modernizacji części pojazdu mechanicznego uprzednio w nim zamontowanych w ramach jego przystosowania do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W aktualnym stanie prawnym możliwa jest bowiem interpretacja przepisów ustawy eliminująca uprawnienie do tej ulgi w przypadku dokonania takich wydatków, nawet przy pełnym wyeksploatowaniu określonych części pojazdu mechanicznego uprzednio zamontowanych w ramach prac przystosowawczych.

BIBLIOGRAFIA

- Barwaniec A., *Kilka uwag o istocie zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Studia Prawnicze i Administracyjne” 2017, nr 2.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Dasiewicz A., *Prawo podatkowe a filantropia w biznesie*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2021, nr 1.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023.
- Garlicki L., Derlatka M., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Kobylski P., *Problematyka ulg podatkowych. Założenia i efekty przyjęcia Polskiego Ładu 2.0*, „Annales UMCS – Sectio G” 2023, vol. LXX, nr 1.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Markiewicz-Hoyda H., *Prawna analiza koncepcji dostępności (accessibility)*, „Państwo i Prawo” 2022, nr 3.
- Mastalski R., *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2007, nr 12.
- Morawski W., *Ułgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Ofiarski Z., *Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 1993, nr 12.
- Pomorski P., *Personalizacja podatków samorządowych*, [w:] *Pobór podatków samorządowych*, red. A. Krukowski, Lublin 2011.
- Sławińska P., *Wpływ ulg podatkowych na pogłębienie nierówności społecznych w Polsce*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2013, nr 297.
- Sochańska-Kawiecka M., Kołakowska-Seroczyńska Z., Zielińska D., Makowska-Belta E., Ziewiec P., *Badanie potrzeb osób niepełnosprawnych. Raport końcowy na zlecenie Państwowego Funduszu Ochrony Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2017.
- Starzyk M., *Definicja pojazdu i pojazdu mechanicznego – rozważania i uwagi*, „Studenckie Zeszyty Naukowe UMCS” 2014, nr 24.
- Szczepańska I., *Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej*, „Ius Novum” 2013, nr 2.
- Ślebza K., *Komentarz do art. 69*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

- Wojewoda-Buraczyńska K., *Ulga rehabilitacyjna jako element inkluzji społecznej*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach – Seria Administracja i Zarządzanie” 2018, nr 117(44).
- Zieliński R., *Instrumenty personalizacji podatkowej w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Annales UMCS – Sectio H” 2016, nr 1.
- Zieliński R., *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019.