

PODMIOTOWOŚĆ PRAWNOPODATKOWA DZIECKA

LEGAL AND TAX SUBJECTIVITY OF A CHILD

Dr Ilona Szczepańska-Krekora

Uniwersytet Warszawski, Polska

e-mail: ISzczepanska@wz.uw.edu.pl; <https://orcid.org/0009-0000-0082-5799>

Abstrakt

W artykule został poruszony problem podmiotowości prawnopodatkowej dziecka. W tym zakresie analizie została poddana normatywna definicja dziecka, z uwzględnieniem aktów prawnych o zasięgu międzynarodowym oraz tych, które obowiązują w Polsce. Podjęty temat wymagał odniesienia się do statusu dziecka w prawie cywilnym. Przeprowadzone badanie pozwoliło na przyjęcie tezy, że dziecko pomimo braku zdolności do czynności prawnych, może mieć status podatnika, a więc mieć podmiotowość prawnopodatkową. Zawarte w podsumowaniu wnioski wskazują, że w dobie rozwoju gospodarczego dzieci są uczestnikami procesów gospodarczych, przez co skutki ich aktywności mogą materializować się w prawie podatkowym.

Słowa kluczowe: dziecko, podmiotowość prawnopodatkowa, podatnik, postępowanie podatkowe

Abstract

This article addresses the issue of a child's tax-legal subjectivity. The research evaluates the legal definition of a child through examination of international instruments and Polish domestic laws in force. The subject under consideration required addressing the child's status within civil law. The research findings support the thesis that children may hold the status of taxpayers even though they lack legal capacity, which grants them tax-legal subjectivity. The conclusions presented in the summary indicate that, in the era of economic development, children are participants in economic processes, and the consequences of their activity may manifest within the framework of tax law.

Keywords: child, tax-legal subjectivity, taxpayer, tax proceedings

Wstęp

Podmiotowość prawnopodatkowa to cecha normatywna określona przez przepisy prawa podatkowego, która oznacza zdolność nabywania praw i obowiązków oraz możliwość ich wykonywania. Podmiot opodatkowania ma wówczas możliwość wejścia w stosunki prawnopodatkowe uprawniające lub zobowiązujące go do określonego zachowania w sferze prawa podatkowego [Brzeziński 2009, 53]. Ponieważ dziecko, nie posiada zdolności do czynności prawnych, nie może co do zasady skutecznie zawierać umów. Zdarzenia gospodarcze mogą go jednak bezpośrednio dotyczyć oraz wywoływać wobec niego skutki podatkowe. Spojrzenie na zagadnienie podmiotowości prawnopodatkowej z perspektywy dziecka jest więc istotne, ponieważ wiąże się z koniecznością ochrony przysługujących mu praw. Dziecko z racji wieku nie jest bowiem zdolne do kierowania swoimi sprawami, a podmiotowość prawnopodatkowa, z którą nierozzerwalnie związany jest podmiot opodatkowania to dodatkowo jeden z najważniejszych elementów konstrukcji podatku, którego prawidłowe określenie prowadzi do skonkretyzowania zobowiązania podatkowego również wobec niego.

Zaprezentowany w pracy problemem badawczy dotyczy zagadnienia podmiotowości prawnopodatkowej dziecka jako osoby fizycznej nieposiadającej zdolności do czynności prawnych. Dzieci są bowiem coraz częściej uczestnikami zdarzeń gospodarczych wywołujących skutki podatkowe. Jako przykład można tutaj wskazać udział w reklamach, role w filmach, czy udzielanie głosu produkcjach animowanych. W związku ze stale rosnącym znaczeniem mediów społecznościowych na uwagę zasługuje również uczestniczenie dzieci w tej formie komunikacji, co przejawia się w formie działalności *influencerów* czy *e-sportowców*¹.

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących podmiotowości prawnopodatkowej dziecka oraz próba

¹ W polskiej literaturze naukowej jedną z najczęściej spotykanych definicji „e-sportu” jest definicja M. Filiciaka, według którego: „E-sport jako zmagania graczy, w których podstawą sukcesu jest trening opierający się na praktyce manualnej i/lub zdobywaniu wiedzy z zakresu strategii rozrywki. Istotą gier tego typu jest rywalizacja, co z reguły zostaje podkreślone przez dynamiczne tempo rozgrywki. Każda potyczka ma swój rezultat, pozwalający jasno określić, który gracz (lub zespół graczy) jest zwycięzcą, a kto przegrany” [Filiciak 2006, 76].

sformułowania w tym zakresie postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*. Jego realizację umożliwiło zastosowanie metody prawno-dogmatycznej. W opracowaniu postawiono tezę, że dziecko pomimo braku zdolności do czynności prawnych posiada podmiotowość prawnopodatkową. W opracowaniu przeprowadzono analizę doktryny oraz obowiązujących regulacji prawnych. W mniejszym zakresie nastąpiło odniesienie do orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji przepisów prawa podatkowego. Całość uzupełniają czasopisma naukowe oraz inne odnalezione źródła.

1. Normatywna definicja dziecka

Ustalenie czy dziecko posiada zdolność prawnopodatkową wymaga w pierwszej kolejności odniesienia się do zakresu definicyjnego tego terminu. Zgodnie z definicją słownikową dzieckiem jest „niedorośła istota ludzka od urodzenia do wieku młodzieńczego” lub „niedorośła istota ludzka do wieku młodzieńczego” [Szymczak 1978, 498].

Przechodząc teraz do definicji dziecka na gruncie prawa międzynarodowego wskazać należy na Konwencję Praw Dziecka przyjętą przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych 20 listopada 1989 r.² Zgodnie z jej postanowieniami „dzieckiem jest istota ludzka, która nie ukończyła osiemnastego roku życia” (art. 1 Konwencji Praw Dziecka). Objęcie definicją dziecka każdej istoty ludzkiej w wieku poniżej 18 roku życia wskazuje, że zasadniczym elementem jest okres życia człowieka. To utożsamiane jest ze stanem niedojrzałości fizycznej i psychicznej oraz brakiem samodzielności. Preambuła wskazuje natomiast, że „dziecko z uwagi na niedojrzałość fizyczną i umysłową, wymaga opieki i troski, w tym właściwej ochrony zarówno przed, jak i po urodzeniu”. Odnosząc się do literalnego brzmienia Preambuły wskazać należy, że Konwencja Prawa Dziecka obejmuje ochroną dziecko nienarodzone, nakazując niezwłocznie po jego urodzeniu sporządzenie aktu urodzenia. Od tego momentu nabywa ono prawo do otrzymania imienia, uzyskania obywatelstwa oraz poznania rodziców i pozostawania pod ich opieką (art. 7 pkt 1 Konwencji Praw Dziecka). Ochroną objęte jest każde dziecko bez względu na kolor skóry, płeć, język, religię, pochodzenie

² Konwencja o Prawach Dziecka przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 20 listopada 1989 r., Dz. U. z 1989 r. nr 120, poz. 526 [dalej: Konwencja Praw Dziecka].

narodowe, etniczne oraz społeczne, jak również status majątkowy, niepełnosprawność, cenzus urodzenia lub jakikolwiek inny status jego samego lub jego rodziców bądź osób sprawujących nad nim prawną opiekę [Kałdon 2009, 167]. Państwo, które ratyfikowało Konwencję Praw Dziecka uprawnione jest do samodzielnego decydowania o sposobie sprawowania opieki nad dzieckiem, aby zapewnić mu bezpieczeństwo i prawidłowy rozwój. Państwo takie uprawnione jest nadto do decydowania o sposobie określenia momentu, z nadejściem którego istota ludzka staje się dzieckiem. Różnice w sposobie traktowania dzieci i wyznaczaniu miejsca dziecka w rodzinie i społeczeństwie uwidaczniają się w zależności od społeczeństwa i jego kultury. To wpływa na określenie granic dzieciństwa. Dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych status personalny dziecka oceniany jest według ojczystego prawa państwa, które jest stroną Konwencji Praw Dziecka³. Konwencja Praw Dziecka nie ma więc zastosowania, jeżeli według prawa wewnętrznego istota ludzka uzyskuje pełnoletniość wcześniej niż w wieku 18 lat [Smoczyński 1991, 50]. Pełnoletniość jest więc nie tylko problemem prawa, ale elementem istniejących norm społecznych, kulturowych i religijnych obowiązujących w danym państwie. Powyższe wskazuje, że Konwencja Praw Dziecka traktuje dziecko jak podmiot praw i wolności, nadając mu podmiotowość prawną, nie określając jednak momentu początkowego bycia dzieckiem [tamże, 48]. Wskazuje bowiem, że dzieckiem jest każda istota ludzka „w wieku poniżej 18 roku życia”. Istota ludzka w świetle rozważań doktrynalnych oznacza tego, kto urodził się z ludzkich rodziców, mimo wszelkich jego deformacji i niedorozwoju. W doktrynie przyjmuje się nadto, że istotą ludzką jest płód, któremu nie przysługują prawa osoby [tamże, 49]. Posłużenie się przez Konwencję Praw Dziecka sformułowaniem „każda istota ludzka” (art. 1 Konwencji Praw Dziecka), oznacza możliwość utożsamienia statusu dziecka przyjmując rozumienie cywilnoprawne, zgodnie z którym ochroną objęte jest dziecko poczęte. Pojęciem dziecko można zatem objąć dzieci narodzone oraz poczęte.

Dokumentem o zasięgu międzynarodowym mającym istotne znaczenie w zakresie definicji dziecka jest Deklaracja Praw Dziecka przejęta 20 listopada 1959 r. przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych, która we wstępie wskazuje, że „dziecko z powodu niedojrzałości fizycznej

³ Por. art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. – *Prawo prywatne międzynarodowe*, Dz. U. z 2015 r., poz. 1792.

i umysłowej wymaga szczególnej opieki i troski zarówno przed urodzeniem, jak i po urodzeniu”⁴. Łączne rozpatrywanie przepisów znajdujących się w preambule do Deklaracji Praw Dziecka oraz Konwencji Praw Dziecka pozwala stwierdzić, że jego zakresem objęta jest istota ludzka przed urodzeniem.

Przechodząc do dalszych rozważań w zakresie definicji dziecka wskazać należy na Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich otwarty do podpisu w Nowym Jorku 19 grudnia 1966 r.⁵, który posługuje się pojęciami: dziecko, młodociany i małoletni, nie zawierając w tym zakresie zakresu definicyjnego (w art. 14 ust. 1 i ust. 4 oraz art. 24 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich). Konwencja o Ochronie Ofiar Wojny podpisana w Genewie 12 sierpnia 1949 r.⁶, podobnie jak wyżej wymieniony akt prawny, posługuje się pojęciem nieletniego, nie zawierając jednak kontekstu definicyjnego (w art. 76 Konwencji).

Istotne znaczenie w próbie sformułowania pojęcia dziecka pełni również prawo unijne. Wskazać tutaj należy Dyrektywę Rady Europy z dnia 22 czerwca 1994 r. w sprawie ochrony pracy młodych⁷, która definiuje pojęcia: dziecko, młodociany oraz osoba młoda. Zgodnie z regulacjami powołanego aktu prawnego dzieckiem jest młoda osoba w wieku poniżej 15 roku życia lub taka, która podlega powszechnemu obowiązкови szkolnemu zgodnie z prawem krajowym. Dyrektywa w sprawie ochrony pracy młodych w zakresie definicji młodocianego wskazuje natomiast, że jest nią osoba młoda w wieku co najmniej 15 roku życia, ale jest poniżej 18 roku życia, która nie podlega powszechnemu obowiązкови szkolnemu zgodnie z krajowym prawem. Natomiast osobą młodą jest jakakolwiek osoba w wieku poniżej 18 lat (art. 3 dyrektywy w sprawie ochrony pracy młodych).

Innym aktem prawnym jest Dyrektywa Rady Europy z dnia 25 lipca 1977 r. w sprawie kształcenia dzieci pracowników migrujących uznająca w art. 1 osobę małoletnią, która objęta jest obowiązkiem szkolnym⁸.

⁴ Zob. wstęp do Deklaracji Praw Dziecka w: *Prawo międzynarodowe publiczne*, red. A. Klafkowski, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1979, s. 283.

⁵ Dz. U. z 1977 r., Nr 38, poz. 167 [dalej: Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich].

⁶ Dz. U. z 1956 r., Nr 38, poz. 171 [dalej: Konwencja].

⁷ Dyrektywa Rady Europy nr 94/33/WE z dnia 22 czerwca 1994 r. w sprawie ochrony pracy młodych, Dz. U. UE. L.1994.216.12 [dalej: dyrektywa w sprawie ochrony pracy młodych].

⁸ Dyrektywa Rady Europy nr 77/486/EWG z dnia 25 lipca 1977 r. w sprawie kształcenia dzieci pracowników migrujących, Dz.U.U.E.L.1997.99.32 [dalej: dyrektywa w sprawie kształcenia dzieci pracowników migrujących].

Aktem prawnym odnoszącym się do badanej problematyki jest również Europejska Konwencja o przysposobieniu dzieci podpisana w Strasburgu dnia 4 kwietnia 1967 r.⁹ Ten akt prawny ma zastosowanie wyłącznie do zdarzeń, w następstwie których następuje przysposobienie dziecka, które w chwili wystąpienia z wnioskiem o ustanowienie tego stosunku nie ukończyło 18 lat, nie zawarło związku małżeńskiego, przez co z punktu widzenia obowiązujących przepisów prawa nie jest uważane za pełnoletnie.

W polskim ustawodawstwie normatywna definicja dziecko uregulowana jest w ustawie z dnia 6 stycznia 2000 r. *o Rzeczniku Praw Dziecka*¹⁰. Ustawodawca wyjaśnił tutaj, że „[...] dzieckiem jest każda istota ludzka od momentu poczęcia do uzyskania pełnoletniości” (art. 6 ustawy o RPD). Z powyższego wynika, że podmiotowym zakresem objęte zostały dzieci poczęte. Podobnie wskazują poglądy doktryny, zgodnie z którymi dzieckiem z pełnią praw jest także dziecko w okresie życia embrionalno-płodowego [Żelichowski 1997, 115]. Odnośnie do dziecka poczętego polski ustawodawca przyjmuje jednak warunkowe nabycie praw i obowiązków, poprzez wyposażenie je w prawo do dziedziczenia pod warunkiem, żywego urodzenia i poczęcia w chwili otwarcia spadku¹¹. Powyższe rozważania wskazują więc na konieczność wyposażenia dziecka w ochronę prawną, pomimo tego, że nie posiada ono zdolności prawnej, ponieważ zgodnie z art. 8 k.c., każdy człowiek ma zdolność prawną od chwili urodzenia.

W polskim ustawodawstwie poza wyżej wymienionymi definicjami występują również inne. Tak np., osoba w wieku do 21 roku życia, u której występują przejawy demoralizacji to nieletni¹². Ustawodawca wyjaśnia tutaj dokładnie, że osoba w wieku od 13 do 17 roku życia, która dopuściła się czynów karalnych oraz osoba do 21 roku życia, wobec której wykonywane są środki wychowawcze i poprawcze orzeczone przez sąd to osoba nieletnia (art. 1 ustawy o nieletnich). Kolejna normatywna definicja to młodociany, uregulowana przez ustawę z dnia 26 czerwca 1974 r.

⁹ Europejska Konwencja o przysposobieniu dzieci sporządzona w Strasburgu dnia 24 kwietnia 1967 r., Dz. U. z 1999 r., Nr 97, poz. 1157.

¹⁰ Dz. U. z 2023 r., poz. 292 [dalej: ustawa o RPD].

¹¹ Por. art. 927 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny*, Dz. U. z 2024 r., poz. 1061 [dalej: k.c.].

¹² Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. *o wspieraniu i resocjalizacji nieletnich*, Dz. U. z 2024 r., poz. 978 [dalej: ustawa o wspieraniu nieletnich].

– *Kodeks pracy*¹³. Ustawodawca za młodocianego uznaje osobę w wieku od 15 do 18 roku życia, która może być zatrudniona na podstawie umowy o pracę. Warto w tym miejscu dodać, że młodociany, którym posługuje się k.p. nie odpowiada pojęciu małoletniego z k.c. Według reguł cywilistycznych małoletni, który ukończył 13 rok życia, posiada ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Ta sama osoba, ale w rozumieniu k.p., pomimo tego, że ma ograniczoną zdolność do czynności prawnych, jest więc pozbawiona prawa do bycia stroną stosunku pracy, jeśli nie ukończyła 16. roku życia. Po tym czasie ustawodawca wyposażył młodocianych w prawo do samodzielnego nawiązywania i kształtowania stosunku pracy. Zgodnie bowiem z k.p. osoba ograniczona w zdolności do czynności prawnych może bez zgody przedstawiciela ustawowego nawiązać stosunek pracy oraz dokonywać czynności prawnych, które dotyczą tego stosunku. Gdy stosunek pracy sprzeciwia się jej dobru, przedstawiciel ustawowy za zezwoleniem sądu opiekuńczego może go jednak rozwiązać (art. 22 k.p.).

Odnosząc się do definicji dziecka, którą posługuje się prawo pracy warto w tym miejscu przywołać poglądy doktryny, które wskazują, że pojęcie dziecka krzyżuje się z pojęciem młodocianego. Zgodzić się zatem należy z twierdzeniem, że w celu zachowania spójności terminologicznej na gruncie k.p. należy usunąć obowiązującą niezgodność oraz uznać, że ustawodawca w niektórych przypadkach traktuje dziecko jako młodocianego, albo wbrew przyjętej regulacji cywilistycznej z uwagi na wskazaną definicję legalną młodocianego, każda osoba poniżej 16 r. życia ma status dziecka [Szuba 2018, 385]. Końcowo warto wyjaśnić, że pojęcie małoletniego jest przedmiotem regulacji prawa karnego. Ustawodawca w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – *Kodeks karny*¹⁴ wyjaśnił, że osoby w przedziale wiekowym od 16 do 21 roku życia oraz osoby, które po ukończeniu 15 roku życia dopuściły się czynów zabronionych przez k.k. to osoby nieletnie. Ustawodawca w k.k. posłużył się nadto pojęciem młodzież, dla określenia podmiotów ochrony wymienionych w rozdziale XXV k.k.

Analiza definicji dziecka w regulacjach prawa międzynarodowego oraz polskiego wskazuje, że jego zakres jest zbliżony. Przepisy prawa międzynarodowego oraz ustawodawstwo polskie nie regulują bowiem

¹³ Dz. U. z 2023 r., poz. 1465 [dalej: k.p.].

¹⁴ Dz. U. z 2024 r., poz. 17 [dalej: k.k.].

w sposób precyzyjny początkowej granicy dzieciństwa, ponieważ zgodnie z Konwencją Praw Dziecka ochroną należy objąć dziecko jeszcze przed narodzeniem. Polskie ustawodawstwo, z wyjątkiem norm prawa cywilnego z zakresu prawa spadkowego oraz uznania dziecka nie wypowiada się natomiast w kwestii dziecka poczętego. W polskim ustawodawstwie brak jest też uniwersalnej definicji dziecka. Rozstrzygnięcie problemu jej wprowadzenia jest natomiast trudne do zrealizowania. Poszczególne gałęzie prawa realizują bowiem różne funkcje ochrony prawnej nie tylko dziecka, ale również jego rodziców oraz opiekunów prawnych. Skodyfikowanie wszystkich przepisów prawa statuujących pozycję dziecka w jednym akcie prawnym jest też niemożliwe ze względu na różnorodność i szczegółowość poszczególnych zagadnień. Wyznaczenie granicy dzieciństwa w uniwersalny sposób powinno jednak stać się przedmiotem regulacji prawnych, ponieważ wiąże się to z dwoma aspektami. Po pierwsze, granica dzieciństwa jest konieczna dla ustanowienia dla niego ochrony prawnej ze względu nie-dojrzałość. Po drugie, powinna uwzględniać jego rosnącą autonomię oraz dojrzałość, którym łącznie towarzyszy obowiązek respektowania przysługujących mu praw oraz ciążących na nim obowiązków, również w sferze konkretnych gałęzi prawa. Drugi ze wskazanych aspektów jest szczególnie widoczny w prawie podatkowym, karnym oraz w prawie pracy. Tutaj bowiem wraz osiąganiem przez dziecko wieku oraz nabywaniem statusu osoby małoletniej, młodocianej, a następnie nieletniej zmienia się zakres przysługujących mu uprawnień i obowiązków. Jeśli chodzi o prawo pracy, przejawia się to w możliwości samodzielnego nawiązywania stosunku pracy. W przypadku prawa karnego wraz z osiąganiem wieku następuje zmiana zakresu odpowiedzialności za popełnienie czynu karalnego. Biorąc pod uwagę prawo podatkowe, zasadniczo nie wyklucza ono z kręgu podatników osób fizycznych wyłącznie ze względu na wiek. Próba wyjaśnienia tego zagadnienia nastąpi jednak w dalszej części opracowania. Proponowanym rozwiązaniem jest więc zachowanie definicji dziecka stworzonej na potrzeby poszczególnych gałęzi prawa. Ze względu na specyfikę każdej z nich uwzględnione są bowiem problemy związane z jego udziałem w poszczególnych zdarzeniach prawnych.

2. Definicja dziecka w prawie podatkowym

Problem podmiotowości prawnopodatkowej wymaga odniesienia się do definicji dziecka, której źródłem jest prawo podatkowe. Aktem prawnym, który będzie miał tutaj zasadnicze znaczenie jest ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych*¹⁵. Ustawodawca posługuje się w nim terminem dziecko przede wszystkim w kontekście możliwości skorzystania z preferencji podatkowej przez tzw. osobę samotnie wychowującą dziecko oraz poprzez wskazanie zasad opodatkowania dochodów osiągniętych przez małoletnie dziecko.

Odnosnie do zasad opodatkowania dochodów osiągniętych przez małoletnie dziecko ustawodawca wyjaśnił tutaj sposób traktowania osiąganych przez nie dochodów na potrzeby rozliczenia z tytułu podatku dochodowego wskazując, że co do zasady należy je doliczyć do dochodów rodziców (por. art. 7 u.p.d.o.f.). Odnosnie do preferencji podatkowej, z której mogą korzystać osoby samotnie wychowujące dziecko, poza zasadami skorzystania z tego rozwiązania ustawodawca wyjaśnił kogo należy uważać za osobę samotnie wychowującą dziecko. Zgodnie z u.p.d.o.f. jest nim rodzic lub opiekun prawny, który jest jednocześnie: panną albo kawalerem, wdową albo wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której sąd orzekł separację w rozumieniu odrębnych przepisów, bądź osobą pozostającą w związku małżeńskim, gdy jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może być stosowane pod warunkiem, że podatnik wychowuje dziecko (dzieci): małoletnie, bez względu na wiek dziecka, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, do ukończenia 25. roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie. Warunkiem zastosowania omawianego sposobu opodatkowania dochodów przez podatników samotnie wychowujących dzieci pełnoletnie i uczące się jest to, aby w roku podatkowym dzieci te nie uzyskały dochodów podlegających

¹⁵ Dz. U. z 2024 r., poz. 226 [dalej: u.p.d.o.f.].

opodatkowaniu według skali przychodów z tytułu kapitałów pieniężnych lub przychodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu stosunku pracy, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego (z wyjątkiem renty rodzinnej)¹⁶ w łącznej wysokości przekraczającej dwunastokrotność kwoty renty socjalnej w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Możliwość korzystania z omawianej preferencji została także wyłączona w stosunku do osób, które wychowują wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również, gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze – tzw. 800 plus.

Analiza definicji dziecko w u.p.d.o.f. wskazuje, że ustawodawca podatkowy, co prawda nie wyjaśnił tego pojęcia, jednakże w sposób pośredni wskazał szeroki krąg podmiotów stanowiących o możliwości skorzystania z preferencji podatkowej przez jego rodziców lub opiekunów prawnych. Zauważyć należy, że ustawodawca podatkowy w kontekście definicji dziecko posługuje się zasadniczo terminem dziecko małoletnie, dziecko pełnoletnie oraz dziecko pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia (art. 6 ust. 4c pkt 2 i 3 u.p.d.o.f.). Poza ostatnim ze wskazanych przypadków nie wskazuje jednak zakresu definicyjnego oraz granic wiekowych. Oceniając tak szerokie rozumienie pojęcia dziecko stwierdzić należy, że u.p.d.o.f. skupia się w tym zakresie przede wszystkim na treści normy prawnej regulującej preferencje podatkowe, z których mogą korzystać jego rodzice lub opiekunowie prawni, jak również zasady ich przyznawania. Tak szerokie rozumienie pojęcia dziecko (do ukończenia 25 roku życia) należy ocenić pozytywnie. Pozwala bowiem przez wydłużony czas korzystać z preferencji podatkowych przez samotnych rodziców. Rozwiązania takie są potrzebne, ponieważ koszty utrzymania tzw. rodziny niepełnej są względnie wyższe. Dochód osiągany przez jedną osobę samotnie wychowującą dziecko lub dzieci jest przeznaczony na zaspokojenie – przynajmniej teoretycznie – potrzeb o takim samym zakresie jak w rodzinie pełnej.

Oceniając brak definicji dziecka w kontekście zasad rozliczania osiągniętych przez niego dochodów wyjaśnić należy, że takie rozwiązanie jest spójne z ogólnym założeniem materialnego prawa podatkowego w płaszczyźnie obowiązku podatkowego. Przepisy materialnego prawa podatkowego jako

¹⁶ Wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 u.p.d.o.f.

źródło jego powstania zasadniczo wskazują bowiem zdarzenie, które może go wywołać. Określenie podmiotu opodatkowania następuje w następstwie tego zdarzenia. Oceniając jednak brak zakresu definicyjnego pojęcia dziecka w kontekście zasad rozliczenia osiąganych przez nie dochodów dostrzec należy inny problem. Niewątpliwie w prawie podatkowym konsekwencją nabycia statusu podatnika jest nabycie statusu strony postępowania podatkowego¹⁷. Z przepisów prawa podatkowego i postępowania podatkowego trudno jednak wyprowadzić tezę, że małoletnie dziecko mając status pełnoprawnego podatnika ma jednocześnie pełnoprawny status strony postępowania podatkowego. Świadcami nie mogą być przecież osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń. W okolicznościach, czy taka osoba fizyczna może zaś wystąpić w charakterze świadka, decyduje organ podatkowy (por. art. 195 o.p.). W związku z wyraźnym brakiem regulacji prawnej pozbawiającej małoletnie dziecko statusu strony postępowania podatkowego problemem pozostaje to, w jaki sposób organy podatkowe będą prowadziły postępowanie z jego udziałem. Jest przecież szereg czynności przez nich podejmowanych, które mają na celu ustalenie stanu faktycznego sprawy. Chodzi tutaj o wezwania, czy inne pisma procesowe kierowane do stron postępowania podatkowego oraz wszelkie inne działania mające na celu zgromadzenie materiału dowodowego w celu określenia wymiaru zobowiązania podatkowego. Bezpośredni udział dziecka może tutaj prowadzić nie tylko do wydłużania postępowania, ale również narażenia dziecka na dodatkowe obciążenie związane w koniecznością wystąpienia przed organem. Dodatkowym problemem może być też posiadanie statusu podatnika przez małoletnie dziecko niepełnosprawne oraz korzystanie przez jego rodziców lub opiekunów prawnych z preferencji podatkowych, których jest ono głównym beneficjentem. Jego udział w postępowaniu podatkowym może bowiem wiązać się z licznymi problemami związanymi z koniecznością stawienia się przed organem podatkowym lub przeprowadzeniem konkretnych czynności dowodowych. Postulować więc

¹⁷ Zob. art. 133 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 2025 r., poz. 111 [dalej: o.p.], zgodnie z którym, stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

należy wprowadzenie rozwiązań prawnych chroniących małoletnie dzieci w postępowaniu podatkowym w okolicznościach, gdy nabędą one status podatnika. Chodzi tu w szczególności o kwestię gwarancji wypowiedziania się przez jego rodziców lub opiekunów prawnych co do zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, jak również szczególną ochronę małoletnich dzieci niepełnosprawnych polegającą na zwiększonych kosztach jego uczestniczenia w postępowaniu podatkowym. Proponowane rozwiązanie pozwoliłoby uzupełnić obowiązujące regulacje prawne dotyczące małoletnich dzieci posiadających status podatnika.

3. Podmiotowość prawnopodatkowa dziecka

Zakres definicyjny pojęcia dziecko jest punktem wyjścia do rozważań w zakresie jego podmiotowości prawnopodatkowej oraz skutków prawnych jej posiadania. W prawie podatkowym konsekwencją posiadania podmiotowości prawnopodatkowej jest bowiem obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego. Przechodząc zatem do wyjaśnienia czym jest ogólnie podmiotowość prawna, wskazać należy, że jest nią możliwość uczestniczenia w stosunkach prawnych [Wolter, Ignatowicz, i Stefaniuk 1996, 167]. Podmiotowość prawnopodatkowa jest zaś nierozdzielnie związana z podmiotem opodatkowania, który w ogólnym rozumieniu jest elementem konstrukcji podatku, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Podmiot opodatkowania rozpatrywany w płaszczyźnie prawnej oznacza podmiot zobowiązany do zapłaty podatku. Nie zawsze oznacza to jednak tożsamość z podmiotem, który faktycznie poniesie ciężar ekonomiczny opodatkowania. Taką tożsamość (w rozumieniu prawnym i ekonomicznym) przewidywał ustawodawca w konstrukcji podatków dochodowych. Charakteryzują się one bowiem tym, że przedmiotem opodatkowania jest zasadniczo dochód z działalności zarobkowej, a status podmiotu opodatkowania przysługuje najczęściej osobom fizycznym, których podmiotowość prawnopodatkowa jest tożsama z podmiotowością cywilnoprawną [Świąch 2013, 71].

Powyższe skłoniło do rozstrzygnięcia problemu czy dziecko, a więc osoba, która nie osiągnęła pełnoletniości może posiadać podmiotowość prawnopodatkową. Odpowiadając na to pytanie odwołać się należy do legalnej definicji podatnika. Pierwsza legalna definicja podatnika została

uregulowana w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. *o zobowiązaniach podatkowych*¹⁸. Ustawa *o zobowiązaniach podatkowych* za podatnika uznawa osobę fizyczną, jednostkę gospodarki społecznionej oraz niebędącą jednostką gospodarki społecznionej osobę prawną i inną jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, obowiązana do uiszczania podatku z tytułu ciążącego na niej obowiązku podatkowego (art. 3 ust. 3 ustawy *o zobowiązaniach podatkowych*). W obecnym stanie prawnym definicję podatnika określa o.p. Zgodnie z o.p., podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (art. 7 § 1 o.p.). Z powyższego wynika, że ustawodawca pojęciem podatnik obejmuje szeroki krąg podmiotów, zaś decydujące znaczenie nadano treści materialnego prawa podatkowego. Uzyskanie statusu podatnika uzależnione jest bowiem od wystąpienia zdarzenia wywołującego skutek podatkowy. Nabycie tego statusu nie zostało przez to związane z wolą podmiotu opodatkowania [Babiarz, Dauter, i Gruszczyński 2024, 93]. Jednocześnie przepisy prawa podatkowego posługując się pojęciem osoby fizycznej nie definiowały go, czego skutkiem stała się konieczność zastosowania wykładni systemowej, która nakazuje przeprowadzać analizę przepisów prawa podatkowego na podstawie regulacji z zakresu prawa cywilnego [Pietrasz 2009, 99].

W prawie cywilnym osobą fizyczną jest każda jednostka ludzka, której sytuację prawną określają następujące atrybuty: zdolność prawna, zdolność do czynności prawnych, nazwisko, imię, miejsce zamieszkania, stan cywilny, stan osobisty, dobra osobiste [Ziemanin 1999, 78]. Dla zdolności prawnopodatkowej podstawowe znaczenia mają pojęcia zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych. Reguły postępowania podatkowego nakazały zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych oceniać według przepisów k.c. (art. 135 o.p.). Zdolność prawna w prawie cywilnym to właściwość polegająca na zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego [Wolter, Ignatowicz i Stefaniuk 1996, 147]. W świetle regulacji cywilnoprawnych, każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną, która jest atrybutem przysługującym w równym stopniu każdemu człowiekowi. Nie można się jej zrzec, ograniczyć lub przenieść na inną osobę, przez co wygasa z chwilą śmierci. Zdolność do czynności prawnych

¹⁸ Dz. U. z 1980 r., Nr 27, poz. 111 [dalej: ustawa *o zobowiązaniach podatkowych*].

przysługuje osobom pełnoletnim (art. 11 k.c.), jeżeli nie zostały ubezwłasnowolnione lub dla których nie ustanowiono doradcy tymczasowego (art. 549 § 1 k.p.c.). Ograniczoną zdolność do czynności prawnych mają natomiast osoby małoletnie, tj. takie które nie ukończyły 13 roku życia, jeżeli nie uzyskały pełnoletniości przez zawarcie związku małżeńskiego, osoby ubezwłasnowolnione częściowo (art. 15 k.c.) oraz osoby, dla których sąd ustanowił doradcę tymczasowego (art. 549 § 1 k.p.c.). Nie mają zdolności do czynności prawnych osoby małoletnie, które nie ukończyły 13 roku życia. Odnosi się to również do osób ubezwłasnowolnionych całkowicie (art. 12 k.c.).

Analiza regulacji prawnych z zakresu ogólnego prawa podatkowego pozwala na przyjęcie twierdzenia, że posiadanie podmiotowości prawno-podatkowej osoby fizycznej nie jest uzależnione od jej wieku. Problem ten rozstrzyga o.p., której przepisy za podatnika uznają osobę fizyczną. Wobec braku definicji dziecka w prawie podatkowym, niewątpliwie ono jako osoba fizyczna również kwalifikuje się do kręgu podmiotów posiadających podmiotowość prawnopodatkową. Stwierdzić zatem należy, że brak zdolności do czynności prawnych dziecka lub jego ograniczona zdolność do czynności prawnych nie stanowi „ograniczenia”, jeśli chodzi możliwość podlegania obowiązkowi podatkowemu. Z punktu widzenia prawa podatkowego zasadnicze znaczenie ustawodawca przypisuje bowiem zdarzeniu wywołującemu skutek podatkowy (uzyskanie dochodu, przychodu, sprzedaż), w następstwie, którego określony jest podmiot opodatkowania, na co zwrócono we wcześniejszych rozważaniach. Dostrzec więc należy, że w celu zakwalifikowania określonego podmiotu jako podatnika i nadanie mu podmiotowości prawnopodatkowej konieczne jest odniesienie się do norm materialnego prawa podatkowego. One bowiem decydują, kiedy konkretnie powstaje obowiązek podatkowy, który wywołuje takie właśnie skutki.

Analiza i ocena aktualnie obowiązujących w polskim systemie podatkowym rozwiązań prawnych w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej dziecka pozwala stwierdzić, że po pierwsze, dziecko jako osoba fizyczna nieposiadająca zdolności do czynności prawnych posiada podmiotowość prawnopodatkową. Może być więc podmiotem praw i obowiązków w płaszczyźnie prawa podatkowego, przy czym jego zdolność prawnopodatkowa łączy się ze zdolnością prawną. To ogólne założenie wynikające z o.p. jest spójne z rozwiązaniem przyjętym w materialnym prawie podatkowym, a w szczególności w u.p.d.o.f. Ustawodawca postanowił tutaj,

że dochody małoletniego dziecka własnego lub przysposobionego, z wyjątkiem dochodów z jego pracy, renty, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku, podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dolicza się do dochodów rodziców, chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci. Jeżeli zaś małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, dochody małoletnich dzieci dolicza się po połowie do dochodu każdego z małżonków (art. 7 u.p.d.o.f.). Doliczanie dochodu powinno nastąpić z uwzględnieniem źródła przychodów, co oznacza, że dochody małoletniego dodawane są do odpowiadającego mu źródła przychodów rodzica¹⁹. Takie rozwiązanie należy ocenić jako korzystne. W szczególności biorąc pod uwagę fakt, że łączenie dochodów rodziców z dochodami małoletniego dziecka stanowi rodzaj preferencji podatkowej, która prowadzi do zmniejszenia zobowiązania podatkowego. W tym zakresie na uwagę zasługuje wprowadzone przez ustawodawcę rozwiązanie, zgodnie z którym od 1 stycznia 2023 r. do dochodów rodziców nie są doliczane przyznane dziecku renty rodzinne. Oznacza to, że są one rozliczane odrębnie, w konsekwencji czego dziecko jest odrębnym podatnikiem z własną kwotą wolną od podatku w wysokości 30 000 zł. Wprowadzone rozwiązanie świadczy oraz potwierdza tezę, że dziecko posiada podmiotowość prawnopodatkową. Takie rozwiązanie należy ocenić pozytywnie, ponieważ pozwala nie tylko na zmniejszenie samej podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązania podatkowego ponoszonego przez rodziców dziecka, co wynika z niedoliczania jego dochodów do dochodów rodziców. Z uwagi natomiast na obowiązującą kwotę wolną od opodatkowania (30 000 zł) również zobowiązanie podatkowe samego dziecka podlega zmniejszeniu²⁰. Należy przy tym zaznaczyć, że na uwagę zasługuje również inne rozwiązanie wprowadzone od u.p.d.o.f. z mocą od dnia 1 sierpnia 2019 r.²¹ To zwolnienie dotyczące

¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 sierpnia 2023 r., II FSK 191/21, Lex nr 3636986.

²⁰ Zob. art. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2022 r., poz. 1265.

²¹ Zwolnienie zostało wprowadzone art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2019 r., poz. 1394.

przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, z umów zlecenia, z tytułu odbywania praktyki absolwenckiej²², z tytułu odbywania stażu uczniowskiego²³, z zasiłku macierzyńskiego otrzymane przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł. Chociaż rozwiązanie odnosi się zasadniczo do osób fizycznych do ukończenia przez nie 26. roku życia, to dalej potwierdza ono podmiotowość prawnopodatkową dziecka, biorąc pod uwagę szerokie rozumienia tego pojęcia w u.p.d.o.f. Wprowadzone rozwiązanie należy też pozytywnie ocenić, ponieważ dzięki niemu podatek dochodowy realizuje funkcję stymulacyjną, co oznacza w praktyce, że zwolnienie stanowi zachętę dla młodocianych podatników do podejmowania pracy oraz zdobywania doświadczenia zawodowego.

Po drugie, podmiotowość prawnopodatkowa dziecka wyznaczona jest przez jego życie, a więc urodzenie. Takie rozwiązanie choć wydaje się uzasadnione, może być niepraktyczne, ponieważ jego podmiotowość prawnopodatkowa jako osoby niedojrzałej fizycznie i emocjonalnie z woli ustawodawcy podatkowego wynika zasadniczo ze zdarzenia wywołującego skutek podatkowy. Poprzez takie rozwiązanie dziecko aktywnie uczestniczące w produkcjach filmowych, reklamach czy płatnych wydarzeniach sportowych staje się podatnikiem. To natomiast wymaga od jego rodziców oraz opiekunów prawnych czuwania nad prawidłowym dysponowaniem jego zarobkami, jak również czuwaniem nad prawidłowym wykonywaniem obowiązków związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych. Niejednokrotnie rodzice dbając o udział małoletniego dziecka w wydarzeniach gospodarczych, które wiążą się z osiąganiem zarobków zapominają o związanej z tym sferze podatkowo-prawnej. To ostatecznie może prowadzić nierzetelności w zakresie realizacji ciężących obowiązków podatkowych. Postulować więc należy wprowadzenie rozwiązań prawnych

²² Zob. ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o *praktykach absolwenckich*, Dz. U. z 2018 r., poz. 1244.

²³ Zgodnie z art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - *Prawo oświatowe*, Dz. U. z 2025 r., poz. 1043, w celu ułatwienia uzyskiwania doświadczenia i nabywania umiejętności praktycznych niezbędnych do wykonywania pracy w zawodzie, w którym kształcą się uczniowie technikum i uczniowie branżowej szkoły I stopnia niebędący młodocianymi pracownikami mogą w okresie nauki odbywać staż w rzeczywistych warunkach pracy, zwany dalej „stażem uczniowskim”.

polegających na ujednoliceniu przepisów prawa podatkowego z przepisami z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego w zakresie pieczy i zarządu majątkiem dziecka oraz prowadzeniem jego spraw. Takie rozwiązanie może stanowić dla niego ochronę przed niekorzystnym skutkami nierzetelności w prowadzeniu spraw podatkowych.

Po trzecie, podmiotowość prawnopodatkowa dziecka jest determinowana przez przepisy ustaw z zakresu prawa podatkowego materialnego. Nadają one abstrakcyjne uprawnienie lub nakładają abstrakcyjny obowiązek. W trakcie postępowania podatkowego, w wyniku subsumpcji, dochodzi do konkretyzacji abstrakcyjnego prawa lub obowiązku do prawa lub obowiązku konkretnego podmiotu, również dziecka. Ponieważ prawo podatkowe reguluje relacje prawne między państwem a podatnikiem, również tym, który pozbawiony jest zdolności do czynności prawnych, rolę rodziców lub opiekunów prawnych również w tej sytuacji jest dbanie o dobro dziecka, poprzez obronę jego praw na etapie postępowania podatkowego. Organ podatkowy swoją podmiotowość wywodzi bowiem z władzy państwowej, przez co jest ona silna oraz władcza wobec drugiego podmiotu, zwłaszcza dziecka. Brak przepisów regulujących pozbawienie małoletniego dziecka statusu strony postępowania podatkowego należy ocenić negatywnie. Mając przy tym na uwadze prawo pracy, które wyraźnie wskazuje granice wiekową uprawniającą do podjęcia zatrudnienia postulować należałoby ujednolicenie tej kwestii z przepisami prawa podatkowego zarówno w płaszczyźnie samej definicji podatnika, jak również strony postępowania podatkowego. Przyjęcie proponowanego rozwiązania, z uwagi na jego przejrzystość i spójność z prawem do zatrudnienia w istotnym zakresie wyeliminowałoby wątpliwości w zakresie dbałości o ochronę dziecka przed ewentualnymi niekorzystnymi skutkami wszczęcia postępowania podatkowego.

Zakończenie

Przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza i ocena regulacji prawnych dotyczących podmiotowości prawnopodatkowej dziecka potwierdza sformułowaną we wstępie tezę. Jest to konsekwencja przyjętej przez obowiązujące przepisy ogólnego prawa podatkowego definicji podatnika oraz regulacji prawnych z zakresu materialnego prawa podatkowego.

Te ostatnie regulują bowiem kwestię zdarzeń wywołujących skutek podatkowy. Przeprowadzone badania wskazują, że w szczególności podatek dochodowy ze względu na swój osobisty charakter uwzględnia w swojej konstrukcji pozycję dziecka. Dzieje się tak za sprawą dwóch grup przepisów obowiązujących na tle u.p.d.o.f. Do pierwszej grupy należą te, które regulują moment powstania obowiązku podatkowego, który wiąże się z uzyskaniem przez małoletnie dziecko dochodów, co ostatecznie prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego. Do drugiej grupy przepisów należą preferencje podatkowe, które mogą być stosowane przez rodziców dziecka lub jego opiekunów prawnych.

Analiza podjętej problematyki wskazuje więc, że podmiotowość prawnopodatkowa dziecka ma dwa aspekty. Z jednej strony dziecko jest niezależnym podmiotem opodatkowania, za którego obowiązki podatkowe wykonują przedstawiciele ustawowi. Z drugiej strony w związku z posiadaniem dziecka jego rodzicom lub opiekunom prawnym przysługuje możliwość korzystania z preferencji podatkowych, które prowadzą do zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Z perspektywy obecności dziecka w obrocie gospodarczym stwierdzić należy, że aktualna jest teza, że jest ono niezależnym podmiotem opodatkowania oraz determinantem przywilejów podatkowych. Konsekwencją powyższego jest fakt, że podmiotowość prawnopodatkowa dziecka wiąże się z realizacją przysługujących mu praw na etapie postępowania przed organami podatkowymi. Należy szczególnie tutaj wyjaśnić, że choć strony postępowania podatkowego mają możliwość wyrażania swojego stanowiska w ramach wysłuchania informacyjnego, przesłuchania w charakterze strony lub uczestnika postępowania oraz wyrażenia stanowiska w pismach procesowych, uprawnienia takie doznają ograniczeń w przypadku dziecka. Pomimo ustanowienia ogólnej zasady, że w postępowaniu podatkowym osoby nieposiadające zdolności do czynności prawnych działają przez swoich przedstawicieli ustawowych, nie stanowi to pełnej ochrony przysługujących dziecku praw. Ewentualna możliwość ustanowienia dla niego pełnomocnika uzależniona jest bowiem od woli działającego w jego imieniu przedstawiciela ustawowego [Zagadło 2011, 61]. Ustawodawca podatkowy w postępowaniu podatkowym nie nakłada zaś na niego obowiązku podejmowania czynności procesowych z zachowaniem ostrożności, rzetelności oraz dobra o dbałość interesów majątkowych dziecka. Taki obowiązek nie jest też nałożony na kuratora,

który może ustanowić sam organ podatkowy, gdy żadne z rodziców lub przedstawicieli ustawowych nie może go reprezentować. Postulować więc należy wprowadzenie jasnych i czytelnych norm prawnych adresowanych do przedstawicieli ustawowych dziecka nakładających na nich nie budzące wątpliwości obowiązki w zakresie prowadzenia jego spraw podatkowych. Uwzględnienie niniejszego postulatu uznać należy za szczególnie ważne nie tylko w przypadku dziecka jako podmiotu posiadającego podmiotowość prawnopodatkową, ale również dziecka jako strony postępowania podatkowego. Dzięki temu może nastąpić ochrona prawna jego pozycji. Proponowany postulat jest nadto szczególnie istotny ze względu na konstrukcję u.p.d.o.f., która oparta jest o metodę samoobliczenia przez podatników, co wymaga od nich umiejętności wykonywania obowiązków podatkowych. Proponowane rozwiązania mogą nadto służyć realizacji zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości opodatkowania związanych z osobistym charakterem podatku dochodowego od osób fizycznych, który w największym wymiarze uwzględnia podmiotowość prawnopodatkową dziecka. Służyć temu może szczególnie piecza nad majątkiem oraz dochodami małoletniego. Podnieść przy tym należy, że uwzględnienie okoliczności różnicujących sytuację osobistą dziecka jako członka rodziny, w tym w szczególności stan cywilny jego prawnych opiekunów, konsumpcyjne obciążenie rodziny (ilość osób pozostających na jego utrzymaniu w gospodarstwie domowym), stan zdrowia jego członków, ich zdolność do pracy oraz nadzwyczajne obciążenia finansowe odnoszące się do dzieci niepełnosprawnych to szczególne okoliczności, które mogą mieć dodatkowe znaczenie przy realizacji zasady sprawiedliwości opodatkowania osiąganych przez niego dochodów, a więc w istocie przynależnej podmiotowości prawnopodatkowej. Realizacja tych postulatów pozwala urzeczywistnić w praktyce pozycję dziecka jako podmiotu opodatkowania, a w konsekwencji posiadaną przez niego podmiotowość prawnopodatkową.

W tym kontekście słuszne wydaje się rozważenie przyjęcia rozwiązań prawnych nakładających na rodziców oraz opiekunów prawnych szczególnych obowiązków związanych z zarządem majątkiem i dochodami dziecka, jak również prowadzeniem jego spraw podatkowych. Mógłby on, co zostało zaproponowane rozważaniach dotyczących proponowanych rozwiązań prawnych w ogólnym i materialnym prawie podatkowym polegać na wprowadzeniu postanowień wyraźnie wykluczających dziecko jako

stronę postępowania podatkowego, chroniących jego prawa związane pieczę nad majątkiem oraz dochodami, jak również rzetelnością jego rodziców lub opiekunów prawnych w prowadzeniu jego spraw. Jak się wydaje proponowane rozwiązania mogą prowadzić do realizacji ochrony podmiotowości prawnopodatkowej dziecka.

PIŚMIENNICTWO

- Babiarz, Stanisław, Bogumił Dauter, i Bogusław Gruszczyński. 2024. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer.
- Brzeziński, Bogumił. 2009. *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń: Wydawnictwo TNOiK.
- Filiciak, Mirosław. 2006. *Wirtualny plac zabaw*. Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Kaldon, Barbara. 2009. „Zagadnienia definicyjne pojęcia dziecko w ujęciu prawnym.” *Szkoła Specjalna* 70, nr 3:165-72.
- Kłafkowski, Alfons. 1979. *Prawo międzynarodowe publiczne*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Pietrasz, Piotr. 2009. *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*. Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer.
- Smyczyński, Tadeusz. 1991. „Pojęcie i status osobowy dziecka w świetle konwencji praw dziecka i prawa polskiego.” *Państwo i Prawo* 4:48-53.
- Szuba, Marzena. 2018. „Definicja dziecka na gruncie art. 304⁵ kodeksu pracy – na tle porównawczym.” *Roczniki Administracji i Prawa* t. XVIII, nr 1:379-90.
- Szymczak, Mieczysław. 1978. *Słownik języka polskiego*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Naukowe.
- Święch, Katarzyna. 2013. *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Wolter, Aleksander, Jerzy Ignatowicz, i Krzysztof Stefaniuk. 1996. *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*. Warszawa: Wydawnictwo Lexis Nexis.
- Zagadło, Robert. 2011. „Dziecko w postępowaniach sądowych i administracyjnych.” *Rodzina i Prawo* 19:58-65.
- Ziemianin, Bronisław. 1999. *Prawo cywilne. Część ogólna*. Poznań: Przedsiębiorstwo Wydawnicze Ars boni et aequi.
- Żelichowski, Mariusz. 1997. „Podmiotowość prawna człowieka w okresie życia embrionalno-płodowego.” *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* t. I, z. 1:103-23.