

Spis treści

Przedmowa	XI
Wykaz skrótów	XIII
Bibliografia	XVII
Orzecznictwo	XXXIX
Wstęp	1
§ 1. Wyjaśnienie i uzasadnienie wyboru tematyki badań	1
§ 2. Stan badań	7
§ 3. Problematyka badawcza i tezy pracy	9
§ 4. Uzasadnienie struktury pracy i metody badań	13
Rozdział I. Ochrona zdrowia w ujęciu prawnopodatkowym – zakres i znaczenie pojęcia	17
§ 1. Wprowadzenie	17
§ 2. Pojęcie ochrony zdrowia w polskim prawie podatkowym	19
I. Pojęcie zdrowia i choroby	19
II. Pojęcie ochrony zdrowia w terminologii aktów normatywnych prawa podatkowego	22
III. Znaczenie pojęcia „ochrona zdrowia”	24
IV. Ochrona zdrowia w odniesieniu do sposobów jej finansowania	26
§ 3. Podstawy prawne ochrony zdrowia w Polsce	29
I. Konstytucyjne podstawy prawa do ochrony zdrowia	29
1. Uwagi ogólne	29
2. Artykuł 68 Konstytucji RP jako wyznacznik konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia	30
3. Zasada równości wobec prawa	37
4. Zasada sprawiedliwości społecznej	38
II. Wpływ zasad podatkowych na realizację prawa do ochrony zdrowia	41
1. Zasada sprawiedliwości podatkowej	41
2. Zasada powszechności opodatkowania	42
3. Zasada równości (równomierności) opodatkowania	44
4. Zasada zdolności płatniczej	46
§ 4. Polityka podatkowa w zakresie ochrony zdrowia	47

I. Polityka podatkowa a polityka zdrowotna	47
II. Zadania polityki podatkowej w odniesieniu do polityki zdrowotnej	51
III. Ocena skuteczności polityki podatkowej	55
§ 5. Funkcje podatków w kontekście opodatkowania ochrony zdrowia ..	57
I. Pojęcie funkcji podatków	57
II. Rodzaje funkcji podatków	58
1. Uwagi ogólne	58
2. Funkcja fiskalna podatków	61
3. Funkcje niefiskalne podatków	63
A. Uwagi ogólne	63
B. Funkcja stymulacyjna podatków	64
C. Funkcja redystrybucyjna podatków	68
D. Funkcja informacyjna podatków	69
4. Ocena realizacji funkcji podatków z punktu widzenia związku publicznoprawnego	70
§ 6. Ulgi i zwolnienia podatkowe w realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia	71
I. Uwagi ogólne	71
II. Ulga i zwolnienie podatkowe jako forma preferencji podatkowej	72
III. Ulga podatkowa	74
IV. Zwolnienie podatkowe	78
V. Przesłanki stosowania preferencji podatkowych	79
§ 7. Wnioski	81
Rozdział II. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkami dochodowymi .	83
§ 1. Wprowadzenie	83
§ 2. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych a realizacja zadań z zakresu ochrony zdrowia	85
I. Uwagi ogólne	85
II. Rozwiązania podatkowe wspierające ochronę zdrowia podatnika	87
1. Zwolnienia podatkowe w zabezpieczeniu sytuacji materialno-osobistej pacjenta i jego rodziny	87
2. Ulga rehabilitacyjna w strukturze wsparcia osób niepełnosprawnych i ich opiekunów	94
3. Odliczenie składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne a publiczny system ochrony zdrowia – rozwiązanie obowiązujące przed 1.1.2022 r.	104
III. Rozwiązania podatkowe nakłaniające podatników do realizacji celów z zakresu ochrony zdrowia	109

1. Uwagi ogólne	109
2. Darowizna na rzecz organizacji pożytku publicznego realizującej zadania z zakresu ochrony zdrowia	110
3. Przekazanie 1,5% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz organizacji pożytku publicznego	114
4. Darowizna na cele krwiodawstwa	115
5. Koszty uzyskania przychodów a wydatki na ochronę zdrowia pracowników	118
6. Darowizna na cele związane z przeciwdziałaniem COVID-19 – przykład rozwiązania o charakterze ekstraordynaryjnym	122
IV. Danina solidarnościowa jako instrument wsparcia osób niepełnosprawnych	125
§ 3. Opodatkowanie działalności gospodarczej osób fizycznych wykonujących świadczenia z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego	130
I. Uwagi ogólne	130
II. Podstawowe formy opodatkowania zawodów medycznych (skala podatkowa i stawka liniowa) a ich udział w kształtowaniu rynku usług medycznych	130
III. Uprozczone formy opodatkowania dochodu i ich wpływ na prywatny rynek usług medycznych	132
1. Uwagi ogólne	132
2. Karta podatkowa w opodatkowaniu zawodów medycznych	134
3. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w opodatkowaniu zawodów medycznych	157
§ 4. Opodatkowanie dochodu osób prawnych a realizacja zadań z zakresu ochrony zdrowia	173
I. Zwolnienie przedmiotowe dla dochodów podatników prowadzących działalność statutową w zakresie ochrony zdrowia	173
II. Zwolnienie podatkowe dla dochodów z tytułu nieodpłatnego otrzymania składników majątkowych w kontekście ochrony zdrowia w latach 1993–1999	187
III. Rozwiązania podatkowe na rzecz innowacyjności w obszarze ochrony zdrowia	188
1. Ulga na działalność badawczo-rozwojową w zakresie ochrony zdrowia	188
2. Ulga na prototyp, ulga na innowacyjnych pracowników oraz ulga na robotyzację w kontekście ochrony zdrowia ...	195

3. Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w kontekście ochrony zdrowia	203
4. Odliczenie wydatków poniesionych w 2018 roku na sprzęt i usługi przy wdrażaniu e-recepty	208
§ 5. Wnioski	210
Rozdział III. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkami pośrednimi	213
§ 1. Wprowadzenie	213
§ 2. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkiem od towarów i usług ...	215
I. Uwagi ogólne	215
II. Znaczenie Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. dla opodatkowania ochrony zdrowia podatkiem od towarów i usług	217
III. Strona przedmiotowa zwolnienia dotyczącego ochrony zdrowia z podatku od towarów i usług	224
1. Uwagi ogólne	224
2. Przesłanki zwolnienia z podatku od towarów i usług świadczeń z zakresu opieki medycznej	229
3. Usługi z zakresu opieki medycznej o charakterze profilaktycznym	234
4. Badania medyczne wykonywane z uwagi na obowiązek wynikający z przepisów ustawowych	241
5. Zabiegi medycyny estetycznej	246
6. Opieka paliatywna	250
7. Zapłodnienie metodą <i>in vitro</i>	251
8. Eksperyment medyczny	252
A. Uwagi ogólne	252
B. Pojęcie eksperymentu medycznego	253
C. Podatkowe następstwa eksperymentu medycznego	257
9. Usługi „ściśle związane” z opieką medyczną	262
10. Usługi w zakresie opieki medycznej określone w art. 43 ust. 1 pkt 5, 6 i 20 VATU	265
11. Telemedycyna a zwolnienie podatkowe	269
12. Ocena realizacji przesłanek strony przedmiotowej zwolnienia	271
IV. Strona podmiotowa zwolnienia dotyczącego ochrony zdrowia z podatku od towarów i usług	272
1. Uwagi ogólne	272
2. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów leczniczych, wykonujących świadczenia w ramach działalności leczniczej	273

3. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów świadczących usługi na rzecz podmiotów leczniczych	276
4. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów wykonujących usługi z zakresu opieki medycznej w ramach zawodów medycznych	277
5. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów nabywających usługi w zakresie opieki medycznej na rzecz osób trzecich	283
§ 3. Podatek akcyzowy a ochrona zdrowia	284
§ 4. Opłata od środków spożywczych a ochrona zdrowia	294
§ 5. Wnioski	299
Rozdział IV. Podatki i opłaty samorządowe a ochrona zdrowia	303
§ 1. Wprowadzenie	303
§ 2. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek od nieruchomości	305
I. Uwagi ogólne	305
II. Przesłanka przedmiotowa zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych	310
III. Przesłanka podmiotowa zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych	321
§ 3. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek rolny	326
§ 4. Opłata od posiadania psów a ochrona zdrowia	331
I. Uwagi ogólne	331
II. Zwolnienie z opłaty od posiadania psów osób niepełnosprawnych z tytułu posiadania psa asystującego	332
III. Zwolnienie z opłaty od posiadania psów osób o znacznym stopniu niepełnosprawności z tytułu posiadania psa	336
§ 5. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek od czynności cywilnoprawnych	339
I. Uwagi ogólne	339
II. Wyłączenie z opodatkowania czynności cywilnoprawnych w sprawach zdrowia	340
III. Zwolnienie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych osób nabywających sprzęt w związku ze schorzeniami narządów ruchu	342
§ 6. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa a ochrona zdrowia	345
I. Uwagi ogólne	345
II. Zwolnienie z opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób przebywających w szpitalach	348

Spis treści

III. Zwolnienie z opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób niewidomych i ich przewodników	351
§ 7. Wnioski	353
Podsumowanie	355
Wnioski	361
Indeks rzeczowy	365

Przedmowa

Wydanie rozprawy doktorskiej w formie publikacji książkowej to nie tylko symboliczne zwieńczenie doniosłego etapu rozwoju naukowego, ale także klamra spinająca istotną część mojego życia. Część uczącą szlachetnej pokory, nakazującą wznosić się na szczyty umiejętności, cementującą głęboko wpojony etos pracy, a jednocześnie utwierdzającą w przekonaniu, że fundament każdego sukcesu pozostaje przede wszystkim wytrwałość i niezachwiana motywacja. To także znakomita sposobność, żeby wyrazić wdzięczność w postaci szczerych podziękowań skierowanych wobec osób, które towarzyszyły mi w tej drodze, ponieważ bez ich obecności i życzliwego wsparcia ciężko byłoby ją przebyć.

W pierwszej kolejności chciałbym skierować serdeczne podziękowania w stronę mojego promotora, prof. dra hab. *Dominika Mączyńskiego*, który sprawował nadzór nad postępami w przygotowaniu pracy doktorskiej. Pozostaję mu wdzięczny za stałe wsparcie, konstruktywne dyskusje i lekcję dyscypliny pracy naukowej, która pomogła mi przenieść się na wyższy poziom myślenia o prawie. Podziwiam wszechstronną wiedzę o zagadnieniach podatkowych, staram się czerpać wzór z merytoryczności i rzetelności, której doświadczyłem w kontaktach z Panem Profesorem.

Nie mogę pominąć w niniejszych podziękowaniach również prof. dra hab. *Andrzeja Gomułowicza*, promotora mojej pracy magisterskiej, który następnie jako kierownik Katedry Prawa Finansowego umożliwił mi rozpoczęcie studiów doktoranckich. Profesorski etos, który sobą reprezentuje, stanowi dla mnie do dziś niedościgniony przykład wykładowcy, a niegdyś został inspiracją do podjęcia działalności naukowej.

Chciałbym skierować podziękowania wobec recenzentów mojej rozprawy doktorskiej – prof. dra hab. *Adama Nity* (Uniwersytet Jagielloński), prof. UŁ dra hab. *Dariusza Strzelca* (Uniwersytet Łódzki) oraz prof. UMK dra hab. *Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego* (Uniwersytet im. Mikołaja Kopernika w Toruniu), za wnikliwe recenzje i pozytywne przyjęcie rezultatów mojej pracy.

Wyrazy nieopisaney wdzięczności, której charakteru nie oddadzą najstaranniej dobrane słowa, pragnę skierować w stronę najbliższej Rodziny. Dziękuję mojej ukochanej Mamie, *Marzannie Rzeckiej*, która najmocniej wspierała mnie w czasie pracy nad rozprawą, będąc świadkiem wysiłku, chwil trudnych, ale też tych, które dawały wspaniałą satysfakcję. To ona zaszczerpiła we mnie szacunek do wiedzy i pracy. To właśnie ona nauczyła mnie wymagać od siebie, nawet gdyby inni ode mnie nie wymagali, a tę skuteczną lekcję przekazała mi nie słowem, tylko milczącym przykładem swojej osoby. Bez niej wiele nie byłoby możliwe, ale przy jej wsparciu wiem, że możliwe jest wszystko.

Dziękuję mojemu ukochanemu Tacie, *Jackowi Rzeteckiemu*, który wzniecił we mnie płomień miłości do słowa pisanego, przeistoczony z czasem w niegasnący żar tworzenia. Od niego zaczerpnąłem świadomość, iż prawdziwą drogą do sukcesu jest stawanie się zawsze lepszą wersją samego siebie. A na tej drodze jest mi strażnikiem i przewodnikiem.

Niebywałą radość sprawia mi, że dzięki tym podziękowaniom zyskuję wspaniałą okazję do wyrażenia wdzięczności względem moich najukochańszych Dziadków, ponieważ szacunek wobec nich przekracza oddanie wynikające z samych więzi rodzinnych. Dziękuję wspaniałemu Dziadkowi, *Danielowi Bartosikowi*, za cenny dar namysłu nad rzeczywistością, podążania śladem własnych przekonań oraz wierności prawdzie. Dziękuję wspaniałej Babci, *Janinie Bartosik*, za niedościgły wzór rodzinnego ciepła, stworzenie przystani życzliwości, do której zawsze chce się zmierzać.

Na koniec pragnę złożyć wyrazy wdzięczności pod adresem dra *Bartosza Błaszczaka*, Dyrektora Zarządzającego Wyższej Szkoły Kształcenia Zawodowego z siedzibą we Wrocławiu, który okazał mi niebywałą życzliwość i wsparcie przy wydaniu niniejszej rozprawy doktorskiej.

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

AkcyzU	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 412 ze zm.)
Dyrektywa	dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.)
DziałLeczU	ustawa z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 156)
IRPREF	Testo Unico delle Imposte sui Redditi (DPR 22 dicembre 1986, n. 917) aggiornato con le modifiche da ultimo introdotte dalla L. 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (t.j. Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm. i sprost.)
LeczUzdrowU	ustawa z 28.7.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1135)
PDOFizU	ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
PDOPrU	ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
PodCzynnCywPrU	ustawa z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 191)
PodLokU	ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.)
PodRolU	ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1344)
PrFarm	ustawa z 6.9.2001 r. – Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 750 ze zm.)
PublŚlKrewU	ustawa z 22.8.1997 r. o publicznej służbie krwi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1782)
RehZawU	ustawa z 27.8.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 913 ze zm.)

RyczałtU	ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 843 ze zm.)
SFWONU	ustawa z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1848 ze zm.)
SłużbaMedPracU	ustawa z 27.6.1997 r. o służbie medycyny pracy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 437)
VATU	ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)
ZawLekU	ustawa z 5.12.1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 37 ze zm.)

2. Czasopisma i publikatory

Dz.U.	Dziennik Ustaw
Dz.Urz.	Dziennik Urzędowy
Legalis	system informacji prawnej Wydawnictwa C.H. Beck
Lex	system informacji prawnej Wydawnictwa Wolters Kluwer
MoPod	Monitor Podatkowy
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Zb. Orz.	Zbiór Orzeczeń

3. Organy i instytucje

ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
NFZ	Narodowy Fundusz Zdrowia
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SPZOZ	samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska

WHO	Światowa Organizacja Zdrowia (ang. <i>World Health Organization</i>)
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

4. Inne skróty

art.	artykuł
B+R	ulga podatkowa na działalność badawczo-rozwojową
el.	elektroniczny (-a)
IP Box	ulga podatkowa dot. dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej
lit.	litera
m.in.	między innymi
np.	na przykład
Nr	numer
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
OPP	organizacja pożytku publicznego
pkt	punkt
PKWiU	Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
Platforma P1	Elektroniczna Platforma Gromadzenia, Analizy i Udostępnienia Zasobów Cyfrowych o Zdarzeniach Medycznych
poz.	pozycja
r.	rok
red.	redakcja
s.	strona
t.j.	tekst jednolity
tj.	to jest
ust.	ustęp
v	<i>versus</i>
vol.	objętość (ang. <i>volume</i>)
w zw.	w związku

C.H.Beck 24.04.2026

Bibliografia

- Alt J., Preston I., Sibietta L., The Political Economy of Tax Policy, w: J. Mirrlees i in. (red.), Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, New York 2010
- Andrzejewska-Czernek L., Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej, Warszawa 2012
- Artowicz A., Zakres stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przychodów przeznaczonych na działalność statutową tych podmiotów, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2005, Nr 6
- Atkinson A.B., Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, Canadian Journal of Economics 1977, t. 10, Nr 4
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustul J., Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012
- Babińska-Górecka R., Stopka K., Polskie świadczenia rodzinne z punktu widzenia koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 2012, Nr 4
- Balmas A., Usługi medyczne – prawne aspekty regulacji rynku, w: J. Grabowski, K. Pokryszka, A. Hołda-Wydrzyńska (red.), 25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej. Tendencje rozwojowe, Katowice 2013
- Banaszak B., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009
- Bańko M., Inny słownik języka polskiego PWN. P-Ż, Warszawa 2000
- Barteczek A., Instrumenty podatkowe w polityce gospodarczej, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, Nr 272
- Bartosiewicz A., Do-palacze do palenia albo czy marihuana podlega akcyzie, Przegląd Podatkowy 2012, Nr 7
- Bartosiewicz A., Efektywność prawa wspólnotowego na przykładzie VAT, Warszawa 2009
- Bartosiewicz A., Podatnicy wykonujący wolne zawody – opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, Lex/el. 2021
- Bartosiewicz A., VAT. Komentarz, Lex/el. 2020
- Bartosiewicz A., Kępa M., Zwolnienia stałe w podatku rolnym, Lex/el. 2020
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Leksykon Ryczałtu 2007, Wrocław 2007
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (1), Przegląd Podatkowy 2010, Nr 12
- Bartosiewicz A., Kubacki R., PIT. Komentarz, Lex/el. 2015

- Bartosiewicz A., Kubacki R.*, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Warszawa 2011
- Bartoszewicz M.*, w: *M. Haczkowska* (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Lex/el. 2014
- Belczyńska M., Bobak A., Jeleńska A., Liszka-Gacek A.*, Ryczałt w działalności gospodarczej, Kraków 2016
- Bielecki L.*, Sankcje i preferencje w prawie podatkowym, a problematyka prawa podatkowego. Aspekty teoretyczno-prawne, w: *B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek* (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym, Lublin 2015
- Biernat S.*, Prawo Unii Europejskiej a prawo państw członkowskich, w: *J. Barcz* (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2006
- Binnebesel J.*, Pedagogiczne możliwości kształtowania poczucia koherencji w kontekście salutogenetycznej koncepcji zdrowia A. Antonovsky'ego, *Psychoonkologia* 2006, Nr 2
- Boczkowski K.*, Zarys genetyki medycznej: podręcznik dla studentów medycyny, Warszawa 1990
- Bogdan M., Świeczkowski D., Religioni U.*, Rola farmaceuty w polskim systemie ochrony zdrowia w kontekście ochrony zdrowia publicznego, *Farmacja Współczesna* 2017, Nr 10
- Bogucki S.*, Osoby nabywające na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny, w: *S. Bogucki, W. Stachurski, R. Wiatrowski i in.* (red.), Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT, Warszawa 2016
- Bogucki S.*, Zwolnienia podmiotowe; Zwolnienia przedmiotowe, w: *S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski* (red.), Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków, Gdańsk 2014
- Bohanon C.E., Horowitz J.B., McClure J.E.*, Saying Too Little, Too Late: Public Finance Textbooks and the Excess Burdens of Taxation, *Econ Journal Watch* 2014, Nr 11
- Borszowski P.*, Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2010
- Borszowski P.*, Ulga podatkowa od dochodów przeznaczonych na cele statutowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 3 marca 2009 r., II FSK 1728/07, *Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa* 2009, Nr 4
- Borszowski P.*, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012
- Borszowski P., Stelmaszczyk K.*, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016
- Bouvier M.*, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000
- Brolík J.*, Cel statutowy uprawniający do zwolnienia podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 3 marca 2009 r., II FSK 1728/07, *Prawo i Podatki* 2009, Nr 5

- Brzezicki T., Morawski W., Udzielanie świadczeń zdrowotnych a stawki podatku – zmiany stanu prawnego, w: W. Morawski (red.), Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Gdańsk 2016
- Brzeziński B., Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01, Orzecznictwo Sądów Polskich 2003, Nr 4
- Brzeziński B., Podstawowe pojęcia ordynacji podatkowej w: B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999
- Brzeziński B., Prawo podatkowe, Toruń 2000
- Brzeziński B., Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki, Toruń 2017
- Brzeziński B., Reformy podatków i prawa podatkowego, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009
- Brzeziński B., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Glosa do wyroku NSA z 19.12.2018, I FSK 2118/16 (dot. zwolnienia z podatku od towarów i usług świadczeń pomocowych w szpitalu), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2019, Nr 2
- Brzeziński B., Matuszewski B., Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu prawa podatkowego, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009
- Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 2002, Nr 3
- Brzostowska M., Podatek cukrowy w praktyce, Lex/el. 2020
- Buchanan J., Stubblebine W.C., Externality, *Economica* 1962, Nr 29
- Buczek A., Dzwonkowski H., Etel L., Gliniecka J., Glumińska-Pawlic J., Huchla A., Mieściewicz W., Ofiarski Z., Serwacki J., Zdebel M., Zgierski Z., Prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Buczek A., Dzwonkowski H., Gliniecka J., Glumińska-Pawlic J., Etel L., Prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Budziszewski J., Podatki w praktyce, Doradca Podatkowy 2014, Nr 12
- Bujalski R., Akcyza na wyroby składające się częściowo z tytoniu. Omówienie wyroku TS z dnia 17 września 2020 r., C-674/19 (Skonis ir kvapas), Lex/el. 2020
- Buksik D., Nuda, apocomia, pustka: choroby dotyczące współczesnego człowieka czy nerwicanooogenna w ujęciu V.E. Frankla?, *Studia Psychologica* 2009, Nr 9
- Cawley J., Meyerhoefer C., The medical care costs of obesity: an instrumental variables approach, *Journal of Health Economics* 2012, Nr 1
- Choi J., Lob R.A., In Vitro Fertilization, w: R.A. Lobo, D.M. Gershenson, G.M. Lentz, F.A. Valea (red.), *Comprehensive gynecology*. 7th Edition, Philadelphia 2017
- Chojcka M., Nowak A., Telemedycyna na tle polskich regulacji prawnych – szansa czy zagrożenie?, *Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny* 2016, Nr 8
- Chowaniec J., Charakter prawny zwolnienia podatkowego, w: A. Jakubowski, A. Wiktorowska (red.), *Prawo nauki. Zagadnienia wybrane*, Lex/el. 2014

- Chrzczonowicz P., Kapelańska-Pregowska J.*, Handel organami z perspektywy prawa międzynarodowego oraz polskiego prawa karnego, Przegląd Sejmowy 2015, Nr 6
- Cienkowski M., Wołowicz T.*, Wybrane problemy praktyczne opodatkowania nieruchomości w Polsce, Warszawa 2015
- Czarkowski M., Różyńska J.*, Świadoma zgoda na udział w eksperymencie medycznym. Poradnik dla badacza, Warszawa 2008
- Czarnecki S.*, Kilka uwag na temat wykładni art. 17 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Nowe Zeszyty Samorządowe 2018
- Czerski P.*, Podmiot i przedmiot opłaty od posiadania psów, w: *A. Hanusz, P. Czerski* (red.), Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015
- Czuma I.*, Wstęp, w: *Z. Lassotówna* (red.), Opodatkowanie dochodów rodziny, Lublin 1937
- Dahms A.*, Opłata cukrowa – słodko nie będzie, Przegląd Podatkowy 2021, Nr 1
- Daniluk P.*, Cel leczniczy w świetle poglądów doktryny prawa, Prawo i medycyna 2005, Nr 2
- Dauter B.*, Zwolnienia przedmiotowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, Przegląd orzecznictwa, Glosa 2000, Nr 12
- Dercz M., Izdebski H., Rek T.*, Prawo publiczne ochrony zdrowia, Warszawa 2013
- Detyna B., Detyna J.*, Jakość usług medycznych. Ocena statystyczna. Podstawy metodyczne, Warszawa 2011
- Devereux M.P.*, Wstęp, w: *M.P. Devereux* (red.), Efektywność polityki podatkowej, Warszawa 2007
- Dębowska-Romanowska T.*, Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji, w: *A. Gomułowicz, J. Małecki* (red.), Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003
- Dębowska-Romanowska T.*, O pojęciu i skutkach wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w: *W. Matuszewski* (red.), Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2002
- Dębowska-Romanowska T.*, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010
- Dolata S.*, Podstawy wiedzy o polskim systemie finansowym, Warszawa 2013
- Domańska A.*, Zasady sprawiedliwości społecznej we współczesnym polskim prawie konstytucyjnym, Łódź 2001
- Domaszczyńska P., Jamróży M.*, Sprawozdanie z IX Debaty Podatkowej Danina solidarnościowa (Warszawa, 25 X 2018), Przegląd Podatkowy 2019, Nr 1
- Dominik D., Militz M., Bącal M.*, VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2010
- Dominik-Ogińska D.*, Przepisy dyrektywy 2006/112/WE dotyczące opieki medycznej, w: *B. Brzeziński* (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013

- Dowgier R.*, Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, *Finanse Komunalne* 2011, Nr 9
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B.*, w: *R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl* (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020
- Drozdowski E.*, Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia, *Przegląd Podatkowy* 2021, Nr 8
- Dubisz S.*, Uniwersalny słownik języka polskiego PWN T–Z, Warszawa 2008
- Dubos R.*, Człowiek. Środowisko. Adaptacja, Warszawa 1970
- Dudar G.*, w: *G. Dudar, L. Etel* (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008
- Dyoniak A.*, Wspólne opodatkowanie członków rodziny a konstytucyjna zasada ochrony rodziny, *Państwo i Prawo* 1994, Nr 9
- Dziemianowicz R.*, Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi, w: *S. Owsiak* (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Warszawa, 2011
- Dziemianowicz R., Przygodzka R.*, Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie, w: *A. Pomorska* (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003
- Dzwonkowski H.*, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012
- Dzwonkowski H.*, Struktura dochodów podatkowych, w: *H. Dzwonkowski* (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010
- Ellershaw J.*, The challenges of changing the culture of dying, *The Lancet* 2014, Nr 383
- Encyklopedia PWN, <https://encyklopedia.pwn.pl> (dostęp: 11.1.2026 r.)
- Etel L.*, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2012
- Etel L.*, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998
- Famulska T.*, Sprawiedliwość podatkowa, *Przegląd Podatkowy* 1996, Nr 5
- Federowicz Z.*, *Polityka fiskalna*, Poznań 1998
- Felis P.*, Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012
- Figurska-Rudnicka K., Raut S.*, Jak są opodatkowane badania kliniczne?, <https://archiwum.rp.pl/artykul/1184324-Jak-sa-opodatkowane-badania-kliniczne.html> (dostęp: 6.1.2026 r.)
- Filar M.*, *Lekarskie prawo karne*, Kraków 2000
- Fiutak A.*, Odpowiedzialność karna za wykonanie zabiegu leczniczego bez zgody pacjenta, Warszawa 2016
- Fiszer J., Stolarek M.*, Opodatkowanie dochodów fundacji wydatkowanych na nabycie papierów wartościowych. Glosa do uchwały NSA z dnia 20 listopada 2000 r., *FPS* 9/00, *Przegląd Podatkowy* 2001, Nr 1
- Fliegier M.*, Źródła przewagi konkurencyjnej gmin warunkujące rozwój gospodarki lokalnej: studium przypadku, *Ekonomiczne Problemy Usług* 2010, Nr 58

- Florczak-Wątor M., w: P. Tuleya (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*. Komentarz, Warszawa 2019
- Gajl N., *Modele zarządzania i finansowania przedsiębiorstw uspołecznionych*. Studium porównawcze, Warszawa 1986
- Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, w: E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*. Księga jubileuszowa profesora dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998
- Garlicki L., *Materiałna interpretacja klauzuli demokratycznego państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: S. Wronkowska (red.), *Zasada demokratycznego państwa prawa w Konstytucji RP*, Warszawa 2006
- Gaudamet P., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000
- Genschel P., *Tax Competition, and the Fiscal Viability of the Welfare State*, MPIfG Working Paper 2001, Nr 1., https://pure.mpg.de/rest/items/item_1234777/component/file_3315634/content (dostęp: 7.1.2026 r.)
- Glanowski G., *Umowa o świadczenie zdrowotne*, Warszawa 2019
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku* Glosa 1997, Nr 5
- Glumińska-Pawlic J., *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, w: L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010
- Gluchowski J., *Charakterystyka ogólna ulg i zwolnień podatkowych*, w: J. Gluchowski (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne, Warszawa 2002
- Gluchowski J., *Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza*, w: L. Etel, M. Tyniewicz (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian*. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, Białystok 2012
- Gluchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002
- Gluchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006
- Gluchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, w: J. Mujżel (red.), *System podatków: Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999
- Gluchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009
- Goettel M., *Sytuacja zwierzęcia w prawie cywilnym*, Warszawa 2013
- Golat R., *Opodatkowanie działalności kulturalnej*, Lex/el. 2007
- Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016
- Gomułowicz A., *Zagadnienie neutralności systemu podatkowego*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1990, Nr 2
- Gomułowicz A., *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej*, w: M. Zieliński (red.), *W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa*. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina, Szczecin 2005
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001

- Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003
- Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1989, Nr 3
- Gomułowicz A., Malecki J., Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków, Poznań 2000
- Gomułowicz A., Malecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013
- Gomułowicz A., Mączyński D., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016
- Gotowska M., Kulawik J., Pawłowska-Tyszko J., Podstawka M., Zmiana systemu podatkowego w rolnictwie, Warszawa 2012
- Górnicz-Mulcahy A., Lewandowicz-Machnikowska M., Uwagi wstępne, w: K.W. Baran (red.), *System Prawa Pracy*. Tom IX. Międzynarodowe publiczne prawo pracy. Standardy globalne, Warszawa 2019
- Grądzki F., Wstęp do teorii opodatkowania, Warszawa 2004
- Grodzka D., Instrumenty wspierania działalności przedsiębiorstw przez jednostki samorządu terytorialnego, *Studia BAS* 2008, Nr 16
- Gronowski W., Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa profesora dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998
- Gujski M., Zdrowie priorytetem politycznym państwa – analiza i rekomendacje, Warszawa 2013
- Gunnarson A., Equity Trends in Taxation – with Examples from Swedish and New Zealand Tax Reform, w: L. Mutén i in., *International Studies in Taxation*. Law and Economics, London–The Hague–Boston 1999
- Haberko J., w: J. Haberko, I. Uhrynowska-Tyszkiewicz (red.), *Ustawa o pobieraniu, przechowywaniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów*. Komentarz, Warszawa 2014
- Haberko J., Instytucja świadka zgody na czynności diagnostyczne i terapeutyczne (eksperyment medyczny) w świetle ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty oraz ustawy Prawo farmaceutyczne, *Prawo i Medycyna* 2009, Nr 36
- Hałaburda D., Funkcja stymulacyjna podatków lokalnych, a polityka podatkowa gmin, w: G. Michalczyk, I. Przychocka, J. Sikorski (red.), *Wybrane problemy reformy systemu podatkowego*, Białystok 2007
- Hanusz A., Opłata od posiadania psów, w: A. Hanusz, P. Czerski, A. Niezgoda (red.), *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008
- Hanusz A., Przedmiot podatku rolnego, w: A. Hanusz, P. Czerski (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015
- Hardee K., *The Policy Dimensions of Scaling Up Health Initiatives*, Washington 2012
- Herman S., Metody badania leków i poszukiwanie nowych środków leczniczych, w: *Encyklopedia zdrowia*. Tom I, Warszawa 1992
- Hławacz-Pajdowska E., Podatki a kwestie społeczne, w: J. Sikorski (red.), *Reforma systemu podatkowego w Polsce*, Białystok 2003

- Horodecka A.*, Ewolucja celów polityki gospodarczej. Rola zmian otoczenia, Warszawa 2008
- Howell H.Z.*, Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments, IMF Working Paper' 1987, Nr 5
- Huchla A.*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Lex/el. 2003
- Huchla A.*, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2001
- Hybka M.M.*, Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w Republice Federalnej Niemiec, Poznań 2005
- Hybka M.M.*, Podatek akcyzowy w Polsce i Niemczech – studium porównawcze wydajności fiskalnej, Warszawa 2014
- Ignasiak M.*, Potrzeby działalności interesu publicznego, w: *D. Dominik-Ogińska* (red.), Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług. Komentarz, Warszawa 2016
- Iwańska B.*, Warunki prawne dopuszczalności przeprowadzania eksperymentów medycznych, Państwo i Prawo 2000, Nr 2
- Izdebski H.*, Doktryny polityczno-prawne. Fundamenty współczesnych państw, Warszawa 2012
- Izdebski H.*, Potrzeba powstania Ustawy o wyrównywaniu szans osób z niepełnosprawnością, w: *H. Izdebski, W. Rogowski, M. Matczak, P. Pawłowski* (red.), Wyrównywanie szans osób z niepełnosprawnością. Projekt ustawy przygotowany przez Stowarzyszenie Przyjaciół Integracji, Warszawa 2008
- Jabłoński M.*, Usunięcie zdrowego zęba też może być zwolnione z VAT, <https://www.prawo.pl/podatki/usuniecie-zdrowego-zeba-tez-moze-byc-zwolnione-z-vat,25455.html> (dostęp: 10.1.2026 r.)
- Jacyszyn J.*, Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce, Warszawa 2004
- Jamróży M.*, Unikanie podwójnego opodatkowania, w: *M. Jamróży* (red.), Opodatkowanie dochodów transgranicznych, Warszawa 2016
- Janczukowicz K.*, Zwrot nadpłaty w podatku akcyzowym, Lex/el. 2015
- Janiszewska B.*, Świadczenia zdrowotne w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 10 DziałLeczU, w: *L. Bosek, M. Saffjan* (red.), Instytucje Prawa Medycznego. System Prawa Medycznego. Tom 1, Warszawa 2017
- Jaros-Żukowska S.*, Prawo do ochrony zdrowia i dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej, w: *M. Jabłoński* (red.), Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, Wrocław 2014
- Jastrzębska M.*, Finanse jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012
- Jaszczyński M.*, Funkcje podatków w gospodarce, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2017, Nr 25
- Jaśkiewicz J.*, Teoria akcyzy w Polsce Ludowej, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej, Sopot 1963, Nr 17
- Jethon J., Potocki J.L.*, Chirurgia plastyczna, w: *W.S. Gomułka, W. Rewerski* (red.), Encyklopedia zdrowia, tom II, Warszawa 1992

- Jeziorski A., Nowecki Z.J., Chirurgiczne leczenie zmian nowotworowych piersi Konsensus Polskiego Towarzystwa Chirurgii Onkologicznej, Onkologia w Praktyce Klinicznej – Edukacja 2017, Nr 3
- Joachimiak-Lechman K., Środowiskowa ocena cyklu życia (LCA) i rachunek kosztów cyklu życia (LCC). Aspekty porównawcze, Ekonomia i Środowisko 2014, Nr 1
- Johansson A., Heady C., Arnold J., Brys B., Vartia L., Tax and economic growth. Summary and main findings, OECD Economics Department Working Papers 2008
- Jończyk J., Publiczna opieka zdrowotna, Prawo i Medycyna 2007, Nr 1
- Jurcewicz A., Popardowski P., Przemiany własności w rolnictwie – kontekst systemowy z perspektywy prawa krajowego i unijnego, Studia Prawnicze 2014, Nr 1
- Kaczorowska I., Badania psychologiczne bez VAT. Omówienie do wyroku NSA z dnia 23 sierpnia 2019 r., I FSK 653/17, Przegląd Podatkowy 2019, Nr 12
- Kalina-Prasznic U., Leksykon polityki gospodarczej, Kraków 2005
- Kalinowski M., Współczesne systemy podatkowe. Zarys Wykładu, Toruń 1996
- Kalisz A., Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego, Warszawa 2016
- Kamińska I., Normatywna powierzchnia użytkowa lokalu lub budynku mieszkalnego, w: J. Ignaczewski (red.), Komentarz do spraw administracyjnych. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2015
- Karkowska D., Istota praktyk zawodowych, w: D. Karkowska, W.C. Włodarczyk (red.), Prawo medyczne dla pielęgniarek, Warszawa 2013
- Karkowska D., Prawo medyczne dla pielęgniarek, Warszawa 2020
- Karkowska D., Udzielanie świadczeń zdrowotnych, w: D. Karkowska, W.C. Włodarczyk (red.), Prawo medyczne dla pielęgniarek, Warszawa 2013
- Karkowska D., Zawody medyczne, Warszawa 2012
- Karkowski T., Świadczenia szpitalne w powiązaniu z procesami zaopatrzenia medycznego i niemedyceznego, Warszawa 2015
- Kasperek-Golimowska E., Nadzieja i optymizm vs zwątpienie i pesymizm w kontekście dobrego życia w kulturze konsumpcji, Studia Edukacyjne 2012, Nr 19
- Karwat P., w: G. Dźwigala (red.), Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Lex/el. 2009
- Kassel D., Thieme H.J., *Stabilitätspolitik*, Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Munich 2003
- Kędziora R., Odpowiedzialność karna lekarza w związku z wykonywaniem czynności medycznych, Warszawa 2009
- Kidyba A., Radca prawny: zawód wolny, regulowany czy przedsiębiorca?, Radca Prawny. Zeszyty Naukowe 2014, Nr 1
- Klimas M., Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, Warszawa 2013
- Klimek K., Darowizny w PIT, Lex/el. 2020
- Klimkowska R., Polityka fiskalna – jej wpływ na funkcjonowanie i rozwój rynku samochodów osobowych w Polsce w latach 1998–2008, Zeszyty naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie 2009, Nr 2

- Klink M.*, Wpływ instytucji zwolnień podatkowych i instytucji ulg podatkowych na kształtowanie się deficytu budżetowego oraz długu publicznego, w: *J. Szolno-Kogut, A. Pomorska* (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011
- Kłoskowski K., Potocki K.*, Zwolnienie od podatku od towarów i usług w zakresie usług opieki medycznej służących profilaktyce, *Doradztwo Podatkowe* 2011, Nr 7–8
- Kondrat M.*, w: *M. Kondrat* (red.), *Prawo farmaceutyczne. Komentarz*, Warszawa 2016
- Kopania R.*, Pojęcie znacznego stopnia niepełnosprawności, *Legalis* 2018
- Koperkiewicz-Mordel K., Nykiel W.*, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, *Lex/el.* 2006
- Kordela M.*, Zarys systemu aksjologicznego w orzecznictwie TK, *Studia Prawnicze* 2001, Nr 1–2
- Korporowicz V.*, Zdrowie i jego społeczne odniesienia, w: *V. Korporowicz* (red.), *Zdrowie i jego ochrona. Między teorią a praktyką*, Warszawa 2006
- Kosek-Wojnar M.*, Zasady podatkowe w teorii i praktyce, Warszawa 2012
- Kosikowski C., Matuszewski J.*, Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego, w: *C. Kosikowski* (red.), *System prawa finansowego*, t. 1, *Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010
- Kowalski R.*, Działalność lecznicza w CIT, *Lex/el.* 2020
- Kowalski R.*, PIT. Komentarz do wybranych przepisów, *Lex/el.* 2020
- Kowalski R.*, Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców, *Lex/el.* 2021
- Krajewska A.*, Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie, Warszawa 2004
- Kran R.*, Stawka dla budynków zajętych na działalność leczniczą, w: *R. Kran, J. Bauta-Szostak* (red.), *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Warszawa 2018
- Kręski T.*, Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu, *Lex/el.* 2021
- Krot K.*, Jakość i marketing usług medycznych, Warszawa 2008
- Krotoszyński M.*, Opodatkowanie VAT zaświadczeń o stanie zdrowia, *Przegląd Podatkowy* 2015, Nr 7
- Krywan T.*, Ulga rehabilitacyjna na przykładach, *Lex/el.* 2020
- Krywan T.*, VAT'emecum 2009, Warszawa 2009
- Krywan T.*, Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, *Lex/el.* 2020
- Krzywoń A.*, Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011
- Ksieniewicz U., Kałka M.*, Leksykon podatku akcyzowego, Wrocław 2007
- Kubacki R.*, Leksykon. Podatek dochodowy od osób fizycznych, Wrocław 2018
- Kubiak R.*, Warunki prawne dopuszczalności eksperymentów medycznych – wątpliwości dotyczące regulacji w świetle konwencji biomedycznej, w: *O. Nawrot, A. Wnukiewicz-Kozłowska* (red.), *Temida w dobie rewolucji biotechnologicznej*, Gdańsk 2015

- Kubiak R., Wątpliwości interpretacyjne dotyczące typologii eksperymentów medycznych i warunków ich dopuszczalności, w: O. Nawrot, A. Wnukiewicz-Kozłowska (red.), *Temida w dobie rewolucji biotechnologicznej*, Gdańsk 2015
- Kukulski Z., w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, Gdańsk 2015
- Kupisiewicz M., *Słownik Pedagogiki Specjalnej*, Warszawa 2013
- Kuros K., Czy w prawie polskim dopuszczalne jest zadośćuczynienie pieniężne za śmierć zwierzęcia?, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej* 2017, Nr 1
- Kurzyna-Chmiel D., *Oświata jako zadanie publiczne*, Warszawa 2013
- Kwapisz-Krygel K., *Prawo spółdzielcze. Komentarz*, Warszawa 2014
- Lach D.E., Zasada równości a równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej w aspekcie finansowym w kontekście składek na ubezpieczenie zdrowotne, w: Z. Niebaba (red.), *Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym*, Warszawa 2011
- Lasiński-Sulecki K., Zakres podmiotowy w ustawie o podatku akcyzowym, w: T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016
- Laszczyk D., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Lex/el.* 2014
- Lenio P., Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej, *Przegląd Prawa i Administracji* 2014, Nr 97
- Lenio P., Źródła finansowania ochrony zdrowia w Polsce i w Niemczech, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2018, Nr 1
- Levy M.E., *Income Tax Exemptions, an Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, Amsterdam 1960
- Libura M., Greser J., Borek E., Perendyk T., Sitek A., Wojtaszczyk K., *Finansowanie i organizacja systemu ochrony zdrowia w oczach pacjentów*, Warszawa 2018
- Lisiecka M., Model rehabilitacji w Polsce. Wybrane aspekty organizacyjno- prawne, *Auxilium Sociale – Wsparcie Społeczne* 1997, Nr 1
- Liszczyk T., Wolność od ubóstwa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w: R. Piotrowski, A. Szmyt (red.), *Trybunał Konstytucyjny na straży wartości konstytucyjnych 1986–2016*, Warszawa 2017
- Liżewski S., Kiedy pies będący na utrzymaniu osoby niepełnosprawnej uzyska podatkowy status psa asystującego, skoro zlikwidowano od 2017 r. ograniczenie rodzaju niepełnosprawności oraz grupy?, *Lex/el.* 2017
- Lu C., Schneider M.T., Gubbins P., Leach-Kemon K., Jamison D., Murray C.J., *Public financing of health in developing countries: A cross-national systematic analysis*, *The Lancet* 2010
- Łukiańczuk A., Dochody organizacji społecznych, politycznych i zawodowych realizujących cele statutowe – wybrane zagadnienia podatkowe, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 2008, Nr 7–8

- Magda I., Szczygielski K.*, Ocena możliwości poprawy działania polskiego systemu ochrony zdrowia. Współpłacenie i prywatne ubezpieczenia zdrowotne, Warszawa 2011
- Magnuszewska-Otulak G.*, Wybrane problemy polityki zdrowotnej w Polsce, Problemy Polityki Społecznej. Studia i dyskusje 2013, Nr 2
- Majka P.*, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011
- Malinowski M.*, CIT: cele, jakie może realizować izba gospodarcza nie mogą być uznane za statutowe, Lex/el. 2016
- Malinowski M.*, Tylko wydatek na opinię wydaną przez jednostkę naukową można odliczyć w ramach ulgi B+R, Lex/el. 2017
- Malinowski M.*, Wydatki na szkła i soczewki można objąć ulgą rehabilitacyjną, Lex/el. 2017
- Malinowski M.*, VAT: o zwolnieniu przesądza cel zabiegu a nie procedura, Lex/el. 2014
- Małecki J.*, Refleksje o ewolucji polskiego systemu podatkowego na przestrzeni wieków, w: *S. Pikulski i in.* (red.), Ius et lex. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004
- Małecki P., Mazurkiewicz M.*, CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019
- Mańczyk P.*, Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy, Ekonomiczne Problemy Usług 2018, Nr 4
- Marciniuk J.*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2013
- Marciniuk J.*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2016
- Mariański A.*, Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego, Monitor podatkowy 2002, Nr 8
- Mariański A.*, Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, Glosa 2003, Nr 1
- Mariański A.*, w: *W. Nykiel, A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015
- Mariański A., Milek T.*, w: *W. Nykiel, A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015
- Matarewicz J.*, Świadczenia złożone w VAT, Warszawa 2020
- Matarewicz J.*, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, Warszawa 2020
- Matarewicz J.*, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Lex/el. 2020
- Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A.*, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, Lex/el. 2017
- Mastalski R.*, Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 4/09, Orzecznictwo Sądów Polskich 2010, Nr 10
- Mastalski R.*, Prawo podatkowe a gospodarka, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2005, z. 3
- Mastalski R.*, Prawo podatkowe, Warszawa 2011
- Mastalski R.*, Prawo podatkowe, Warszawa 2012

- Mączyński D.*, Polska akcyza na tle regulacji europejskich, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2003, Nr 2–3
- Michalik T.*, VAT 2009, Warszawa 2009
- Michna E.*, Zawody medyczne – problemy z właściwą definicją, w: *B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański* (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016
- Mikłewska K., Wojciechowska K.*, VAT w ochronie zdrowia, Warszawa 2011
- Mikołajewicz J., Smolak M.*, Zasada demokratycznego państwa prawnego w aksjologii Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w: *J. Kowalski* (red.), *Państwo prawa. Demokratyczne państwo prawne. Antologia*, Warszawa 2008
- Milek T.*, w: *W. Nykiel, A. Mariański* (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015
- Miłowska K., Zięcik P.*, w: *W.L. Olszewski* (red.), *Prawo farmaceutyczne. Komentarz*, Warszawa 2016
- Morawski L.*, Wykładnia w orzecznictwie sądów: komentarz, Toruń 2002
- Namysłowska I.*, Spotkanie z chorobą, w: *W. Brodniak* (red.), *Społeczne problemy leczenia zaburzeń psychicznych*, Warszawa 1985
- Namysłowski R., Pokrop D.*, Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz, Warszawa 2012
- Namysłowski R., Sachs K., Jędrzczyk J.*, w: *R. Namysłowski, K. Sachs* (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz, Lex/el.* 2008
- Namysłowski R., Sachs K., Mularczyk G.*, w: *R. Namysłowski, K. Sachs* (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz, Lex/el.* 2008
- Nawrot R.A.*, Dofinansowanie kosztów kształcenia młodocianych pracowników, *Lex/el.* 2020
- Nesterowicz M.*, Eksperyment medyczny w świetle prawa (podstawy prawne, odpowiedzialność, ubezpieczenia), *Prawo i Medycyna* 2004 (wyd. specjalne)
- Niezgoda A.*, Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową, Warszawa 2012
- Niezgoda A.*, System dochodów społeczności lokalnych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, w: *A. Hanusz* (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015
- Nita A.*, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014
- Nita A.*, Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2013
- Niżnik J.*, W poszukiwaniu racjonalnego systemu finansowania ochrony zdrowia, *Kra-ków* 2004
- Nowak I.*, Umorzenie zaległości podatkowych jako ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w województwie świętokrzyskim, *Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae* 2014, Nr 3

- Nowak-Chrzęszczak B., w: W.L. Olszewski (red.), *Prawo farmaceutyczne. Komentarz*, Warszawa 2016
- Nowak-Kubiak J., *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, Warszawa 2012
- Nowak-Piechota A., w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015
- Nowicki A., Jeziorska M., Farbicka P., Stosowanie metod komplementarnych w zmniejszaniu bólu, lęku, depresji i zaburzeń nastroju u kobiet leczonych z powodu raka piersi, *Nowotwory. Journal of Oncology* 2013, Nr 1
- Nykiel W., Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy, w: A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe w konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)*, w: B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998
- OECD, *Challenges for tax Policy in OECD countries*, OECD Economic Outlook 2001, Nr 69.
- OECD, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, OECD Tax Policy Studies 2006, Nr 13
- OECD, *Podręcznik Frascati 2015: Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej. Pomiar działalności naukowo-technicznej i innowacyjnej* Podręcznik Frascati 2015, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/pl/publications/reports/2015/10/frascati-manual-2015_g1g57dcb/9788388718977-pl.pdf (dostęp: 17.1.2026 r.)
- Ofiarski Z., *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990*, w: A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003
- Ofiarski Z., *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018
- Ofiarski Z., *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009
- Ofiarski Z., *Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych*, *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 1993, Nr 12
- Ofiarski Z., *Zasady opodatkowania wydatków na cele ochrony zdrowia w podatku dochodowym od osób fizycznych*, *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 1997, Nr 12
- Ogiński P., w: M. Militz (red.), *VAT. Wybór orzecznictwa. Komentarz orzecznicy*, Warszawa 2015
- Olejniczak-Szałowska E., *Zaufanie do państwa i ochrona praw nabytych w kontekście ochrony praw osób niepełnosprawnych (refleksje na tle nowelizacji z dnia 23 października 2013 r. ustawy – Prawo o ruchu drogowym)*, w: M. Kasiński, M. Stahl, K. Włazlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015
- Olszewski W.L., *Prawo farmaceutyczne. Komentarz*, Warszawa 2016

- Opolski K.*, Zarządzanie przez jakość w usługach zdrowotnych. Teoria i praktyka, Warszawa 2003
- Oręziak L.*, Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej, implikacje dla Polski, Warszawa 2007
- Orłowski J.*, Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia, *Studia Prawnoustrojowe* 2013, Nr 22
- Orzeszyna S.*, Organizacja ochrony zdrowia, w: *W.S. Gumułka, W. Rewerski (red.)*, *Encyklopedia zdrowia*. Tom I, Warszawa 1992
- Ostaszewski K.*, Standardy profilaktyki, Warszawa 2016
- Ostrowski K.*, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970
- Ostrzyżek A.*, Prawo do ochrony zdrowia w świetle artykułu 68 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, *Prawo i Medycyna* 2005, Nr 4
- Owsiak S.*, Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej, Kraków 2009, https://archiwum.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf (dostęp: 18.1.2026 r.)
- Pahl B.*, Opodatkowanie budynków lub ich części zajętych na działalność paramedyczną, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2011, Nr 12
- Pahl B.*, Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka, Warszawa 2017
- Pahl B.*, Zmiany w zakresie opodatkowania budynków lub ich części zajętych na udzielenie świadczeń zdrowotnych, *Finanse Komunalne* 2011, Nr 6
- Paluszkiewicz M.*, Wolność pracy osób z niepełnosprawnościami jako wartość prawnie chroniona, Łódź 2019
- Papis W., Rogacka-Lukasik A.*, Czas pracy osób niepełnosprawnych na podstawie wybranych regulacji prawnych, *Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej* 2019, Nr 2
- Parulski S.*, Akcyza. Komentarz, Warszawa 2016
- Pawluk P.*, Czy wykonywane przez szpital usługi diagnostyczne korzystają ze zwolnienia z VAT?, *Legalis* 2019
- Pezzer H.J.*, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, *Steuer und Wirtschaft* 2007, Nr 2
- Płonka M.*, Prywatne ubezpieczenia zdrowotne a publiczny system opieki zdrowotnej w Polsce, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia* 2017, Nr 6
- Pochopień P.*, Nadzór organu prowadzącego rejestr podmiotów wykonujących działalność leczniczą, w: *P. Pochopień (red.)*, *Dokumentacja medyczna*, Warszawa 2012
- Pogoński M.*, Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r., *Przegląd Podatkowy* 2017, Nr 3
- Pogoński M.*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2014
- Pogorzelska D.*, Ocena rozwiązań prawnych dotyczących badań lekarskich i psychologicznych kandydatów do pracy i pracowników, *Przegląd Legislacyjny* 2009, Nr 3–4

- Pogroszewska M.*, Ministerstwo wyjaśnia: nie ma VAT od in vitro, Rzeczpospolita 2011
- Pojedynek A.*, Materiały i towary – definicje, podstawowe pojęcia, wycena, Lex/el. 2021
- Potycz D.*, Gmina uzdrowskowa jako przykład gminy o specjalnym statusie, Przegląd Prawa Publicznego 2019, Nr 11
- Prokop K.*, Prawo do ochrony zdrowia w świetle art. 68 Konstytucji RP, w: *T. Mróz* (red.), Uwarunkowania prawne, ekonomiczne i socjologiczne funkcjonowania wybranych systemów ochrony zdrowia, Białystok 2011
- Przychocka I., Sikorski J.*, Wybrane problemy reformy systemu podatkowego, Białystok 2007
- Przymierska Ł.*, Obciążenia podatkowe – uwarunkowania stymulacyjnego oddziaływania na podmioty gospodarujące w rolnictwie, w: *J. Sikorski*, (red.), Podatki a polityka fiskalna państwa, Białystok 2002
- PwC*, Podatek od nieruchomości. 25 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 2016
- Radecki W.*, Ochrona walorów turystycznych w prawie polskim, Warszawa 2011
- Radzikowski K.*, Analogia w prawie podatkowym, Przegląd Podatkowy 2007, Nr 4
- Raport PwC, Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE, Warszawa 2016, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/ulgi-podatkowe-2017.pdf> (dostęp: 12.1.2026 r.)
- Redakcja, Polski Ład – zmiany w podatkach, Lex/el. 2021
- Reško D., Skica T., Wołowicz T.*, Stawki podatkowe jako instrument stymulujący rozwój gminy a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy, Samorząd Terytorialny 2012, Nr 12
- Reško D., Wołowicz T.*, Pobór opłaty uzdrowskowej w szpitalach uzdrowskowych, Finanse Komunalne 2013, Nr 10
- Robowska M.*, Szczepienia ochronne, w: *W.S. Gumułka, W. Rewerski* (red.), Encyklopedia zdrowia. Tom II, Warszawa 1992
- Różycki K.*, Usługi medyczne a podatek od towarów i usług, Lex/el. 2014
- Rudawska I.*, Marketing w nowoczesnej opiece zdrowotnej. Wybrane aspekty, Szczecin 2005
- Ruśkowski E.*, Publiczna polityka finansowa, w: *C. Kosikowski, E. Ruśkowski* (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008
- Rzetecki A.*, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, Monitor Podatkowy 2025, Nr 4
- Saffan M.*, Sprawiedliwość społeczna – intuicja czy teoria?, Rzeczpospolita 1999, Nr 1645
- Samoliński B.*, Jak w Polsce poradziliśmy sobie z dodatkowymi ubezpieczeniami zdrowotnymi – abonamenty medyczne to ich substytut, czy trwale rozwiązanie problemu?, w: Raport 2013. Dodatkowe ubezpieczenia zdrowotne, https://www.dzp.pl/files/shares/Publikacje/Dodatkowe_Ubezpieczenia_Zdrowotne.pdf (dostęp: 3.1.2026 r.)

- Śarnecki P., w: L. Ġarlicki, M. Zubik (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Lex/el. 2016
- Śarnecki P., Normy programowe w konstytucji i odpowiadające im wolności obywatelskie, w: L. Ġarlicki, A. Szymt (red.), Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Doświadczenie i inspiracje, Warszawa 2003
- Sawicki W., Ławnicka M., Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych – problemy praktyczne, Prawo i Podatki 2010, Nr 1
- Sekita J., Składka na Fundusz Solidarnościowy i danina solidarnościowa, Lex/el. 2018
- Śędkowska A., Stelmaszczyk K., Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?, Finanse Komunalne 2008, Nr 1–2
- Sikorski J. (red.), Podatki a polityka fiskalna państwa, Białystok 2002
- Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl> (dostęp: 10.1.2026 r.)
- Śłysz A., Oplata od środków spożywczych czyli tzw. „podatek cukrowy – analiza i refleksje, <https://podatkifirmowe.pl/oplata-od-srodkow-spozywczych-czyli-tzw-podatek-cukrowy-analiza-i-refleksje> (dostęp: 16.1.2026 r.)
- Smoktunowicz E., Analogia w prawie podatkowym. Glosa do wyroku NSA z 10 marca 1994 (SA/Ka 1857/93), Glosa 1997, Nr 3
- Smółkowska U., Wspieranie organizacji pożytku publicznego z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, INFOS Zagadnienia społeczno-gospodarcze 2011
- Sokołowski J., Zarządzanie przez podatki, Warszawa 1995
- Sørensen P.B., Company Tax Reform in the European Union, International Tax and Public Finance 2004, Nr 11
- Sosnowski M., Społeczny aspekt opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2015, Nr 209
- Stanisławek J., O systemie działki przyzagrodowej, Edukacja Filozoficzna 2016, wydanie specjalne, Filozofii Polacy potrzebują. Księga pamiątkowa ofiarowana Witoldowi Mackiewiczowi w siedemdziesiątą piątą rocznicę urodzin
- Stankiewicz J., Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010
- Stankiewicz R., Instytucje rynku farmaceutycznego, Warszawa 2016
- Stefańczyk-Kaczmarzyk J., w: M. Kondrat (red.), Prawo farmaceutyczne. Komentarz, Warszawa 2016
- Stolarek M., Opodatkowanie wolnego zawodu, Przegląd Podatkowy 1998, Nr 6
- Stolarski K., Etyka i sprawiedliwość w prawie podatkowym w dobie ograniczania luki podatkowej oraz BigTech, w: A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Warszawa 2019
- Szczepańska I., Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej, Ius Novum 2015, Nr 1

- Szczepańska I., Rozwiązania o charakterze prorodzinny w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, *Ius Novum* 2013, Nr 2
- Szczęśniak P., Podmiot i przedmiot opłaty miejscowej, w: A. Hanusz, P. Czerski (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015
- Szczodrowski G., Polski system podatkowy, Warszawa 2007
- Szołno-Koguc J., Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* 2016, Nr 294
- Szołno-Koguc J., Polski system podatkowy w kontekście wybranych zasad podatkowych – kilka uwag krytycznych, w: W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009
- Szuniewicz M., Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS, *Studia Prawnicze* 2006, Nr 2
- Szydło M., Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim, *Przegląd Sądowy* 2002, Nr 7–8
- Szymczak M., Zająć, w: M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego PWN*, Tom III R–Ż, Warszawa 1981
- Śledzińska-Simon A., Zasada równości i zasada niedyskryminacji w prawie Unii Europejskiej, *Studia BAS* 2011, Nr 2
- Ślesicka A., Stosowanie ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych w państwach UE, w: M. Korolewska (red.), *Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE. Tom I*, Warszawa 2008
- Śliwka M., Prawa pacjenta w polskim prawie na tle porównawczym, Toruń 2010
- Śródka A., Co to jest choroba?, w: W.S. Gumułka, W. Rewerski (red.), *Encyklopedia zdrowia. Tom I*, Warszawa 1992
- Świerczyński M., Apteki szpitalne, w: M. Krekora, M. Świerczyński, E. Traple (red.), *Prawo farmaceutyczne*, Lex/el. 2008
- Święcki M., Pojęcie wolnego zawodu lekarza, *Gazeta Lekarska* 2001, Nr 9
- Święch K., Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku, w: P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010
- Święch K., Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym, Warszawa 2013
- Tałasiewicz A., Goj M., Dziesięć lat uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej z perspektywy doradcy podatkowego, w: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016
- Tarka A., Nie każda подарowana kwota podlega odliczeniu w zeznaniu, *Rzeczpospolita*. PCD 2013, Nr 4
- Trzciński J., Garlicki L., Wstęp, w: J. Trzciński, L. Garlicki (red.), *Zasada równości w orzecznictwie Trybunałów Konstytucyjnych*, Wrocław 1990

- Tuleja P.*, w: *P. Tuleya* (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019
- Tuleya P.*, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019
- Urban K.*, w: *A. Pietraszewska-Macheta* (red.), *Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz*, Warszawa 2018
- Urych I.*, Nowe wyzwania edukacji dla bezpieczeństwa – aktywność fizyczna lekarstwem na wybrane zagrożenia czasu pokoju w XXI wieku, *Zeszyty Naukowe AON* 2013, Nr 4
- Uścińska G.*, *Świadczenia z zabezpieczenia społecznego w regulacjach międzynarodowych i polskich. Studium porównawcze*, Warszawa 2005
- Varga W.*, Glosa do wyroku TS z dnia 10 września 2002 r., C-141/00, *Lex/el.* 2012
- Waluga M.*, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009
- Wesołowska A.*, Dostawa krwi ludzkiej jako dostawa zwolniona z podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 5 października 2016 r., C-412/15, *Lex/el.* 2016
- Wesołowska A.*, Możliwość stosowania zwolnienia VAT dla usług chirurgii plastycznej. Glosa do wyroku TS z dnia 21 marca 2013 r., C-91/12, *Lex/el.* 2013
- Wesołowska A.*, Przewóz organów jako zwolniona z VAT usługa medyczna. Glosa do wyroku TS z dnia 2 lipca 2015 r., C-334/14, *Lex/el.* 2015
- Wesołowska A.*, Stosowanie zwolnienia w VAT przewidzianego dla usług o charakterze medycznym do świadczeń prywatnych laboratoriów. Glosa do wyroku TS z dnia 8 czerwca 2006 r., C-106/05, *Lex/el.* 2012
- Wieczerzycki M.*, Reinterpretacja dychotomii marketingu B2B i B2C w świetle współczesnych teorii marketingowych, *Marketing i Rynek* 2013, Nr 7
- Wielka Encyklopedia PWN*, Warszawa 1966
- Wilk M.*, Poniesienie kosztów w celu osiągnięcia przychodów, w: *A. Mariański* (red.), *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2016
- Witczak R.*, Nowe zasady opodatkowania działalności gospodarczej lekarzy i pielęgniarek, Warszawa 2013
- Witczak R.*, Nowe zasady opodatkowania działalności gospodarczej lekarzy i pielęgniarek. Podatek dochodowy i podatek VAT, Warszawa 2013
- Witczak R.*, Odzyskanie VAT naliczonego w podmiotach leczniczych, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2014, Nr 326
- Witczak R.*, *Opodatkowanie działalności medycznej lekarzy i pielęgniarek*, Warszawa 2009
- Witczak R.*, Wpływ zmian w zwolnieniach usług outsourcingu w szpitalach w podatku VAT na zarządzanie w jednostkach opieki zdrowotnej – wybrane aspekty, *Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą* 2011, Nr 55
- Witczak R., Suchecka J.*, Wybrane aspekty występowania ryzyka podatkowego w ZOZ, *Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management* 2011, Nr 39

- Witkowska M., Zasada równości w stosunkach pracy na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2011, Nr 1
- Włodarczyk M., Ochrona dzieci i młodocianych, w: K.W. Baran (red.), *System Prawa Pracy*. Tom IX. Międzynarodowe publiczne prawo pracy. Standardy globalne, Warszawa 2019
- Włodarczyk W.C., *Wprowadzenie do polityki zdrowotnej*, Warszawa 2010
- Wnorowski H., Polityka podatkowa jako element polityki ekonomicznej rządu (ze szczególnym uwzględnieniem polityki akcyzowej), w: J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Białystok 2002
- Wnukiewicz-Kozłowska A., *Eksperyment medyczny na organizmie ludzkim w prawie międzynarodowym i europejskim*, Warszawa 2004
- Woch M., Ochrona zdrowia w Polsce z punktu widzenia filozoficzno-prawnego, Warszawa 2015
- Woch M., Polityka a służba zdrowia w Polsce, *Przegląd Prawa Publicznego* 2017, Nr 7–8
- Wojtasik P., Wpłata na fałszywe konto nie uprawnia do odliczenia, *Rzeczpospolita PCD* 2013, Nr 12
- Wojtczak K., *Zawód i jego prawna reglamentacja. Studium z zakresu materialnego prawa administracyjnego*, Poznań 1999
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2007
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009
- Wołowicz T., Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości apartamentowców i kondohoteli, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2012, Nr 1
- Wołowicz T., Pobyt w szpitalu uzdrowiskowym a obowiązek poboru opłaty uzdrowiskowej, *Przegląd Prawa Publicznego* 2016, Nr 1
- Wołowicz T., Zasady stosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości zajętych i wykorzystywanych na potrzeby działalności leczniczej, *Finanse Komunalne* 2018, Nr 11
- Wołowicz T., Zwolnienia podatkowe a ulgi w uchwałach podatkowych – różnicowanie podmiotowe podatników, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2016, Nr 10
- World Health Organization, Health Policy, w: *Health Topics*, https://www.who.int/topics/health_policy/en/ (dostęp: 1.12.2025 r.)
- Wojnarowska B., *Edukacja zdrowotna*, Warszawa 2007
- Woźniak Z., W stronę zdrowia społeczności – socjologiczny kontekst nowej polityki zdrowotnej, *Ruch prawniczy, socjologiczny i ekonomiczny* 2004, Nr 2
- Woźnicki J., *Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz*, Warszawa 2019
- Wójtowicz W., Funkcje systemu podatkowego, w: W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, Bydgoszcz–Lublin 2005
- Wrocławska T., w: M. Włodarczyk (red.), *Ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015
- Wyrwa P., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową w praktyce*, Lex/el. 2020

- Wyrzykowski W., Kasprzak P., Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków, Zarządzanie finansami i rachunkowość 2016, Nr 4
- Zaborek T., Skutki prawne zwolnienia dochodów niektórych szpitali z podatku dochodowego od osób prawnych, Lex/el. 2018
- Zabrzycy J., Małecka-Massalska T., Telemedycyna – medycyna i technika w walce o nasze zdrowie, Zdrowie publiczne 2010, Nr 4
- Zajdel-Calkowska J., Dopuszczalność wykorzystania narzędzi teleinformatycznych w procesie leczenia, w: M. Urbaniak, R. Staniszewski (red.), Aktualne problemy przemian systemu ochrony zdrowia w Polsce, Poznań 2017
- Zalasiński A., Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności, Warszawa 2016
- Załęski P., Globalny system pozarządowej administracji: Geosocjologia trzeciego sektora, Studia Polityczne 2005, Nr 17
- Zasiewska K., VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości, Warszawa 2013
- Zdyb M., Drogi i bezdroża państwa prawnego, w: T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999
- Zieliński K., Zalewska-Jura K.H., Słownik pochodzenia nazw i określeń medycznych. Antyczne i nowożytnie dzieje chorób w ich nazwach ukryte, Bielsko-Biała 2004
- Zieliński R., Dylematy wokół pojęcia i zakresu ryczałtu podatkowego, w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2010
- Ziemiński Z., Funkcje prawa, w: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński (red.), Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1994
- Ziemiński Z., Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne, Warszawa 1996
- Zięba-Załucka H., Pojęcie prawa do ochrony zdrowia, w: H. Zięba-Załucka, M. Kijowski (red.), Zasada równości w prawie, Rzeszów 2004
- Ziółkowski P., Wolne zawody w podatku dochodowym, Lex/el. 2021
- Zoll A., Granice legalności zabiegu medycznego, Prawo i Medycyna 1999, Nr 1
- Zoń M.K., Kodeks etyki lekarskiej wobec leczenia na odległość: rozważania na tle art. 9 Medyczna Wokanda 2016, Nr 8
- Zubik M., Sokolewicz W., w: L. Garlicki, M. Zubik (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, Lex/el. 2016
- Zubrzycki J., Leksykon VAT. 2007, Wrocław 2007
- Zubrzycki J., Leksykon VAT. 2012, Wrocław 2012
- Zyśk P., Odliczenie składki na ubezpieczenie zdrowotne przy rozliczeniu rocznym podatku dochodowego od osób fizycznych, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2016, Nr 1
- Żagun K., Innovation Box – domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową, Lex/el. 2019
- Żagun K., Usługi w zakresie opieki szpitalnej a przepisy VI Dyrektywy (C-394/04), Przegląd Podatkowy 2006, Nr 1

C.H.Beck 24.04.2026

Orzecznictwo

1. Europejski Trybunał Sprawiedliwości/Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

- Wyrok ETS z 21.2.1989 r., C-203/87, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska*, Zb. Orz. 1989 r., s. 371
- Wyrok ETS z 3.7.1997 r., C-60/96, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*, Zb. Orz. 1997, s. I-03827
- Wyrok ETS z 14.9.2000 r., C-384/98, *D. v. W.*, Zb. Orz. 2000, s. I-06795
- Wyrok ETS z 6.11.2003 r., C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie v. Finanzamt GießenGießen*, Zb. Orz. 2003 r., s. I-12911
- Wyrok ETS z 20.11.2003 r., C-212/01, *Margarande Unterpertinger v. Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter*, Zb. Orz. 2003, s. I-13859
- Wyrok ETS z 20.11.2003 r., C307/01, *Peter D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services Ltd v. Commissioners of Customs & ExciseExcise*, Zb. Orz. 2003 r., s. I-13989
- Wyrok ETS z 27.4.2006 r., C-443/04, *H. A. Solleveld (C-443/04) i J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) v. Staatssecretaris van FinanciënFinanciën*, Zb. Orz. 2006, s. I-3617
- Wyrok ETS z 8.6.2006 r., C-106/05, *L.U.P. GmbH v. Finanzamt Bochum – Mitte*, Zb. Orz. 2006, s. I-5123
- Wyrok ETS z 28.6.2007 r., C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust PLC i The Association of Investment Trust Companies v. The Commissioners of HM Revenue and Customs*, Zb. Orz. 2007, s. I-5517
- Wyrok ETS z 7.5.2009 r., C-150/08, *Siebrand BV v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2009, s. I-3941
- Wyrok TSUE z 3.6.2010 r., C-237/09, *Państwo Belgijskie v. Nathalie De Fruytier*, Zb. Orz. 2010, s. I-4985
- Wyrok TSUE z 10.6.2010 r., C-86/09, *Future Heath Technologies Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, Zb. Orz. 2010, s. I-5215
- Wyrok TSUE z 10.6.2010 r., C-262/08, *Copygene A/S v. Skatteministeriet*, Zb. Orz. 2010, s. I-5053
- Wyrok TSUE z 18.11.2010 r., C-156/09, *Finanzamt Leverkusen v. VTSI Transplantation Service International AG*, Zb. Orz. 2010, s. I-11733
- Wyrok TSUE z 14.7.2011 r., C-196/10, *Paderborner Brauerei Haus Cramer KG v. Hauptzollamt Bielefeld*, Zb. Orz. 2011, s. I-6201
- Wyrok TSUE z 21.3.2013 r., C-91/12, *Skatteverket v. PFC Clinic ABAB*, Zb. Orz. 2013, s. I-198

- Wyrok TSUE z 13.3.2014 r., C-366/12, *Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund GMBH*, Zb. Orz. 2014, s. I-143
- Wyrok TSUE z 2.7.2015 r., C-334/14, *Państwo Belgijskie v. Nathalie De Fruytier*, Zb. Orz. 2015, s. I-437
- Wyrok TSUE z 5.10.2016 r., C-412/15, *TMD Gesellschaft für Transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar*, Zb. Orz. 2016, s. I-738
- Wyrok TSUE z 27.6.2019 r., C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. v. Ministerraad*, niepubl.
- Wyrok TSUE z 5.3.2020 r., C-48/19, *X-GmbH v. Finanzamt Z.*, niepubl.

2. Opinie Rzecznika Generalnego

- Opinia Rzecznika Generalnego E. Sharpstona z 10.9.2009 r., C-262/08, *CopyGene A/S v. Skatteministeriet*, EU:C:2009:541
- Opinia Rzecznika Generalnego E. Sharpston'a z 9.10.2008 r., C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2008, s. I-09615

3. Trybunał Konstytucyjny

- Orzeczenie TK z 9.3.1988 r., U 7/87, OTK 1988, Nr 1, poz. 1
- Orzeczenie TK z 12.12.1994 r., K 3/94, OTK 1994, poz. 42
- Orzeczenie TK z 29.5.1996 r., K 22/95, OTK 1996, Nr 3, poz. 21
- Wyrok TK z 19.11.1996 r., K 7/95, OTK 1996, Nr 6, poz. 49
- Wyrok TK z 3.11.1998 r., K 12/98, OTK 1998, Nr 6, poz. 9898
- Wyrok TK z 16.3.1999 r., K 35/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 37
- Wyrok TK z 23.3.1999 r., K 2/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 38
- Wyrok TK z 12.4.2000 r., K 8/98, OTK 2000, Nr 3, s. 87
- Wyrok TK z 17.1.2001 r., K 5/00, OTK 2001, Nr 1, poz. 2
- Wyrok TK z 24.1.2001 r., SK 30/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 3
- Wyrok TK z 31.1.2001 r., P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5
- Wyrok TK z 6.3.2002 r., P 7/00, OTK 2002, Nr 2A, poz. 13
- Wyrok TK z 4.5.2004 r., K 8/03, OTK 2004, Nr 5A, poz. 37
- Wyrok TK z 15.11.2005 r., P 3/05, OTK-A 2005, Nr 10, poz. 115
- Wyrok TK z 23.10.2007 r., P 28/07, OTK-A 2007, Nr 9, poz. 106
- Wyrok TK z 30.9.2008 r., K 44/07, OTK-A 2008, Nr 7, poz. 126
- Wyrok TK z 19.4.2011 r., P 41/09, OTK-A 2011, Nr 3, poz. 25
- Wyrok TK z 18.10.2011 r., SK 2/10, OTK-A 2011, Nr 8, poz. 83
- Wyrok TK z 16.11.2011 r., SK 45/09, OTK-A 2011, Nr 9, poz. 97
- Wyrok TK z 19.12.2012 r., K 9/12, OTK-A 2012, Nr 11, poz. 136
- Wyrok TK z 26.9.2013 r., K 22/12, OTK-A 2013, Nr 7, poz. 95
- Wyrok TK z 5.12.2013 r., K 27/13, OTK-A 2013, Nr 9, poz. 134

Wyrok TK z 13.5.2014 r., SK 61/13, OTK-A 2014, Nr 5, poz. 52
Wyrok TK z 18.11.2014 r., K 32/12, OTK-A 2014, Nr 10, poz. 113
Wyrok TK z 7.10.2015 r., K 12/14, OTK-A 2015, Nr 9, poz. 143
Wyrok TK z 28.10.2015 r., K 21/14, OTK-A 2015, Nr 9, poz. 152

4. Sąd Najwyższy

Wyrok SN z 22.10.1992 r., III ARN 50/92, OSNC 1993, Nr 10, poz. 181
Uchwała SN z 16.3.2000 r., I KZP 56/99, OSNKW 2000, Nr 3–4, poz. 19
Uchwała SN(7) z 13.3.2002 r., III ZP 21/01, OSNP 2002, Nr 7, poz. 1

5. Naczelny Sąd Administracyjny

Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Katowicach z 10.3.1994 r., SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, Nr 1, poz. 42
Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Białymstoku z 2.10.1998 r., SA/Bk 1252/97, Legalis
Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Poznaniu z 23.4.1998 r., I SA/Po 1782/97, niepubl.
Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Lublinie z 16.2.2000 r., I SA/Lu 1540/98, niepubl.
Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Poznaniu z 20.7.2000 r., I SA/Po 1035/99, niepubl.
Uchwała NSA(7) (do 31.12.2003 r.) w Warszawie z 20.11.2000 r., FPS 9/00, ONSA 2001, Nr 2, poz. 54
Wyrok NSA (do 31.12.2003 r.) w Łodzi z 23.1.2001 r., I SA/Łd 2647/98, Legalis
Wyrok NSA z 17.7.2007 r., II FSK 159/07, Legalis
Wyrok NSA z 14.10.2008 r., II FSK 907/07, Legalis
Wyrok NSA z 3.3.2009 r., II FSK 1728/07, Legalis
Wyrok NSA z 16.10.2009 r., II FSK 1654/07, niepubl.
Wyrok NSA z 18.11.2009 r., II FSK 1127/08, Legalis
Wyrok NSA z 26.5.2011 r., I GSK 293/10, Legalis
Wyrok NSA z 30.8.2011 r., II FSK 408/10, Legalis
Uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z 24.10.2011 r., II FPS 7/10, ONSA i WSA 2012, Nr 1, poz. 1, s. 15
Wyrok NSA z 9.5.2012 r., II FSK 2175/10, niepubl.
Wyrok NSA z 31.5.2012 r., II FSK 2227/10, Legalis
Wyrok NSA z 20.6.2012 r., I FSK 406/12, POP 2012, Nr 4, poz. 83, s. 390
Wyrok NSA z 12.7.2012 r., II FSK 2616/10, Legalis
Wyrok NSA z 8.8.2012 r., II FSK 94/11, Legalis
Wyrok NSA z 19.12.2012 r., I FSK 259/12, Legalis
Wyrok NSA z 30.7.2013 r., II FSK 2358/11, Legalis
Wyrok NSA z 21.8.2013 r., II FSK 2453/11, ONSA i WSA 2014, Nr 6, poz. 108, s. 204
Wyrok NSA z 27.8.2013 r., I FSK 1189/12, Legalis
Wyrok NSA z 27.9.2013 r., II FSK 3025/11, Legalis
Wyrok NSA z 1.10.2013 r., I FSK 1548/12, Legalis

Wyrok NSA z 22.10.2013 r., I FSK 1682/12, POP 2013, Nr 6, poz. 123, s. 566
Wyrok NSA z 19.12.2013 r., II FSK 1203/12, Legalis
Wyrok NSA z 28.2.2014 r., II FSK 872/12, Legalis
Wyrok NSA z 12.6.2014 r., II FSK 1723/12, Legalis
Wyrok NSA z 3.7.2014 r., I FSK 999/13, POP 2014, Nr 6, poz. 96, s. 579
Wyrok NSA z 3.3.2015 r., II FSK 236/13, Legalis
Wyrok NSA z 24.9.2015 r., II FSK 1781/13, Legalis
Wyrok NSA z 4.12.2015 r., I FSK 1374/14, MoPod 2016 Nr 3, s. 33
Orzeczenie NSA z 5.4.2016 r., II FSK 462/14, POP 2016, Nr 3, poz. 45, s. 267
Wyrok NSA z 23.8.2016 r., II FSK 1545/14, Legalis
Wyrok NSA z 4.10.2016 r., I FSK 878/14, Legalis
Wyrok NSA z 27.10.2016 r., II FSK 2627/14, Legalis
Wyrok NSA z 4.11.2016 r., I FSK 484/15, Legalis
Wyrok NSA z 5.5.2017 r., II FSK 993/15, Legalis
Wyrok NSA z 22.6.2017 r., II FSK 419/17, ONSA i WSA 2018, Nr 6, poz. 106
Wyrok NSA z 27.7.2017 r., II FSK 1235/17, Legalis
Wyrok NSA z 11.8.2017 r., II FSK 1991/15, Legalis
Wyrok NSA z 6.10.2017 r., I FSK 120/16, Legalis
Wyrok NSA z 10.10.2017 r., I FSK 498/14, Legalis
Wyrok NSA z 15.11.2017 r., II FSK 2813/15, Legalis
Wyrok NSA z 13.12.2017 r., II FSK 3420/15, Legalis
Wyrok NSA z 7.2.2018 r., I FSK 866/16, Legalis
Wyrok NSA z 22.2.2018 r., II FSK 3583/15, Przegl. Pod. 2018, Nr 7, s. 51
Wyrok NSA z 5.6.2018 r., II FSK 1219/16, POP 2018, Nr 5, poz. 95, s. 417
Wyrok NSA z 4.7.2018 r., II FSK 1707/16, Legalis
Wyrok NSA z 20.9.2018 r., I FSK 1484/16, Legalis
Wyrok NSA z 19.12.2018 r., I FSK 2118/16, POP 2019, Nr 2, poz. 23, s. 137
Wyrok NSA z 6.2.2019 r., I FSK 249/17, MoPod 2019, Nr 9, s. 4
Wyrok NSA z 4.4.2019 r., II FSK 2974/18, POP 2019, Nr 4, poz. 68, s. 305
Wyrok NSA z 13.6.2019 r., II FSK 2186/17, Legalis
Wyrok NSA z 6.8.2019 r., II FSK 537/19, POP 2019, Nr 6, poz. 105, s. 494
Wyrok NSA z 3.12.2019 r., II FSK 34/18, Legalis
Wyrok NSA z 13.4.2023 r., I FSK 470/19, Legalis
Wyrok NSA z 28.4.2023 r., I FSK 687/20, Legalis
Wyrok NSAZ 9.8.2023 r., III FSK 229/23, Legalis
Wyrok NSA z 4.4.2024 r., III FSK 1590/23, Legalis
Wyrok NSA z 28.6.2024 r., II FSK 249/24, Legalis
Wyrok NSA z 11.12.2024 r., III FSK 1010/24, Legalis
Wyrok NSA z 21.5.2025 r., III FSK 38/24, Legalis
Wyrok NSA z 23.7.2025 r., III FSK 312/25, Legalis
Wyrok NSA z 26.8.2025 r., III FSK 233/25, Legalis

6. Wojewódzkie Sądy Administracyjne

Wyrok WSA w Gdańsku z 20.10.2004 r., I SA/Gd 905/01, Legalis
Wyrok WSA w Łodzi z 22.6.2005 r., I SA/Łd 505/05, Biuletyn Skarbowy 2006, Nr 1
Wyrok WSA w Poznaniu z 29.11.2006 r., I SA/Po 780/06, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 13.7.2007 r., Legalis
Wyrok WSA w Gliwicach z 4.3.2008 r., I SA/Gl 512/07, Legalis
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 4.6.2008 r., I SA/Bd 151/08, Legalis
Wyrok WSA w Gliwicach z 9.9.2008 r., I SA/Gl 302/08, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 22.10.2008 r., I SA/Kr 177/08, Legalis
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 16.12.2008 r., I SA/Bd 668/08, MoPod 2009, Nr 4, s. 43
Wyrok WSA w Gdańsku z 10.2.2009 r., I SA/Gd 855/08, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 26.5.2009 r., III SA/Wa 3511/08, Legalis
Wyrok WSA w Poznaniu z 27.1.2010 r., I SA/Po 979/09, Legalis
Wyrok WSA w Lublinie z 23.4.2010 r., I SA/Lu 84/10, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 27.4.2010 r., VIII SA/Wa 840/09, ZNSA 2011, Nr 4, s. 134
Wyrok WSA w Kielcach z 29.4.2010 r., I SA/Ke 177/10, ZNSA 2012, Nr 2, s. 126
Wyrok WSA w Gliwicach z 11.8.2010 r., I SA/Gl54/2010, niepubl.
Wyrok WSA w Gdańsku z 15.12.2010 r., I SA/Gd 705/2010, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 11.2.2011 r., III SA/Wa 1360/10, Legalis
Wyrok WSA w Opolu z 12.5.2011 r., I SA/Op 98/11, Legalis
Wyrok WSA w Łodzi z 23.11.2011 r., I SA/Łd 1022/11, Legalis
Wyrok WSA w Lublinie z 30.11.2011 r., I SA/Lu 533/11, Legalis
Wyrok WSA w Olsztynie z 22.12.2011 r., I SA/Ol/ 690/11, Legalis
Wyrok WSA w Gdańsku z 5.1.2012 r., I SA/Gd 1060/11, Legalis
Wyrok WSA w Poznaniu z 18.1.2012 r., I SA/Po 767/11, Legalis
Wyrok WSA we Wrocławiu z 5.3.2012 r., I SA/Wr 21/12, Legalis
Wyrok WSA w Gliwicach z 8.5.2012 r., III SA/Gl 1331/11, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 5.10.2012 r., III SA/Wa 383/12, Legalis
Wyrok WSA w Gdańsku z 23.10.2012 r., I SA/Gd 883/12, Legalis
Wyrok WSA w Lublinie z 9.1.2013 r., I SA/Lu 704/12, Legalis
Wyrok WSA w Gliwicach z 9.1.2013 r., III SA/Gl 1750/12, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 17.1.2013 r., III SA/Wa 178/12, Legalis
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23.7.2013 r., I SA/Bd 309/13, Legalis
Wyrok WSA w Poznaniu z 8.8.2013 r., I SA/Po 245/13, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 11.4.2014 r., III SA/Wa 2729/13, Legalis
Wyrok WSA w Szczecinie z 4.6.2014 r., I SA/Sz 1198/13, Legalis
Wyrok WSA w Szczecinie z 4.12.2014 r., I SA/Sz 694/14, Legalis
Wyrok WSA w Rzeszowie z 18.12.2014 r., I SA/Rz 896/14, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 17.6.2015 r., III SA/Wa 2199/14, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 23.6.2015 r., I SA/Kr 721/15, MoPod 2015, Nr 10, s. 6
Wyrok WSA w Szczecinie z 15.10.2015 r., I SA/Sz 635/15, Legalis

Wyrok WSA w Krakowie z 21.10.2015 r., I SA/Kr 1286/15, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 18.11.2015 r., III SA/Wa 153/15, Legalis
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 2.12.2015 r., I SA/Go 305/15, Legalis
Wyrok WSA w Gdańsku z 19.1.2016 r., I SA/Gd 890/15, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 22.4.2016 r., I SA/Kr 268/16, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 30.5.2016 r., VII SA/Wa 385/16, Legalis
Wyrok WSA w Olsztynie z 31.8.2016 r., I SA/Ol 266/16, Legalis
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.11.2016 r., I SA/Go 310/16, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 13.1.2017 r., III SA/Wa 3103/15, Legalis
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 15.2.2017 r., I SA/Bd 859/16, Legalis
Wyrok WSA w Białymstoku z 10.5.2017 r., I SA/Bk 1151/16, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 8.8.2017 r., I SA/Kr 624/17, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 8.12.2017 r., III SA/Wa 3662/16, Legalis
Wyrok WSA w Gdańsku z 31.1.2018 r., I SA/Gd 1514/17, Legalis
Wyrok WSA w Szczecinie z 28.2.2018 r., I SA/Sz 35/18, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 6.3.2018 r., III SA/Wa 1420/17, Legalis
Wyrok WSA w Poznaniu z 14.3.2018 r., III SA/Po 755/17, Legalis
Wyrok WSA w Szczecinie z 15.3.2018 r., I SA/Sz 68/18, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 21.3.2018 r., III SA/Wa 1807/17, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 17.4.2018 r., I SA/Kr 216/18, Legalis
Wyrok WSA w Rzeszowie z 26.4.2018 r., I SA/Rz 710/17, Legalis
Wyrok WSA w Warszawie z 31.10.2018 r., III SA/Wa 66/18, Legalis
Wyrok WSA w Lublinie z 19.12.2018 r., I SA/Lu 678/18, Legalis
Wyrok WSA w Gdańsku z 9.10.2019 r., I SA/Gd 990/19, Legalis
Wyrok WSA w Opolu z 30.12.2019 r., I SA/Op/442/19, Legalis
Wyrok WSA w Szczecinie z 23.1.2020 r., I SA/Sz 664/19, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 28.1.2020 r., I SA/Kr 1304/19, POP 2020, Nr 2, poz. 44, s. 160
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 11.3.2020 r., I SA/Bd 492/19, Legalis
Wyrok WSA w Gliwicach z 23.7.2020 r., I SA/Gl 75/20, Legalis
Wyrok WSA w Poznaniu z 14.12.2023 r., I SA/Po 612/23, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 18.3.2024 r., I SA/Kr 57/24, Legalis
Wyrok WSA w Krakowie z 22.3.2024 r., I SA/Kr 78/24, Legalis
Wyrok WSA w Rzeszowie z 16.5.2024 r., I SA/Rz 101/24, Legalis

7. Sądy Okręgowe

Wyrok Sądu Okręgowego w Elblągu z 20.4.2017 r., IV Ua 16/17, Legalis

8. Interpretacje podatkowe

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 3.10.2014 r., PL/LS/838/9/SIA/14/RD 88286.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.11.2007 r., IPPB2/436-24/07-2/MZ.
- Interpelacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7.4.2009 r., IPPB4/415-37/09-6/PJ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19.8.2009 r., IPPB1/415-484/09-2/EZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 28.8.2009 r., ITPB1/415-530/09/HD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31.3.2010 r., IBPBI/1/415-61/10/WRz.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16.12.2010 r., ILPB1/415-1055/10-5/AP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.2.2011 r., IPPP 1-443-1135/10-4/JL.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1.4.2011 r., IPPP1-443-17/11-2/Igo.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12.4.2011 r., ITPP2/443-79b/11/RS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20.4.2011 r., IPPP 3/443-120/11-2/SM.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28.4.2011 r., IPPP1-443-129/11-4/EK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6.5.2011 r., ILPP2/443-614/11-2/BA.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.5.2011 r., IBPP 4/443-399/11/EJ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24.5.2011 r., ILPP 4/443-174/11-4/ISN.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15.6.2011 r., ITPB1/415-40/11-2/MD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16.6.2011 r., IBPP4/443-867/11/AZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8.7.2011 r., ILPP1/443-643/11-4/MK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 3.8.2011 r., IPPP1/443-744/11-3/AP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12.9.2011 r., ILPP4/443-429/11-2/BA.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16.9.2011 r., IBPBI/1/415-563/11/WRz.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.10.2011 r., IBPP4/443-1073/11/EJ.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13.1.2012 r., IBPP4/443-1623/11/MN.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23.1.2012 r., ITPB3/423-547/11/MK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z 13.2.2012 r., IBPBI/1/415-1172/11/WRz.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14.5.2012 r., IPTPP1/443-130/12-4/AK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19.6.2012 r., ITPB1/415-372/12/HD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19.6.2012 r., ILPP2/443-300/12-2/MR.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1.8.2012 r., ILPB1/415-507/12-2/AP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31.10.2012 r., ITPB2/415-738/12/RS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25.1.2013 r., ILPB1/415-1051/12-2/IM.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30.1.2013 r., IPTPP1/443-945/12-2/RG.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10.2.2013 r., ILPB1/415-1237/13-2/AMN.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22.8.2013 r., ITPB1/415-684/13/EM.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9.1.2014 r., ITPB1/415-1139/13/PSZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.3.2014 r., IBPBII/1/436-339/13/MZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2.5.2014 r., IBPBII/1/436-52/14/MZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2.3.2015 r., ILPB1/415-1466/14-2/IM.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.4.2015 r., IBPBI/1/4511-29/15/WRz.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4.5.2016 r., ILPB1/4511-1-145/16-2/PP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.7.2016 r., IBPB-1-2/4510-416/16/KP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11.1.2017 r., 2461-IBPB-1-1.4510.359.2016.1.AT.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.3.2018 r., 0115-KDIT3.4011.81.2018.1.WR.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.5.2018 r.,
0111-KDIB2-1.4010.138.2018.1.AP.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12.9.2018 r.,
0111-KDIB2-3.4010.222.2018.1.PB.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.6.2019 r.,
0115-KDIT3.4011.200.2019.1.WM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.10.2019 r.,
0115-KDIT3.4011.341.2019.1.BK.

C.H.Beck 24.04.2026

C.H.Beck 24.04.2026

Wstęp

§ 1. Wyjaśnienie i uzasadnienie wyboru tematyki badań

Zagadnienie ochrony zdrowia to dziedzina rozpatrywana w oparciu o argumenty prawne, społeczne czy polityczne, które przybierają na znaczeniu w sytuacji ujawnienia się kryzysu finansów publicznych lub niekorzystnych zmian demograficznych implikujących wzrost wydatków na cele polityki społecznej, w tym związane z prawidłowym funkcjonowaniem systemu ochrony zdrowia. Mając na uwadze, że koncepcja państwa opiekuńczego (ang. *welfare state*) wskazuje bezpośrednio na obowiązek władz publicznych w przedmiotowym zakresie, jego wydajność będzie jednym z podstawowych wyznaczników oceny funkcjonowania związku publicznoprawnego. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r.¹, określając sfery objęte ochroną, stanowi o przysługującym każdemu prawie do ochrony zdrowia, wskazując na zobowiązania państwa w tym zakresie². Artykuł 68 ustawy zasadniczej, opierając swoją konstrukcję o normy programowe i publiczne prawa podmiotowe, uzasadnia podejmowanie starań, zorientowanych na zapewnienie realizacji omawianych usług, nie wyznaczając samodzielnie środków do ich osiągnięcia³. Przepis, odnosząc się priorytetowo do problematyki finansowania ze środków publicznych, nie stoi na przeszkodzie posłużeniu się właściwie skonstruowanymi rozwiązaniami z obszaru prawa podatkowego celem wsparcia wskazanych działań, na przykład przez przyczynienie się do redukcji wydatków na publiczny system ochrony zdrowia. Przedstawione rozumienie zadań państwa, akcentu-

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (t.j. Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

² H. Zięba-Zalucka, Pojęcie prawa do ochrony zdrowia, w: H. Zięba-Zalucka, M. Kijowski (red.), Zasada równości w prawie, Rzeszów 2004, s. 44.

³ P. Sarnecki, Normy programowe w konstytucji i odpowiadające im wolności obywatelskie, w: L. Garlicki, A. Szmyt (red.), Sześć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Doświadczenie i inspiracje, Warszawa 2003, s. 254–256.

jące ich wiodącą funkcję w analizowanym zakresie, nie ustanawia jego wyłącznej odpowiedzialności, stanowiąc argument za względnie swobodnym doborem środków adekwatnych w zastanej rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Regulacje odnoszące się do kwestii opodatkowania ochrony zdrowia nie muszą koncentrować się wyłącznie na dążeniach o wymiarze fiskalnym, ale uwzględniając okoliczności zewnętrzne, powinny zapewnić korelację przyjętych rozwiązań z pozostałymi obszarami aktywności władzy publicznej w tej sferze, gdyż działalność prawodawcy podatkowego zostaje ukierunkowana na pomoc obywatelom, którzy przez wzgląd na uwarunkowania stanu zdrowia wymagają między innymi zapewnienia dostępu do świadczeń medycznych.

Temat rozprawy „Opodatkowanie ochrony zdrowia w Polsce”, uzasadniony pozostaje dwoma czynnikami, z których pierwszy odnosi się do oddziałującej na sferę podatkową problematyki związanej z ponoszeniem nakładów na funkcjonowanie opieki zdrowotnej. Rynek usług medycznych, zdominowany przez publiczny system ochrony zdrowia, w okresie transformacji ustrojowej przeszedł ewolucję polegającą na odejściu od budżetowego systemu finansowania na rzecz modelu ubezpieczeniowo-budżetowego, włączającego elementy rynkowe. Zmiana w obszarze terminologii, nie podważając znaczenia udziału środków publicznych w finansowaniu działań w omawianym obszarze, czyniła zasadnym zastąpienie utrwalonego w świadomości społecznej określenia „służba zdrowia” pojęciem „ochrona zdrowia”, dopuszczającym poniesienie części albo całości kosztów leczenia przez pacjentów, na przykład opłacających publiczną daninę na ochronę zdrowia lub korzystających z prywatnych wizyt lekarskich⁴. Przedstawiony termin skupia w sobie działania składające się na obraz zjawisk funkcjonujących na płaszczyźnie społeczno-gospodarczej i pozwala wyinterpretować się z zespołu przepisów podatkowych, które rozpatrywane osobno wykazują związek z niekiedy odmiennymi zdarzeniami, odnoszącymi się do analizowanej problematyki. Pojęcie „ochrony zdrowia”, nie stanowiąc sumy rozwiązań podatkowych, wskazuje na istnienie łączności między systemem podatkowym a dążeniami respektującymi postulaty, wyprowadzone z treści art. 68 Konstytucji RP. Uzasadnia tym samym konieczność uczynienia z niego punktu odniesienia dla prowadzonych badań.

Druga determinanta przyjętego sposobu ujęcia tematu obra za cel wprowadzenie względnie ujednoznacznionego sposobu rozumienia pojęć występujących na przestrzeni rozprawy, ponieważ w odrębnych aktach norma-

⁴ M. Woch, *Polityka a służba zdrowia w Polsce*, Przegląd Prawa Publicznego 2017, Nr 7–8, s. 33–43.

tywnych prawodawca posługuje się zróżnicowanymi określeniami względem analizowanych zagadnień. Niejednolity charakter zastosowanych sformułowań stanowi jednak konsekwencję potrzeby precyzyjnego wyrażenia intencji przez ustawodawcę, który odnosząc treść regulacji do ściśle określonej kategorii zdarzeń, dotyczących opodatkowania ochrony zdrowia, chce efektywniej dostosować przyjęte założenia do charakterystyki adresatów, jak również do konstrukcji ciężarów fiskalnych. Ochrona zdrowia, interpretowana jako wszelka działalność społeczna realizująca się przez umacnianie zdrowia (profilaktyka nieswoista), zapobieganie chorobom (profilaktyka swoista), wczesne wykrywanie, leczenie zapobiegające ich rozwojowi, rehabilitację, opiekę medyczno-społeczną nad niepełnosprawnymi czy nieuleczalnie chorymi⁵, stanowi przejaw konsekwentnie realizowanej działalności, wykraczającej poza obszar aktywności jednostek, dążąc do zabezpieczenia szczególnej wartości, jaką jest zdrowie, w odniesieniu do społeczeństwa. Biorąc pod uwagę, że prawodawca na gruncie aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego, w relacji do działań związanych ze sferą zdrowia, używa niejednolitego nazewnictwa, które wpisuje się w zakres znaczeniowy ochrony zdrowia, należy skonstatować, że pojęcie realizuje zadanie terminu wyznaczającego wspólny mianownik dla działań o zróżnicowanym wymiarze, przy spełnianiu dodatkowo funkcji łącznika między zakresem zastosowania przepisów podatkowych a konstytucyjną wartością ochrony zdrowia. Przyjęta optyka pozwala zatem zdekonstruować wskazane pojęcia, porządkując je w relacji do wspólnego układu odniesienia, wyznaczając merytoryczny kierunek interpretacji wskazujący na powiązania funkcjonalne między nimi a założeniami polityki społecznej, której to realizacji zostają podporządkowane. Z uwagi na potrzebę zachowania przejrzystości wyводу, w dalszej części rozprawy względem poszczególnych rozwiązań podatkowych stosowane będzie nazewnictwo wykorzystywane przez prawodawcę, a także sformułowania względem niego pokrewne, w zastrzeżeniu odczytywania w szerszym kontekście, wyznaczonym zakresem znaczeniowym pojęcia „ochrona zdrowia”. Rozbieżności w obszarze terminologii stosowanej w relacji do działań związanych ze sferą zdrowia wynikają z faktu opracowywania przepisów w odmiennych uwarunkowaniach prawnych czy społecznych. Przykładowo, geneza regulacji obecnych na płaszczyźnie ustawodawstwa dotyczącego podatków dochodowych sięga początków lat 90. XX w., gdy model funkcjonowania systemu ochrony zdro-

⁵ Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/ochrona-zdrowia;3949681.html> (dostęp: 11.1.2026 r.).

wia wciąż się kształtował, utrudniając adekwatne powiązanie rozwiązań podatkowych z założeniami polityki zdrowotnej. Zachowanie konsekwencji w stosowaniu terminologii zostało ponadto utrudnione przez ewolucyjne zmiany treści, następujące w związku z przeobrażeniami zachodzącymi w otoczeniu społecznym. Wymierny wpływ na kształt regulacji podatkowych miało także oddziaływanie prawa unijnego, gdyż w perspektywie danin podlegających harmonizacji, egemplifikację których stanowi podatek od towarów i usług, implementowane rozwiązania, zorientowane zasadniczo na urzeczywistnienie celów poszczególnych dyrektyw, wprowadzały do polskiego systemu prawnego sformułowania zaczerpnięte bezpośrednio z aktów prawa unijnego. Podstawową przyczynę niejednolitego charakteru pojęć odnoszących się do sfery ochrony zdrowia stosowanych na gruncie przepisów podatkowych stanowi okoliczność ukształtowania się większości omawianych regulacji przed wejściem w życie ustawy z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej⁶, porządkującej znaczenie najważniejszych terminów, wpisujących się w ten obszar. Zauważyć należy, że rozwiązania w analizowanej materii, opracowane w późniejszym okresie, na przykład w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁷, respektują terminologię przywołanego aktu normatywnego, wskazując potencjalnie na przyszły kierunek stosowania terminologii z zakresu ochrony zdrowia na gruncie ustawodawstwa podatkowego.

Właściwa podbudowa aksjologiczna rozwiązań podatkowych, wyprowadzających motywację z postulatywnej treści art. 68 Konstytucji RP, powinna wywodzić swoją podstawę dodatkowo z innych wartości konstytucyjnych w postaci zasady równości wobec prawa, sprawiedliwości społecznej czy proporcjonalności, rozpatrywanych przez pryzmat wymagań sformułowanych przez zasady prawa podatkowego, w szczególności sprawiedliwości opodatkowania, stanowiącej wzór należytego zachowania się prawodawcy, której stosowanie w kontekście rozwiązań dotyczących problematyki ochrony zdrowia uwzględnia znaczenie zasady powszechności i równości (równomierności opodatkowania)⁸. Wytyczne, którymi powinien kierować się prawodawca, stanowią pochodną standardów tworzących podstawę funkcjonowania całego systemu prawnego, będąc formą konkretyzacji zasad wyrażonych w ustawie zasadniczej. Łączą w sobie elementy norm programowych, wyznaczając zada-

⁶ T.j. Dz.U. z 2026 r., poz. 156.

⁷ Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 707 ze zm.).

⁸ J. Trzciński, L. Garlicki, Wstęp, w: J. Trzciński, L. Garlicki (red.), *Zasada równości w orzecznictwie Trybunałów Konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 3.

nia władz publicznych, ale także ustanawiają prawa podmiotowe określonych osób, znamionując wyprowadzenie z nich konkretnych uprawnień⁹.

Ustawodawca powinien kreować rozwiązania, które będą uwzględniały, że działania składające się na ochronę zdrowia są w większości finansowane ze środków publicznych. Niemniej, postępujący rozwój prywatnego sektora świadczeń zdrowotnych, wyrazem którego jest relatywnie wysoki udział wydatków na komercyjną opiekę zdrowotną¹⁰, przy trudnościach związanych z funkcjonowaniem państwowego systemu ochrony zdrowia, stanowi czynnik wpływający na kształt i charakter rynku usług medycznych, warunkując wprowadzenie rozwiązań podatkowych, które nie stanowią przeszkody dla rozwoju działalności gospodarczej i sprawiają, że jej funkcjonowanie umożliwi redukcję wydatków publicznych na wskazany cel. Powyższe założenia kształtują przestrzeń prawną, stwarzając możliwość wykorzystania danin jako instrumentu wspierającego realizację polityki zdrowotnej, gdyż obowiązujące przepisy, poza realizacją zadań fiskalnych, służą osiągnięciu celów wykraczających poza wskazaną funkcję systemu podatkowego, stanowiąc formę oddziaływania na charakter rynku usług medycznych. Prawodawca, za pośrednictwem rozwiązań podatkowych, stara się dostosować jego kształt do założeń przyjętej polityki zdrowotnej, między innymi wskazując, przy wykorzystaniu kryteriów podmiotowo-przedmiotowych, które spośród dostępnych na rynku świadczeń są rekomendowane jako uznane formy leczenia, a które jedynie przypominają usługi służące ochronie zdrowia (np. usługi o charakterze paramedycznym). Zestawienie celów polityki społecznej w aspekcie polityki zdrowotnej, a także podatkowej, wydaje się działaniem zasadnym przy założeniu, iż polityka podatkowa będzie wspierać realizację postulatów pierwszej z nich w zakresie niekolidującym z podstawową funkcją, czyli gromadzeniem środków dla związku publicznoprawnego. Ciężary fiskalne mogą być skutecznym instrumentem wypełniającym zadania wynikające z założeń wskazanej polityki przy wypracowaniu zgodnych, obliczonych na działanie długookresowe mechanizmów realizacji przyjętych celów.

Odpowiednie ukształtowanie konstrukcji prawnej danin może przyczynić się do wystąpienia określonych skutków w sferze gospodarczej, ale także społecznej, gdyż podatek jako instrument kreujący możliwość szerokiego oddziaływania na zachowania podatników, uzasadnia przyjęcie przez ustawodawcę

⁹ H. Zięba-Zalucka, Pojęcie prawa do ochrony zdrowia, s. 44.

¹⁰ M. Libura, J. Greser, E. Borek, T. Perendyk, A. Sitek, K. Wojtaszczyk, Finansowanie i organizacja systemu ochrony zdrowia w oczach pacjentów, Warszawa 2018, s. 31–32.

rozwiązań, których celem jest realizacja zadań нефiskalnych, a motywacją ich podjęcia stają się względy odmienne niż wyłącznie finansowanie wydatków publicznych¹¹. Rozwiązania podatkowe dotyczące obszaru ochrony zdrowia zostają zasadniczo oparte o wykorzystanie właściwości funkcji pozafiskalnych, których wyróżnikiem jest odejście od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania na rzecz metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, wyrazem której jest pozostawienie adresatom poszczególnych regulacji możliwości wyboru w relacji do kierunku wydatków, w związku z podejmowanymi decyzjami gospodarczymi¹².

Obszar zainteresowań prawodawcy, kreującego regulacje podatkowe odnoszące się do kwestii ochrony zdrowia, nie ogranicza się do rozwiązań dedykowanych podmiotom prowadzącym aktywność w przedmiotowym zakresie, ale obejmuje również zespół działań zorientowanych na poprawę warunków egzystencji czy wzmocnienie ochrony praw pacjenta, wyrazem których jest dążenie do likwidacji barier w dostępie do opieki zdrowotnej, wsparcie osób cierpiących z uwagi na uwarunkowania znajdujące przyczynę w stanie zdrowia, jak również ich bliskich¹³. Narzędziem wspierającym realizację omawianej polityki jest wypracowanie rozwiązań podatkowych, które stanowią czynnik ułatwiający dodatkowe działania przy równoległym uniknięciu ujemnego oddziaływania na funkcjonowanie i stabilność systemu opieki zdrowotnej. W konsekwencji, opodatkowanie ochrony zdrowia opiera się na dążeniu do właściwego doboru preferencji fiskalnych, oznaczając wykreowanie sytuacji, gdzie postępowanie zbieżne z założeniami prawodawcy przyniesie korzyść w postaci określonego uprawnienia¹⁴. Działanie, nieodłącznie związane z uprzywilejowaniem przez podatki określonych grup podatników czy form działalności, wyróżnionych w oparciu o cechę relewantną, stanowi dobrowolną rezygnację związku publicznoprawnego z należnych wpływów, która w założeniu może zostać zrekomensowana przez osiągnięcie pożądanых zjawisk w sferze społeczno-gospodarczej.

Zagadnienie opodatkowania ochrony zdrowia zostanie poddane badaniu w ramach polskiego systemu „podatkowego”, jednak mimo podatkowej perspektywy rozprawy, pole badawcze obejmie również charakterystykę rozwią-

¹¹ A. Gomulowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016, s. 353–354.

¹² Z. Ofiarski, Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990, w: A. Pomorska (red.), Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, Lublin 2003, s. 102.

¹³ M. Gujski, Zdrowie priorytetem politycznym państwa – analiza i rekomendacje, Warszawa 2013, s. 12.

¹⁴ P. Majka, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011, s. 119.

zań odnoszących się do problematyki ochrony zdrowia obecnych na płaszczyźnie opłat, co zostaje uzasadnione obserwowalną erozją koncepcji stanowiącej o dychotomicznym podziale danin publicznych – przyjmującej za teoretyczną podstawę koncepcję ekwiwalencji¹⁵ – na rzecz stopniowej konwergencji przedstawionych pojęć. W doktrynie wskazuje się, że system podatkowy składa się z różnych ciężarów fiskalnych połączonych myślą przewodnią, a jego złożony, uporządkowany i podlegający klasyfikacji wymiar tworzy całość pod względem prawnym, jak również ekonomicznym¹⁶. Temat rozprawy, orientujący badanie problematyki opodatkowania ochrony zdrowia w kontekście polskiego porządku prawnego, także względem norm konstytucyjnych, stanowi intencjonalne działanie ukierunkowane na rozpatrzenie zagadnienia z perspektywy wykorzystania instrumentów fiskalnych jako narzędzia polityki zdrowotnej.

Publikacja uwzględnia stan prawny obowiązujący na dzień 1.5.2026 r.

§ 2. Stan badań

Problematyka ochrony zdrowia funkcjonuje w literaturze zasadniczo w kontekście kwestii dotyczących perspektywy finansów publicznych, koncentrując się na badaniu zjawisk istotnych dla przezwyciężenia niedoskonałości publicznego systemu ochrony zdrowia¹⁷. W polskim piśmiennictwie brakuje monografii poświęconej przedmiotowemu zagadnieniu, analizowanemu w kontekście możliwości wykorzystania prawa podatkowego jako narzędzia realizacji zadań z zakresu polityki zdrowotnej – nie tylko wspierającego publiczny system ochrony zdrowia, docelowo redukując koszt jego działalności, ale warunkującego możliwość funkcjonowania rozwiązań, względem niego uzupełniających. Dotychczasowe opracowania obejmujące materię podatkową, na przykład pozycja autorstwa R. Witczaka pt. „Nowe zasady opo-

¹⁵ J. Glumińska-Pawlic, Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych, w: L. Etel (red.), System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 857–860.

¹⁶ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 235.

¹⁷ Np. M. Urbaniak, R. Staniszewski, Aktualne problemy przemian systemu ochrony zdrowia w Polsce, Poznań 2017; M. Dercz, H. Izdebski, T. Rek, Prawo publiczne ochrony zdrowia, Warszawa 2013; I. Magda, K. Szczypiński, Ocena możliwości poprawy działania polskiego systemu ochrony zdrowia. Współpłacenie i prywatne ubezpieczenia zdrowotne, Warszawa 2011; J. Niżnik, W poszukiwaniu racjonalnego systemu finansowania ochrony zdrowia, Kraków 2004; A. Pietraszewska-Macheta, Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz, Warszawa 2018; M. Libura, J. Greser, E. Borek, T. Perendyk, A. Sitek, K. Wojtaszczyk, Finansowanie i organizacja systemu ochrony zdrowia w oczach pacjentów, Warszawa 2018.

datkowania działalności gospodarczej lekarzy i pielęgniarek¹⁸, czynią punktem odniesienia wyłącznie wybrane aspekty opodatkowania ochrony zdrowia, przyjmując charakter pozycji dedykowanych podmiotom prowadzącym działalność w tym zakresie, nie obejmując natomiast obszarem badań problemu aksjologicznych podstaw obowiązujących regulacji, które wprowadzają swoje uzasadnienie z wartości chronionych konstytucyjnie. Tytułowa kwestia często zostaje rozpatrywana na marginesie analizy szerszych zagadnień podatkowych¹⁹, nie stanowiąc samodzielnego układu odniesienia dla prowadzonej działalności badawczej, co utrudnia odczytywanie istoty znaczenia poszczególnych rozwiązań w perspektywie założeń skorelowanych z czynnościami wpisującymi się w zespół działań składających się na ochronę zdrowia. Problematyka obecna jest na gruncie piśmiennictwa w artykułach naukowych dotyczących tytułowej kwestii (np. u *M. Krotoszyńskiego*²⁰ czy *K. Kłosowskiego i K. Potockiego*²¹), które przez wzgląd na przyjętą formę nie wyczerpują one jednak tematu i nie umożliwiają przeprowadzenia analizy zagadnienia w szerszym kontekście. W literaturze brakuje zatem opracowania, które w sposób całościowy analizowałoby rozwiązania podatkowe dotyczące opodatkowania ochrony zdrowia, z uwzględnieniem ich oddziaływania na podmioty będące adresatami, w szczególności pacjentów, podmioty prowadzące działalność na tym obszarze, oraz które wykraczałoby poza wyłącznie fiskalny aspekt opodatkowania i pozwalało dostrzec pozostałe funkcje podatków, odczytywanych przez pryzmat konstytucyjnych wartości. Zasadnym jest przeprowadzenie analizy w odniesieniu do regulacji prawnych obecnych na gruncie odmiennych ustaw podatkowych, które tworzą zespół wzajemnie uzupełniających się czynników zabezpieczających aprobowaną przez prawodawcę wartość, jaką jest prawo do ochrony zdrowia.

¹⁸ R. Witczak, Nowe zasady opodatkowania działalności gospodarczej lekarzy i pielęgniarek, Warszawa 2013.

¹⁹ Np. A. Bartosiewicz, Usługi związane z ochroną zdrowia, w: Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT, Warszawa 2009; W. Nykiel, A. Mariański, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015.

²⁰ M. Krotoszyński, Opodatkowanie VAT zaświadczeń o stanie zdrowia, Przegląd Podatkowy 2015, Nr 7.

²¹ K. Kłosowski, K. Potocki, Zwolnienie od podatku od towarów i usług w zakresie usług opieki medycznej służących profilaktyce, Doradztwo Podatkowe 2011, Nr 7–8.

§ 3. Problematyka badawcza i tezy pracy

W ramach rozprawy został postawiony problem badawczy sprowadzający się do pytania, w jaki sposób regulacje podatkowe odnoszące się do zagadnienia ochrony zdrowia ludzkiego, obecne na płaszczyźnie różnych aktów normatywnych, przyczyniają się do urzeczywistnienia, wyprowadzonego z postulatycznego charakteru art. 68 Konstytucji RP, prawa do ochrony zdrowia, oraz w jaki sposób oddziałują na decyzję prawodawcy podatkowego inne zasady wynikających z treści ustawy zasadniczej, między innymi zasady równości wobec prawa czy sprawiedliwości społecznej, które nie odnosząc się wprost do omawianej problematyki, stanowią jej aksjologiczną podstawę uzasadniającą konieczność wykorzystania instrumentów podatkowych dla realizacji zamierzeń polityki zdrowotnej.

Przedmiot badań koncentruje się wokół oddziaływania rozwiązań podatkowych na realizację celów społeczno-gospodarczych wpisujących się w dziedzinę ochrony zdrowia. Dlatego pomocniczy problem badawczy dotyczy relacji między treścią regulacji podatkowych a charakterem zdarzeń związanych z systemem ochrony zdrowia, czyniąc ważnym elementem badań ewolucję rozwiązań odnoszących się do tytułowej problematyki, wyrażającą reakcję prawodawcy na obserwowalne zjawiska w tym zakresie.

Badania przeprowadzone są z jednej strony z perspektywy pacjenta, a więc podmiotu znajdującego się w centrum zainteresowania ustawodawcy w kontekście opracowywania rozwiązań dotyczących ochrony zdrowia, a zatem ich zasadniczego beneficjenta, umożliwiając weryfikację, jak sposób opodatkowania przyczynia się do zabezpieczenia jego praw, wspierając pozostałe działania państwa, służące ich urzeczywistnieniu. Badanie obejmuje również znaczenie rozwiązań podatkowych w kontekście realizacji zadań systemu ochrony zdrowia, na które składają się regulacje adresowane wobec podatników świadczących usługi w przedmiotowym zakresie, co umożliwi rozstrzygnięcie o znaczeniu przypisywanym tym podmiotom przez prawodawcę, jak również o założeniach polityki zdrowotnej, które zamierza osiągnąć.

Przez wzgląd na tematykę pracy, ukierunkowaną zasadniczo na analizę polskich rozwiązań dotyczących opodatkowania ochrony zdrowia, zakres badawczy obejmujący prawodawstwa innych państw członkowskich Unii Europejskiej o zbliżonym modelu ochrony zdrowia, opartym o dominujący udział sektora publicznego (Niemcy, Włochy), ograniczony zostanie do kontekstowego odwołania się do regulacji, których charakterystyka wykazuje różnice wzglę-

dem rozwiązań krajowych. Przyjmuje się, że Niemcy, jako reprezentant mentalności podatkowej północnej, postrzegającej rozwiązania podatkowe, także w sferze ochrony zdrowia, jako wyraz dążenia do dobra wspólnego, charakteryzują się rozwiniętym systemem opieki zdrowotnej, podczas gdy we Włoszech, zaliczanych do państw o mentalności podatkowej południowej, rozwiązania podatkowe traktuje się jako dolegliwość²². Wybór wskazanych państw, motywowany ich odmiennym stosunkiem do zagadnień podatkowych, pozwoli dokładniej zrozumieć, jak na kształt regulacji dotyczących omawianego obszaru oddziałują założenia polityki zdrowotnej, będącej pochodną uwarunkowań funkcjonowania tamtejszych systemów ochrony zdrowia.

Sformułowane w przedstawiony sposób problemy badawcze pozwalają na postawienie następujących tez dotyczących opodatkowania ochrony zdrowia w Polsce.

Po pierwsze, realizacja konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia wymusza stworzenie kompleksowego i spójnego systemu opodatkowania, odnoszącego się do zdarzeń związanych z przedmiotowym zagadnieniem.

System podatkowy powinien odpowiadać wyznaczonym przez zasady podatkowe warunkom, których realizacja nakazuje rozpatrywanie całego systemu podatkowego łącznie, gdyż regulacje podatkowe dotyczące problemu ochrony zdrowia, umiejscowione na płaszczyźnie konkretnej daniny, wymagają dla spełnienia swoich funkcji skoordynowania z rozwiązaniami obecnymi na gruncie pozostałych ustaw podatkowych. Ich skuteczność może być bowiem zagwarantowana tylko przez wewnętrzną spójność systemu podatkowego danego kraju, rozumianą jako harmonizację poszczególnych podatków wchodzących w jego skład, w perspektywie realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, mającej miejsce w odniesieniu do poszczególnych elementów ich konstrukcji. Kreowanie regulacji podatkowych uwzględniających konstytucyjną wartość, jaką stanowi ochrona zdrowia, wymaga kompleksowej analizy następstw z perspektywy konstrukcji pozostałych danin, jak również systemu podatkowego jako całości, a jej brak wpłynąć może ujemnie na efektywność realizacji zadania stanowiącego punkt odniesienia.

Po drugie, art. 68 Konstytucji RP, stanowiący normatywną podstawę działań ustawodawcy podatkowego nakazującą uwzględniać wytyczne związane z ochroną szczególnej wartości, jaką jest zdrowie, wymaga uczynienia z polityki podatkowej tzw. polityki narzędziowej względem polityki zdrowotnej realizo-

²² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo*, s. 365.

wanej przez władze publiczne, która adresuje swoje rozwiązania do pacjentów oraz do podmiotów świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia.

Prawodawca, opracowując rozwiązania nakierowane na osiągnięcie efektów wykraczających poza sferę podatkową, nie realizuje autonomicznych dążeń, ale wspiera uzyskanie celów wyznaczonych przez politykę zdrowotną. Regulacje z zakresu prawa podatkowego, wspierające urzeczywistnienie tych założeń, powinny koncentrować się na rozwiązaniach służących ochronie, poprawie i utrzymaniu zdrowia obywateli, a ich wypełnienie powinno stanowić konsekwencję wspierania przez władze publiczne adekwatnych postaw prozdrowotnych, służących na przykład likwidacji barier w dostępie do opieki zdrowotnej, ewentualnie udogodnieniom dla osób udzielających pomocy osobom przewlekle chorym lub niepełnosprawnym. Z punktu widzenia ochrony zdrowia szczególne znaczenie mają rozwiązania prawne propagujące aktywności przyczyniające się do wsparcia publicznego systemu ochrony zdrowia, jednak niestanowiące przy tym mechanizmu zastępującego go w urzeczywistnieniu wspomnianego zamiaru. W tym znaczeniu, rozwiązania podatkowe dotyczące ochrony zdrowia stanowią reakcję na zmieniającą się rzeczywistość społeczno-gospodarczą.

Po trzecie, postulatyczny charakter art. 68 Konstytucji RP, jak również oddziałujących na niego zasad konstytucyjnych, determinuje konieczność nadania wymiaru egalitarnego unormowaniom skierowanym względem pacjentów, nakazując nieodmierne traktowanie podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji materialno-osobistej.

Preferencje podatkowe powinny stanowić narzędzie interwencji uzupełniające aktywność państwa w urzeczywistnieniu jego konstytucyjnych zadań w sferze prawa do ochrony zdrowia. Istota rozwiązań podatkowych związanych z tym obszarem koncentrować powinna się zasadniczo na przeciwdziałaniu niedostatecznemu zaspokojeniu potrzeb egzystencjalnych osób, które przez wzgląd na sytuację osobistą, stanowiącą następstwo stanu zdrowia, znajdują się w trudniejszym położeniu materialnym. Z działaniem takim związane jest jednak ryzyko, iż prawodawca nie dostrzeże potrzeb niektórych grup pacjentów wymagających wsparcia, a brak odpowiednich rozwiązań natury fiskalnej skutkować będzie zagrożeniem ich praw.

Po czwarte, charakter regulacji podatkowych odnoszących się do przedmiotowego zagadnienia powinien immanentnie wynikać z przyjętego modelu ochrony zdrowia, pozostając skorelowanym z obowiązującymi założeniami polityki społecznej.

Zakres preferencji fiskalnych adresowanych wobec podatników wymagających wsparcia przez wzgląd na czynniki znajdujące uzasadnienie w stanie zdrowia, implikuje konieczność nadania im charakteru działań alternatywnych względem bezpośrednich transferów socjalnych uzupełniających zakres aktywności państwa.

Po piąte, wykorzystanie przez prawodawcę instrumentów podatkowych celem wsparcia założeń polityki zdrowotnej wymusza uwzględnienie właściwości niefiskalnych funkcji opodatkowania umożliwiających odstąpienie od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania na rzecz parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników.

Umożliwia to uzyskanie rezultatów, odpowiadających założeniom przyjętej polityki zdrowotnej. Posłużenie się przez prawodawcę rozwiązaniami podatkowymi w celu osiągnięcia oczekiwanych rezultatów w zakresie ochrony zdrowia nie ogranicza się wyłącznie do biernej rezygnacji z ewentualnych przychodów budżetowych, ale symultanicznie wymaga przyjęcia postawy odmiennej, gdzie za pomocą funkcji pozafiskalnych możliwym stanie się zainicjowanie pożądaných zachowań adresatów przedmiotowych rozwiązań.

Po szóste, wykorzystanie funkcji systemu podatkowego w kontekście realizacji założeń związanych z urzeczywistnieniem konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia wymaga uwzględnienia, iż wykazują one odmienności w zależności od punktu odniesienia, względem którego będą analizowane.

Teoretycznie ta sama funkcja podatku może mieć zróżnicowany charakter, cel oraz skutek ze względu na okoliczność, czy jej znaczenie jest rozpatrywane z perspektywy Unii Europejskiej, państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Konsekwencją tak sformułowanej tezy jest konieczność rozróżnienia działań podejmowanych przez prawodawcę z uwagi na cel ich podjęcia, jak również rodzaj funkcji urzeczywistniającej w stopniu najpełniejszym zadania z zakresu ochrony zdrowia. Zdarzyć się może, iż konkretne rozwiązanie w obszarze podatkowym kłaść będzie nacisk na osiągnięcie odmiennych założeń w zależności od przyjętej perspektywy jego oceny, a zatem przykładowo regulacja z punktu widzenia jednostki samorządu terytorialnego realizować będzie zadania o wymiarze stymulacyjnym, stanowiąc instrument służący pobudzeniu określonych zmian w sferze ochrony zdrowia, natomiast państwo stosować ją będzie dla eliminacji niepożądanych zjawisk towarzyszących wykonywaniu określonej działalności.

Po siódme, skuteczność realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, stawiającej w centrum zainteresowania potrzeby pacjenta, wymusza selek-

tywne stosowanie preferencji fiskalnych względem podmiotów świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia.

Przyjęcie założenia, iż działalność gospodarcza w przedmiotowym obszarze powinna być traktowana z perspektywy podatkowej, stwarza ustawodawcy możliwość efektywniejszego oddziaływania na kształt rynku usług medycznych celem dostosowania go do potrzeb konkretnych grup pacjentów. Ustawodawca może kierować korzystnie fiskalnie rozwiązania do podatników spełniających określone wymogi, których realizacja służyć będzie faktycznemu uzupełnieniu przez podmioty funkcjonujące w ramach prywatnego sektora usług medycznych, działań sektora publicznego, nie natomiast generalnemu uprzywilejowaniu świadczeń o charakterze komercyjnym.

Po ósme, specyfika regulacji podatkowych odnoszących się do kwestii ochrony zdrowia opiera się na konieczności skorelowania rozwiązań o charakterze standardowym z ekstraordynaryjnymi, stanowiącymi reakcję na niespodziewane zjawiska z obszaru ochrony zdrowia, nakłaniając podatników do niezwłocznego podjęcia działań oczekiwanych przez ustawodawcę.

Realizacja konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia wymaga podejmowania działań długookresowych, mających w sposób regularny oddziaływać na zachowania określonych grup podatników, które niekiedy wymagają wsparcia przez zastosowanie rozwiązań skoncentrowanych wyłącznie na wąskim obszarze analizowanej sfery aktywności, z zastrzeżeniem, iż obie formy regulacji podatkowych wynikają ze wspólnych założeń aksjologicznych, uzasadniających przyznanie prymatu szczególnej wartości wynikającej z art. 68 Konstytucji RP, a rozwiązania ekstraordynaryjne, będące wyrazem zmieniającej się rzeczywistości, dla zwiększenia skuteczności powinny nawiązywać do instytucji już funkcjonujących na gruncie prawa podatkowego.

§ 4. Uzasadnienie struktury pracy i metody badań

Praca składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz podsumowania. We wstępie zostają wskazane: zakres i wybór tematyki badawczej, problemy badawcze pracy oraz tezy, jej struktura, a także metodyka badawcza.

Pierwszy rozdział ma wymiar porządkujący, skonkretyzowany na usystematyzowaniu założeń bezpośrednio oddziałujących na dalszy przebieg wywodu. Na wstępie przedstawione zostają pojęcia podstawowe dla analizowanej problematyki, takie jak zdrowie czy ochrona zdrowia, których wyjaśnienie wpływa na sposób interpretacji regulacji podatkowych w omawianym ob-

szarze działalności. W tej części rozprawy omówieniu podlegają zasady wywodzące treść z Konstytucji RP rozpatrywane w perspektywie wyznaczenia obowiązku zabezpieczenia wartości wskazanej w art. 68 Konstytucji RP oraz zasady podatkowe warunkujące sposób realizacji przedstawionych działań. Zasadniczym zagadnieniem jest scharakteryzowanie pojęcia polityki podatkowej w perspektywie polityki zdrowotnej, warunkujące dalsze rozważenie wykorzystania ciężarów fiskalnych jako narzędzia wspierającego działalność władzy publicznej w tym zakresie. W rozdziale pierwszym zaprezentowane zostaną funkcje opodatkowania, jak również środki ich realizacji w postaci ulg i zwolnień podatkowych, stanowiących punkt odniesienia dla analizy rozwiązań podatkowych w dalszych częściach pracy.

Z uwagi na przekrojowy charakter rozprawy, implikujący konieczność zbadania rozwiązań odnoszących się do zagadnienia ochrony zdrowia obecnych na gruncie ustaw regulujących funkcjonowanie odmiennych danin, dla zachowania przejrzystości wywodu poszczególne obszary tematyczne ujęte zostaną w oddzielnych rozdziałach.

Rozdział drugi koncentruje się na opodatkowaniu ochrony zdrowia podatkami bezpośrednimi, wychodząc od regulacji czyniących beneficjentami określone kategorie chorych, akcentując związek z charakterystyką podmiotów będących ich adresatami. W tej części rozprawy rozważania dotyczyć będą jednocześnie rozwiązań zmierzających do wypracowania określonych celów społecznych oraz gospodarczych, istotnych dla systemu ochrony zdrowia, oddziałujących na ukierunkowanie aktywności podmiotów wykonujących działalność w zakresie ochrony zdrowia w kierunku zgodnym z intencją prawodawcy.

Trzeci rozdział w przeważającej części przedstawia uwarunkowania opodatkowania podatkiem od towarów i usług w kontekście celów z zakresu ochrony zdrowia. Istotnym zagadnieniem poruszonym na jego płaszczyźnie pozostaje wpływ treści regulacji unijnych na kształt krajowych przepisów w tym obszarze. Z uwagi na kontekst tematyczny rozprawy badanie skoncentruje się na zagadnieniach obejmujących preferencje zlokalizowane w art. 43 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług²³. Analizie zostaną poddane również rozwiązania, których istota koncentruje się wokół osiągnięcia określonych celów społecznych mających pośredni wpływ na sposób funkcjonowania systemu ochrony zdrowia, obecnych między innymi w podatku akcyzowym.

²³ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.

W ostatniej części zbadane zostaną zagadnienia dotyczące rozwiązań obecnych w podatkach i opłatach lokalnych, które interpretowane przy uwzględnieniu rozbieżności uzależnionych od przyjęcia perspektywy państwa lub jednostki samorządu terytorialnego kładą akcent na odmienne działania, wpisujące się w realizację prawa do ochrony zdrowia.

W podsumowaniu znajduje się rekapitulacja pracy wskazująca, iż postawione tezy zostały dowiedzione, co wobec struktury rozprawy, wyznaczającej konieczność oddzielnego omówienia poszczególnych zagadnień, umożliwi podsumowanie wspólnych wniosków, które odnoszą się do rozwiązań zbadanych w różnych częściach pracy. Na koniec zaprezentowane zostaną postulaty odnoszące się do opodatkowania ochrony zdrowia w Polsce.

Tematyka rozprawy czyni koniecznym wykorzystanie jako metody podstawowej metody dogmatycznoprawnej, odwołującej się do analizy tekstu prawnego. W przedmiotowej pracy jest to między innymi Konstytucja RP, ustawy podatkowe i dyrektywy unijne dotyczące omawianej materii, jak również inne akty normatywne odnoszące się do przedmiotowego zagadnienia. Zastosowanie wskazanej metody umożliwi zbadanie problemu w kontekście przedstawionych wcześniej założeń stanowiących punkt odniesienia dla opodatkowania ochrony zdrowia. Pomocniczo wykorzystana zostanie metoda socjologiczna, która badając oddziaływanie prawa na ludzi, koncentruje się na zachowaniu adresatów rozwiązań pod wpływem norm wynikających z treści przepisów prawa podatkowego, warunkując docelowo wskazanie, jakimi wartościami kieruje się ustawodawca, decydując o kształcie rozwiązań fiskalnych w przedmiocie opodatkowania ochrony zdrowia. Kolejna z metod, historyczna, umożliwi analizę ewolucji rozwiązań dotyczących przedmiotowego zagadnienia, ukazując, w jaki sposób korespondowały ze zmieniającymi się na przestrzeni lat założeniami polityki zdrowotnej. Ze względu na tematykę pracy zorientowaną na analizę polskich rozwiązań dotyczących opodatkowania ochrony zdrowia, metoda prawnoporównawcza zostanie wykorzystana jedynie pomocniczo, pozwalając wskazać, jak uwarunkowania funkcjonowania systemów ochrony zdrowia wybranych państw, będące konsekwencją przyjęcia niekiedy odmiennych założeń polityki zdrowotnej, oddziałują na kształt regulacji podatkowych.

C.H.Beck 24.04.2026

Rozdział I. Ochrona zdrowia w ujęciu prawnopodatkowym – zakres i znaczenie pojęcia

§ 1. Wprowadzenie

Ustawodawca podatkowy, opracowując regulacje odnoszące się do opodatkowania ochrony zdrowia, musi uwzględniać realia, w których obowiązywać będą wypracowane rozwiązania, gdyż nie funkcjonuje on w oderwaniu od czynników zewnętrznych, koncentrując się wyłącznie na osiągnięciu celów o charakterze fiskalnym. Tym samym ustawodawca powinien dostosowywać działania do potrzeb mających źródło w innych obszarach aktywności państwa. Specyfika regulacji podatkowych odnoszących się do analizowanej sfery działalności wynika z faktu, że ich główną funkcją nie jest dążenie do maksymalizowania wpływów budżetowych, ale pomoc w realizacji nadrzędnego celu, jakim jest zapewnienie obywatelom możliwie szerokiego dostępu do rynku świadczeń zdrowotnych. Postępowanie, silnie umotywowane aksjologicznie, stanowi wyraz odwołania prawodawcy do wartości tkwiących immanentnie w ustawie zasadniczej, jak również wymagań znajdujących źródło w zasadach prawa podatkowego.

Ustawodawca powinien kreować rozwiązania, które z jednej strony będą uwzględniały, że działania składające się na ochronę zdrowia są w większości finansowane ze środków publicznych, gdyż Konstytucja RP gwarantuje każdemu, niezależnie od sytuacji materialnej, dostęp do opieki zdrowotnej, z drugiej natomiast będą miały na uwadze istnienie prywatnego sektora usług medycznych, pełniącego rolę uzupełniającą. Wprowadzane rozwiązania nie mogą stanowić przeszkody dla rozwoju rynku usług komercyjnych, a jednocześnie muszą być tak skonstruowane, aby przynajmniej częściowo redukowały wyśokość wydatków publicznych na ochronę zdrowia. Wskazane czynniki, znajdując odzwierciedlenie w obowiązujących aktach normatywnych, kształtują

przestrzeń prawną, stwarzając możliwość wykorzystania podatków jako instrumentu wspierającego realizację polityki zdrowotnej.

Zgłębienie przyczyn podejścia ustawodawcy do kwestii opodatkowania ochrony zdrowia, jak również narzędzi, które są przez niego wykorzystywane, ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia roli podatków w perspektywie oddziaływania na system ochrony zdrowia w Polsce. Koniecznym jest wskazanie, na czym polega specyfika analizowanego obszaru działalności, uzasadniająca odmienny stosunek względem niego. Umożliwi to wyjaśnienie powodów zainteresowania prawodawcy podatkowego partycypacją w realizacji zadań z zakresu polityki zdrowotnej, pozornie niezwiązanej ze sferą stanowiącą podstawową przestrzeń jego aktywności. Pozwoli to wyciągnąć wnioski na temat roli wartości, jaką jest ochrona zdrowia, dla rozwoju nauki prawa podatkowego.

Na wstępie wyjaśnione zostaną pojęcia podstawowe, takie jak zdrowie, ochrona zdrowia, a także inne wybrane terminy stosowane przez prawodawcę, które w znacznym stopniu determinują kierunek zainteresowania badaną problematyką. Ich właściwe zrozumienie ma wpływ na wyznaczenie zakresu oddziaływania regulacji prawno-podatkowych na omawiany obszar działalności (podrozdział 2). Następnie zostanie przedstawione, wynikające z art. 68 Konstytucji RP, prawo do ochrony zdrowia, omówione w perspektywie, w której wyznacza ono obowiązek zabezpieczenia przez państwo istotnej wartości, jaką jest zdrowie. Analizie zostaną poddane zasady mające źródło w Konstytucji RP, warunkujące sposób realizacji tego zadania (podrozdział 3). Zasadniczą kwestią będzie zbadanie możliwości posłużenia się instrumentami polityki podatkowej w perspektywie wykorzystania dla realizacji zadań z zakresu polityki zdrowotnej. Pozwoli to rozważyć znaczenie ciężarów podatkowych jako narzędzi wypełniania powinności państwa, wykraczających zdecydowanie poza sferę fiskalną (podrozdział 4). Zaprezentowane zostaną funkcje opodatkowania, jak również wybrane środki ich realizacji w postaci ulg i zwolnień podatkowych, przyczyniające się do tego, że podatki mogą być skutecznym środkiem realizacji założonych celów (podrozdział 5 oraz 6).

§ 2. Pojęcie ochrony zdrowia w polskim prawie podatkowym

I. Pojęcia zdrowia i choroby

Wraz z postępem nauk biologicznych wskazanie wyraźnej granicy między pojęciem „zdrowia”, czyli prawidłowym stanem fizjologicznym oraz „choroby”, odmiennym względem oczekiwanego, a więc patologicznym, staje się zadaniem coraz trudniejszym do zrealizowania, mimo iż intuicyjne znaczenie przywołanych terminów jest stosunkowo oczywiste¹. Refleksje zmierzające do zdefiniowania pojęcia „zdrowie”, ujawniają pewną relatywność wspomnianego zagadnienia, które przy jednoczesnym wzięciu pod uwagę oddziałujących na jego rozumienie czynników, na przykład społecznych, kulturowych, ideologicznych, utrudnia objęcie swoim zakresem wszystkich jego wymiarów². Choć powyższe określenie jest obecne w prawie krajowym, to brak jego definicji legalnej. Deficyt ten uzupełnia definicja przyjęta przez Światową Organizację Zdrowia (WHO³), która w preambule Konstytucji Światowej Organizacji Zdrowia określiła je mianem „stanu zupełnej pomyślności fizycznej, umysłowej i społecznej, a nie jedynie brakiem choroby lub ułomności⁴”. Definicja zwraca uwagę na dwa istotne aspekty zdrowia, z których pierwszy sprowadza się do traktowania pojęcia jako odwrotności choroby, czyli niepożądanego stanu organizmu, niedającego identyfikować się jedynie z krótkotrwałymi, przejściowymi uwarunkowaniami⁵. Osoba chora, znajdując się w stanie częściowej albo trwałej utraty zdrowia, która negatywnie wpływa na jej funkcjonowanie⁶, odczuwa cierpienie, ograniczające wypełnianie dotychcza-

¹ A. Śródka, Co to jest choroba?, w: W.S. Gumulka, W. Rewerski (red.), *Encyklopedia zdrowia*. Tom I, Warszawa 1992, s. 274–278.

² V. Korporowicz, *Zdrowie i jego społeczne odniesienia*, w: V. Korporowicz (red.), *Zdrowie i jego ochrona. Między teorią a praktyką*, Warszawa 2006, s. 17–22.

³ *World Health Organisation*.

⁴ Konstytucja Światowej Organizacji Zdrowia, Porozumienie zawarte przez Rządy reprezentowane na Międzynarodowej Konferencji Zdrowia i Protokół dotyczący Międzynarodowego Urzędu Higieny Publicznej, podpisane w Nowym Jorku 22.7.1946 r. (Dz.U. z 1948 r. Nr 61 poz. 477).

⁵ D. Buksik, Nuda, apocomia, pustka: choroby dotyczące współczesnego człowieka czy nerwica noogenna w ujęciu V.E. Frankla?, *Studia Psychologica* 2009, Nr 9, s. 198.

⁶ J. Zajdel-Calkowska, *Dopuszczalność wykorzystania narzędzi teleinformatycznych w procesie leczenia*, w: M. Urbaniak, R. Staniszewski (red.), *Aktualne problemy przemian systemu ochrony zdrowia w Polsce*, Poznań 2017, s. 46.

sowych obowiązków oraz determinujące, w czasie swojego trwania, zmianę trybu życia⁷. Niemniej, przedstawiony w definicji sposób pojmowania zdrowia nie ogranicza się wyłącznie do uznania go za negację choroby, lecz zdecydowanie rozszerza zakres podstawowego pojęcia, eksponując fakt, iż składa się na nie również pozytywny aspekt, tzw. dobrostan subiektywny (ang. *subjective well-being*), rozumiany jako uznaniowe postrzeganie przez jednostkę stanu własnego życia⁸, stanowiąc wyraz dostrzeżenia roli indywidualnej oceny człowieka (aspekt samopoczucia). Oznacza to, że w przedmiocie zdrowia nie należy koncentrować się wyłącznie na dolegliwościach czy też ich zwalczaniu, ale również na jego wzmacnianiu. Istotą przyjętych rozwiązań jest podkreślenie znaczenia zapobiegania chorobom, na przykład w formie profilaktyki, która może być wsparta przez odpowiedni tryb życia, właściwą mentalność oraz sposób radzenia sobie z emocjami. Warto podkreślić, że w ostatnich latach definicja zdrowia stosowana przez WHO została uzupełniona o inne elementy, między innymi możliwość prowadzenia produktywnego życia społecznego, ekonomicznego, a także wymiar duchowy⁹. Punkt wyjścia dla takiego pojmowania istoty analizowanego pojęcia stanowi pogląd G. Sigerista, który wskazywał, że człowiek pozostaje zdrowym w sytuacji, gdy charakteryzuje go spójny rozwój fizyczny oraz psychiczny, połączony z właściwą adaptacją do otaczających warunków środowiska społecznego, w które jednostka może wносить pozytywny wkład, wynikający z jej możliwości¹⁰. Zdrowie należy odczytywać w ujęciu wielowymiarowym, obejmującym sferę fizyczną, społeczną oraz psychiczną, a zatem nie ogranicza się ono wyłącznie do stanu niewystępowania choroby, z jednoczesnym zignorowaniem jego wymiaru psychofizycznego. R. Dubos wskazuje, że wynikająca z zaprezentowanego podejścia koncepcja zdrowia jako stanu doskonałego i bezwzględnego jest niemożliwa do realizacji, gdyż nikt nie jest w stanie zaadaptować się do środowiska w stopniu eliminującym wszelkie niedogodności, ujemnie wpływające chociażby na samopoczucie¹¹. W podobny sposób wypowiada się J. Niżnik, która zwraca uwagę, iż definicja zawiera liczne mankamenty, ponieważ z jednej strony nierealność osiągnięcia

⁷ I. Namysłowska, Spotkanie z chorobą, w: W. Brodniak (red.), Społeczne problemy leczenia zaburzeń psychicznych, Warszawa 1985, s. 19.

⁸ E. Kasperek-Golimowska, Nadzieja i optymizm vs zwątpienie i pesymizm w kontekście „dobrego życia” w kulturze konsumpcji, Studia Edukacyjne 2012, Nr 19, s. 183.

⁹ G. Uścińska, Świadczenia z zabezpieczenia społecznego w regulacjach międzynarodowych i polskich. Studium porównawcze, Warszawa 2005, s. 90.

¹⁰ B. Woynarowska, Edukacja zdrowotna, Warszawa 2007, s. 18–19.

¹¹ R. Dubos, Człowiek. Środowisko. Adaptacja, Warszawa 1970, s. 374–375.

pełnego zdrowia w aspekcie fizycznym, społecznym, psychicznym przez większość ludzi sprawia, że w odniesieniu praktycznie do każdej jednostki, należałoby mówić o permanentnym występowaniu stanu przeciwnego (choroby), z drugiej natomiast subiektywność w jego odczuwaniu, nadająca status zdrowia w związku z dobrym samopoczuciem, pomimo iż obiektywnie organizm może wykazywać ukryte objawy choroby somatycznej w początkowym lub późniejszym stadium (np. w chorobie nowotworowej), świadczą o wadliwości definicji WHO¹². Z opinią tą można polemizować, ponieważ dobre samopoczucie stanowi jedynie składnik zdrowia, nie decydując samodzielnie o jego występowaniu. Nawet nieświadomość choroby lub brak objawów, wobec faktu jej wystąpienia obiektywnie przekreśla możliwość mówienia o stanie „zupełnej pomyślności fizycznej, umysłowej i społecznej”.

Powyższe koncepcje opierają się na dychotomicznym podziale stanu, w którym może znajdować się człowiek, na zdrowie oraz chorobę. Odmienne spojrzenie na obydwa pojęcia i relacje zachodzące między nimi proponuje A. Antonovsky, będący autorem koncepcji salutogenetycznej, odrzucającej tę klasyfikację na rzecz założenia o istnieniu kontinuum zdrowie-choroba. Podejście salutogenetyczne, stanowiąc przeciwagę dla modelu patogenetycznego, koncentrującego się na poszukiwaniu przyczyn chorób i dysfunkcji somatycznych, sprowadza się do identyfikowania uwarunkowań zdrowia (łac. *salus* – pomyślność), a więc czynników, które wspierają zdrowie, nawet mimo obecności bodźców negatywnych¹³. Naturalnym stanem człowieka ma być zatem „dynamiczny stan chwiejnej równowagi”, a zdrowie procesem wędrówki między krańcami kontinuum wyznaczonego z jednej strony przez zdrowie, z drugiej chorobę¹⁴.

Obydwie koncepcje zawierają istotne elementy wspólne, zwracając uwagę na szczególnie wpływ otoczenia, w którym funkcjonuje człowiek, na jego zdrowie, jak również fakt, że troska o nie ogranicza się wyłącznie do przeciwdziałania skutkom choroby, ale obejmuje również podejmowanie niezbędnych działań w sytuacji, gdy jednostka pozostaje we względnie dobrej kondycji fizycznej,

¹² J. Niżnik, W poszukiwaniu racjonalnego systemu finansowania ochrony zdrowia, Kraków 2004, s. 36.

¹³ J. Binnebesel, Pedagogiczne możliwości kształtowania poczucia koherencji w kontekście salutogenetycznej koncepcji zdrowia A. Antonovsky'ego, *Psychoonkologia* 2006, Nr 2, s. 64–69.

¹⁴ A. Rzetecki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, *Monitor Podatkowy* 2025, Nr 4, s. 31.

psychicznej czy społecznej, co ma na celu utrzymanie pożądanego stanu. Tego rodzaju pojmowanie terminu „zdrowie” widoczne jest w podejściu ustawodawcy podatkowego do kwestii opodatkowania ochrony zdrowia, gdyż wprowadzając rozwiązania wspierające ją, opiera się nie tylko na tych, które służą samemu procesowi leczenia skoncentrowanemu na zwalczaniu dolegliwości, ale również te skupiające się na wzmacnianiu zdrowia. Ważny aspekt przyjętych rozwiązań stanowi zapobieganie chorobom przez wprowadzenie korzystnych podatkowo działań w zakresie profilaktyki czy promocji zdrowia.

II. Pojęcie ochrony zdrowia w terminologii aktów normatywnych prawa podatkowego

Prawodawca, tworząc regulacje odnoszące się do opodatkowania sfery zdrowotnej, stosuje niejednolite nazewnictwo w odniesieniu do czynności, składających się na ochronę zdrowia. Może to prowadzić do przeświadczenia, że jego działania związane z tym obszarem podejmowane są w sposób nie w pełni uporządkowany. Należy zaznaczyć, że w niniejszym podrozdziale zostaną przywołane wybrane terminy stosowane przez ustawodawcę z zastrzeżeniem, że będą one poddane szerszej analizie w dalszej części rozprawy doktorskiej.

Przykładowo, art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a, 19 VATU¹⁵ stosuje sformułowanie „usługi w zakresie opieki medycznej”, aby wskazać zakres przedmiotowy zwolnienia podatkowego. Tym samym posługuje się określeniem zaczerpniętym wprost z prawa unijnego, a mianowicie art. 132 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁶, wprowadzonym w wyniku jej implementacji do polskiego ustawodawstwa. Termin ten nie wskazuje, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie „opieka medyczna”, co sprawia, że wykładnia przywołanych przepisów wymaga odwołania do kontekstu, w którym sformułowanie zostało użyte. Natomiast art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, ustanawiając preferencyjną stawkę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, traktuje o budynkach lub ich częściach, związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej”, gdzie za świadczenia zdrowotne uważa się, w następstwie odwołania

¹⁵ Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.).

¹⁶ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (t.j. Dz.Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, s. 1 ze zm.).

do treści art. 2 ust. 1 pkt 10 DziałLeczU¹⁷: „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne, wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych, regulujących zasady ich wykonywania”.

W związku z niejednolitym nazewnictwem, stosowanym na gruncie aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego, w odniesieniu do działań o zróżnicowanym charakterze, których celem jest zabezpieczenie szeroko rozumianego zdrowia, używa się w piśmiennictwie określenia „usługa medyczna”. *K. Opalski* wskazuje, że pod tym pojęciem należy rozumieć usługę, która może być zrealizowana przez osoby wykonujące zawód medyczny w ramach indywidualnej lub specjalistycznej praktyki czy też uprawnione do udzielania świadczeń zdrowotnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej¹⁸. Z drugiej strony należy zauważyć, że posługiwanie się określeniem „usługi medyczne” stanowi pewne uproszczenie, a odmienne sformułowania, których używa ustawodawca podatkowy w kontekście działań związanych z ich realizacją, chociaż wpisują się w jej zakres pojęciowy, służą precyzyjnierzemu wyrażeniu intencji ustawodawcy podatkowego w sytuacji, gdy przedmiotem jego zainteresowania jest wyłącznie część działań (określony rodzaj usług medycznych), wchodzących w ich skład.

Innym określeniem, którym posługuje się ustawodawca w odniesieniu do usług medycznych, jest termin „ochrona zdrowia” (omówiony szerzej w podpunkcie 2.3.). Z powodu braku definicji legalnej powinien być odczytywany przez pryzmat kontekstu, w którym został użyty na gruncie poszczególnych aktów normatywnych, dotyczących ciężarów fiskalnych. Przykładowo, w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU¹⁹ przewidziane jest zwolnienie przedmiotowe dla dochodów podatników, których celem statutowym jest między innymi ochrona zdrowia, a więc wszelka społeczna działalność, służąca zapobieganiu chorobom i ich leczeniu. Warto zaznaczyć, iż przywołany przepis obejmuje również rehabilitację zawodową, a zatem polegającą na przygotowaniu i wprowadzeniu osoby niepełnosprawnej na rynek pracy²⁰ oraz rehabilitację społeczną inwalidów, której celem jest umożliwienie osobie niepełnospraw-

¹⁷ Ustawa z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 156).

¹⁸ *K. Opalski*, Zarządzanie przez jakość w usługach zdrowotnych. Teoria i praktyka, Warszawa 2003, s. 21.

¹⁹ Ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.).

²⁰ *M. Lisiecka*, Model rehabilitacji w Polsce. Wybrane aspekty organizacyjno-prawne, *Auxilium Sociale – Wsparcie Społeczne* 1997, Nr 1, s. 90.

nej uczestniczenia w życiu rodzinnym, zawodowym i społecznym na poziomie zbliżonym do innych osób²¹. Niemniej, terminy te odnoszą się do kwestii socjalizacji, a nie realizacji usług medycznych. Zatem jedynym określeniem użytym przez prawodawcę, wiążącym się bezpośrednio ze sferą zdrowotną, jest „ochrona zdrowia”, a fakt, iż ustawodawca nie zastosował jednocześnie innego terminu, który mógłby dotyczyć tego aspektu dowodzi, że wyczerpuje on, w jego ocenie, wszelkie zjawiska związane z tym obszarem życia człowieka. Artykuł 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU²² stanowi natomiast, że zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej, mogą płacić podatnicy prowadzący działalność: „polegającą na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego – w warunkach określonych w części VIII tabeli”. Z powyższego przepisu wynika, że wszelka działalność zawodowa lekarza, lekarza dentysty, felczera, technika dentystycznego, pielęgniarki oraz położnej wchodzi w zakres pojęcia „ochrony zdrowia”, a zatem w ramach aktywności zawodowej przedstawicieli tych profesji nie ma obszaru związanego ze sferą zdrowotną, który wykraczałby poza zastosowanie tego terminu.

III. Znaczenie pojęcia „ochrona zdrowia”

Prawodawca, chociaż w wielu aktach normatywnych posługuje się terminem „ochrona zdrowia” (np. w art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy z 4.9.1997 r. o działach administracji rządowej²³, dotyczącym ochrony zdrowia i zasad organizacji opieki zdrowotnej), nie zdecydował się na opracowanie jego definicji legalnej. W ujęciu słownikowym „ochrona zdrowia” oznacza: „wszelką społeczną działalność, której celem jest zapobieganie chorobom i ich leczenie, utrzymanie rozwoju psychicznego, fizycznego i społecznego człowieka, przedłużanie życia, zapewnienie zdrowego rozwoju następnym pokoleniom; podstawowe metody współczesnej ochrony zdrowia to: umacnianie zdrowia (profilaktyka nieswoista), zapobieganie chorobom (profilaktyka swoista), wczesne wykrywanie chorób, leczenie zapobiegające rozwojowi oraz ograniczające ich skutki, rehabilitacja, opieka medyczno-społeczna nad ludźmi niepełnosprawnymi oraz opieka nad nieuleczalnie chorymi”²⁴. Pod pojęciem tym należy za-

²¹ M. Kupisiewicz, Słownik Pedagogiki Specjalnej, Warszawa 2013, s. 304.

²² Ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 843 ze zm.).

²³ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1275 ze zm.

²⁴ Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/ochrona-zdrowia;3949681.html> (dostęp: 11.12.2025 r.).

tem rozumieć: „zorganizowaną działalność, której celem jest utrzymanie w dobrym stanie zdrowia człowieka w środowisku, w którym on się rozwija, żyje, pracuje oraz zapobieganie chorobom i ich leczenie”²⁵. S. Orzeszyna wskazuje, iż o ochronie zdrowia, należy mówić jako o dyscyplinie naukowej obejmującej zagadnienia dotyczące odnoszących się względem niej form organizacyjnych funkcjonujących w zróżnicowanych warunkach społeczno-ekonomicznych, a także wykorzystywaniu osiągnięć naukowych dla optymalizacji metod ochrony zdrowia społeczeństw czy badania zbiorowego stanu zdrowia w perspektywie uwarunkowań środowiskowych, co implikuje konieczność podziału, realizowanych przez nią funkcji na podstawową, a więc związaną bezpośrednio ze sferą medyczną, obejmującą działania zapobiegawcze, jak również pomocniczą, uwzględniającą aspekty pozamedyczne (m.in. aktywność naukowo-badawczą, kształcenie kadr medycznych, współpracę międzynarodową, zarządzanie ochroną zdrowia)²⁶. Wynika stąd, iż przedmiotowe pojęcie stanowi ogniwo łączące zagadnienia o charakterze bezsprzecznie medycznym z koniecznymi dla ich urzeczywistnienia instrumentami prawno-organizacyjnymi, charakterystycznymi dla poszczególnych gałęzi prawa. Analiza przywołanych definicji prowadzi do konstatacji, iż tak pojmowaną „ochronę zdrowia”, należy traktować jako wyraz zaplanowanej, konsekwentnie realizowanej działalności wykraczającej wyłącznie poza sferę aktywności poszczególnych jednostek, a zatem pojęcie to obejmuje całokształt działań o zróżnicowanym zakresie i charakterze, których celem jest zabezpieczenie, szeroko rozumianego zdrowia, zarówno w odniesieniu do poszczególnych jednostek, jak również społeczeństwa. Niemniej, mówiąc o „ochronie zdrowia” w kontekście przytoczonych definicji słownikowych, należy zaznaczyć, że jest to węższe rozumienie analizowanego terminu, którego znaczenie sprowadza się do realizacji usług medycznych przez podmioty uprawnione, w warunkach, a także na zasadach wyznaczonych przez przepisy szczegółowe. Wynika to z faktu, iż działalność ta musi mieć społeczny i zorganizowany charakter. Jednakże, jak zwraca uwagę M. Dercz, ochronę tę można rozumieć również w znaczeniu szerszym, obejmującym dodatkowo promocję zdrowia²⁷, która w art. 2 ust. 1 pkt 7 DziałLeczU została zdefiniowana jako „działania umożliwiające poszczególnym osobom i społeczności zwiększenie kontroli nad czynnikami warunkującymi stan zdro-

²⁵ Wielka Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, Warszawa 1966.

²⁶ S. Orzeszyna, Organizacja ochrony zdrowia, w: W.S. Gumułka, W. Rewerski (red.), Encyklopedia zdrowia. Tom I, Warszawa 1992, s. 403–406.

²⁷ M. Dercz, H. Izdebski, T. Rek, Prawo publiczne ochrony zdrowia, Warszawa 2013, s. 23–28.

wia i przez to jego poprawę, promowanie zdrowego stylu życia oraz środowiskowych i indywidualnych czynników sprzyjających zdrowiu”.

IV. Ochrona zdrowia w odniesieniu do sposobów jej finansowania

W warunkach polskich rynek usług medycznych zdominowany jest przez publiczny system ochrony zdrowia. Stan ten potwierdza wciąż funkcjonujący w świadomości społecznej termin „służba zdrowia”, powszechnie używany w aktach normatywnych dotyczących opieki zdrowotnej sprzed 1989 r., który z uwagi na przekształcenie modelu jej finansowania z systemu budżetowego na rzecz ubezpieczeniowo-budżetowego, wprowadzającego elementy rynkowe do opieki zdrowotnej, zaczął być zastępowany określeniem „ochrona zdrowia”²⁸. Jak wskazuje *M. Woch*, różnica między pojęciami koncentruje się wokół problematyki związanej z ponoszeniem kosztów funkcjonowania opieki zdrowotnej. „Służba zdrowia” oznacza przeniesienie ich w całości na organy władzy publicznej, natomiast „ochrona zdrowia”, choć nie neguje partycypacji związku publicznoprawnego, nawet w przeważającym zakresie, w finansowaniu działań składających się na nią, to dopuszcza sytuację, w której potencjalni pacjenci (osoby korzystające ze świadczeń opieki zdrowotnej, zarówno zdrowe, jak i chore²⁹), płacą w całości lub w określonym zakresie za jej zapewnienie ze środków prywatnych, chociażby opłacając publiczną daninę na ochronę zdrowia³⁰.

Publiczny system finansowania ochrony zdrowia w Polsce oparty jest przede wszystkim na powszechnych, obowiązkowych ubezpieczeniach zdrowotnych, które są uzupełniane finansowaniem z budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Składka na ubezpieczenie zdrowotne, będąca daniną publiczną o charakterze celowym oraz odpłatnym pożytkowana na realizację konstytucyjnych zadań państwa w zakresie ochrony zdrowia³¹, wynosi 9% dochodów osobistych i innych dochodów. W odniesieniu do pewnych grup społecznych składka jest finansowana z budżetu państwa lub funduszy celo-

²⁸ *M. Woch*, Ochrona zdrowia w Polsce z punktu widzenia filozoficzno-prawnego, Warszawa 2015, s. 41.

²⁹ *I. Rudawska*, Marketing w nowoczesnej opiece zdrowotnej. Wybrane aspekty, Szczecin 2005, s. 50.

³⁰ *M. Woch*, Polityka a służba zdrowia w Polsce, s. 33–43.

³¹ *P. Lenio*, Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej, Przegląd Prawa i Administracji 2014, Nr 97, s. 99–115.

wych, na przykład za osoby bezrobotne koszty ponoszą urzędy pracy, za osoby niepracujące, niezarejestrowane w urzędach pracy, spełniające kryterium dochodowe – ośrodki pomocy społecznej, a za duchownych, poprzez Fundusz Kościelny, budżet państwa³². Zarządzaniem środkami publicznymi, pochodzącymi z tytułu opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne³³, zajmuje się Narodowy Fundusz Zdrowia, będący państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną³⁴. W zakresie prawno-finansowym jego zadania koncentrują się wokół między innymi przeprowadzania konkursów ofert, rokowań i zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, a także monitorowania ich realizacji i rozliczania³⁵.

Kolejnym źródłem finansowania publicznej ochrony zdrowia w Polsce jest budżet państwa. Wydatki związane z realizacją zadań z zakresu opieki zdrowotnej można podzielić na cztery kategorie:

- 1) nakłady związane z działalnością podmiotów leczniczych oraz finansowanie działalności podmiotów wykonujących działalność leczniczą;
- 2) środki finansujące zadania Państwowego Ratownictwa Medycznego;
- 3) wydatki przeznaczane na finansowanie niektórych świadczeń opieki zdrowotnej;
- 4) wydatki ponoszone w celu opłacenia składek na ubezpieczenie zdrowotne za niektórych ubezpieczonych³⁶.

Publiczny system ochrony zdrowia jest również finansowany przez budżety jednostek samorządu terytorialnego, jednakże z ich środków mogą być gwarantowane świadczenia opieki zdrowotnej, realizowane na rzecz mieszkańców³⁷, jak również finansowana działalność podmiotów leczniczych, względem których są one organem prowadzącym. Z budżetu jednostek samorządu terytorialnego może być również pokrywane zadłużenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ-ów) lub koszty utworzenia pod-

³² I. Magda, K. Szczypiński, Ocena możliwości poprawy działania polskiego systemu ochrony zdrowia. Współpłacenie i prywatne ubezpieczenia zdrowotne, Warszawa 2011, s. 12–13.

³³ Art. 97 ust. 1 ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461 ze zm.).

³⁴ Art. 96 ust. 1 ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461 ze zm.).

³⁵ Art. 97 ust. 3 pkt 2 ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461 ze zm.).

³⁶ P. Lenio, Źródła finansowania ochrony zdrowia w Polsce i w Niemczech, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2018, Nr 1, s. 65.

³⁷ K. Urban, w: A. Pietraszewska-Macheta (red.), Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz, Warszawa 2018, kom. do art. 9(a), s. 129.

miotów leczniczych, działających w formie spółek kapitałowych. Samorządy mogą również przekazywać, w formie dotacji lub na podstawie umowy zawartej w trybie i na zasadach określonych w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, środki publiczne podmiotom wykonującym działalność leczniczą na zasadach określonych w przepisach działu V DziałLeczU³⁸.

Prywatny system finansowania ochrony zdrowia ma charakter dobrowolny. Może sprowadzać się do wydatków doraźnych, związanych z ponoszeniem przez pacjentów bezpośrednich nakładów na wizyty lub zabiegi u specjalistów albo opierać na komercyjnych ubezpieczeniach zdrowotnych, na przykład w postaci abonamentów medycznych (umów cywilnoprawnych o świadczenie usług medycznych)³⁹. Mimo iż zdecydowana większość usług medycznych realizowana jest za pośrednictwem publicznego systemu ochrony zdrowia, Polska wyróżnia się, wyższymi niż średnia unijna, wydatkami na prywatną opiekę zdrowotną. O ile według statystyk Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD⁴⁰) z 2015 roku nakłady na dobrowolne ubezpieczenia zdrowotne wynoszą jedynie 5% ogólnych wydatków na ochronę zdrowia, to ponoszone bezpośrednio przez gospodarstwa domowe (np. w postaci prywatnych wizyt lekarskich) stanowią już 23% (wobec średniej dla krajów unijnych wynoszącej 15%). Stosunkowo wysoki udział w całkowitych wydatkach na usługi medyczne, świadczone na warunkach komercyjnych, mają gospodarstwa o relatywnie niskim poziomie dochodów, co należy traktować jako przejaw niewydolności systemu publicznego. Poziom niezaspokojonych potrzeb medycznych jest nie tylko wyższy niż przeciętna dla Unii Europejskiej (UE), a problem dotyka głównie osób uboższych⁴¹.

Przepisy prawa podatkowego, które w swojej istocie służą maksymalizowaniu wpływów budżetowych, w przypadku opodatkowania usług medycznych pełnią odmienną rolę. W sytuacji jednoczesnego istnienia publicznego systemu finansowania ochrony zdrowia (odpowiedzialnego za realizację większości świadczeń) oraz zyskującego na znaczeniu prywatnego sektora ochrony zdrowia, ustawodawca podatkowy, wprowadzając regulacje odnoszące się do kwestii opodatkowania usług medycznych, musi wypracować rozwiązania,

³⁸ P. Lenio, *Źródła finansowania ochrony zdrowia*, s. 67.

³⁹ M. Płonka, *Prywatne ubezpieczenia zdrowotne a publiczny system opieki zdrowotnej w Polsce*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia* 2017, Nr 6, s. 325–326.

⁴⁰ Organisation for Economic Cooperation and Development.

⁴¹ M. Libura, J. Greser, E. Borek, T. Perendyk, A. Sitek, K. Wojtaszczyk, *Finansowanie i organizacja systemu ochrony zdrowia*, s. 31–32.

które z jednej nie będą przeszkodą dla rozwoju sektora komercyjnego, jak również sprawią, iż zostaną zmniejszone koszty utrzymania publicznego systemu ochrony zdrowia, stając się alternatywą dla bezpośrednich transferów budżetowych.

§ 3. Podstawy prawne ochrony zdrowia w Polsce

I. Konstytucyjne podstawy prawa do ochrony zdrowia

1. Uwagi ogólne

Ustawodawca podatkowy, wprowadzając regulacje odnoszące się do kwestii opodatkowania ochrony zdrowia, zasadniczo opiera je na zastosowaniu rozwiązań korzystniejszych z punktu widzenia podatnika, ale prowadzących do uszczuplenia wysokości potencjalnych wpływów budżetowych względem tych, które mogłyby zostać osiągnięte, gdyby preferencje te nie obowiązywały. Należy zastanowić się, jakie racje stoją za świadomym zmniejszeniem skuteczności realizacji funkcji fiskalnej opodatkowania, przez przyzmat której oceniana jest efektywność prawodawstwa podatkowego, na rzecz działań wywołujących rezultaty w obszarze niezwiązanym wprost z tą sferą. Podkreślenia wymaga, iż całokształt działań podejmowanych przez ustawodawcę na płaszczyźnie stanowienia prawa podatkowego nie następuje w oderwaniu od innych dziedzin aktywności państwa, gdyż Konstytucja RP wskazuje na istnienie wartości, które objęte są szczególną protekcją, wśród nich ochronę zdrowia, wobec czego państwo, w różnych obszarach funkcjonowania, powinno czynić starania gwarantujące jej realizację. W konsekwencji, polityka podatkowa będzie wykorzystywana jako narzędzie wspierające osiągnięcie odmiennych niż fiskalne celów, między innymi w zakresie polityki zdrowotnej. Przesłanek uzasadniających za interesowanie ustawodawcy podatkowego kwestią ochrony zdrowia doszukiwać należy się również na płaszczyźnie zasad podatkowych, w szczególności zasady sprawiedliwości opodatkowania, stanowiącej wzór należytego zachowania się prawodawcy, dla rozumienia której istotne znaczenie ma zasada powszechności, a także równomierności (równości) opodatkowania.

2. Artykuł 68 Konstytucji RP jako wyznacznik konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia

Prawo do ochrony zdrowia zagwarantowane jest przez art. 68 Konstytucji RP. Cechuje go szczególna budowa, znajdująca wyraz w fakcie, iż składa się on z odróżniającego się od pozostałych ust. 1 stanowiącego, że: „Każdy ma prawo do ochrony zdrowia”⁴², zapewniającego realizację wskazanego wyżej prawa, a także dalszych jednostek redakcyjnych, charakteryzujących się tym, że nie artykułują wprost żadnego prawa jednostki, ale sprowadzają do wskazania zobowiązań władz publicznych w sferze ochrony zdrowia, a zatem: zapewnienia wszystkim obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, równego dostępu do finansowania ze środków publicznych świadczeń opieki zdrowotnej, w zakresie i na warunkach określonych ustawą (art. 68 ust. 2), zapewnienia szczególnej opieki zdrowotnej dzieciom, kobietom ciężarnym, osobom niepełnosprawnym i osobom w podeszłym wieku (art. 68 ust. 3), zwalczania chorób epidemiologicznych oraz zapobiegania negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska (art. 68 ust. 4) oraz popierania rozwoju kultury fizycznej, zwłaszcza wśród dzieci i młodzieży (art. 68 ust. 5).

Z uwagi na zróżnicowany charakter art. 68 Konstytucji RP przedmiotem dyskusji pozostaje ocena czy poszczególne jego ustępy stanowią wyłącznie normy programowe, czy też są to publiczne prawa podmiotowe. *H. Zięba-Zalucka* reprezentuje pogląd, zgodnie z którym postanowienia te łączą w sobie elementy norm programowych, gdyż z jednej strony wyznaczają zadania władz publicznych, z drugiej natomiast ustanawiają prawa podmiotowe określonych osób, co oznacza, że wynikają z nich konkretne uprawnienia⁴³. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 23.3.1999 r.⁴⁴, wskazał, że: „należy wywieść podmiotowe prawo jednostki do ochrony zdrowia oraz obiektywny nakaz podejmowania przez władze publiczne takich działań, które są konieczne dla należytej ochrony i realizacji tego prawa”. *J. Jończyk* przyjmuje stanowisko, że przysługujące każdemu prawo do ochrony zdrowia, wyrażone w art. 68 ust. 1 Konstytucji RP, powinno być traktowane jako publiczne prawo podmiotowe w odniesieniu do władz publicznych⁴⁵. *P. Sarnecki* sygnalizuje natomiast, że art. 68 ust. 2–5 zawierają jedynie normy programowe, których treścią jest wskazanie

⁴² Art. 68 ust. 1 Konstytucji RP.

⁴³ *H. Zięba-Zalucka*, Pojęcie prawa do ochrony zdrowia, s. 44.

⁴⁴ Wyr. TK z 23.3.1999 r., K 2/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 38.

⁴⁵ *J. Jończyk*, Publiczna opieka zdrowotna, Prawo i Medycyna 2007, Nr 1, s. 13.

trwałych, niezmiennych dążeń, realizowanych przez władzę publiczną w sposób permanentny, bez jednoczesnego wyznaczenia przez prawodawcę metod ich urzeczywistnienia, a więc nie stanowią one samodzielnej podstawy roszczeń prawnych osób trzecich⁴⁶. M. Bartoszewicz zaznacza, że adresatem tych norm jest głównie prawodawca, który powinien uchylać prawo realizujące wskazane cele⁴⁷. Przedstawione w art. 68 Konstytucji RP pojmowanie funkcji państwa w zakresie organizacji publicznego systemu ochrony zdrowia, z jednej strony podkreślające jego kluczową rolę dla realizacji omawianego prawa, z drugiej odstępujące od całkowitej odpowiedzialności w tym zakresie, ma za zadanie umożliwić ustawodawcy dobór środków, które w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej pomogą osiągnąć ten cel w stopniu najpełniejszym. Wspomniane rozwiązanie stanowi symptomatyczny wyjątek na tle regulacji konstytucyjnych innych państw, gdyż w ustawach zasadniczych krajów członkowskich UE zauważalne jest bezpośrednie wskazanie na obowiązek władz publicznych w przedmiocie realizacji prawa do ochrony zdrowia, które zgodnie z koncepcją państwa opiekuńczego (ang. *welfare state*) dąży do zabezpieczenia obywateli przez podstawowymi ryzykami żywotnymi⁴⁸. Za przykład może posłużyć § 19 Konstytucji Republiki Finlandii stanowiący, iż władze publiczne zapewniają każdemu wystarczające świadczenia chorobowe i usługi medyczne, jak również dbają o zdrowie ludności⁴⁹. Przywołane ujęcie prawa do ochrony zdrowia wskazuje, iż docelowo aspiracją państwa jest osiągnięcie stanu, w którym wszystkie świadczenia z tego obszaru będą finansowane ze środków publicznych. Zbliżone założenia znaleźć można w ustawach zasadniczych państw Półwyspu Iberyjskiego, gdzie art. 43 ust. 2 Konstytucji Hiszpanii nakłada na władzę obowiązek organizacji i ochrony zdrowia publicznego za pośrednictwem przedsięwzięć o charakterze zapobiegawczym oraz niezbędnych świadczeń i usług⁵⁰. Najdalej idące rozwiązania obecne są w portugalskiej ustawie zasadniczej, której art. 64 nie tylko stanowi o konieczności stworzenia ogólnokrajowego, powszechnego, ogólnego i bezpłatnego systemu opieki

⁴⁶ P. Sarnecki, Normy programowe w konstytucji, s. 253–254.

⁴⁷ M. Bartoszewicz, w: M. Haczkowska (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Lex/el. 2014, kom. do art. 68.

⁴⁸ P. Załęski, Globalny system pozarządowej administracji: Geosocjologia trzeciego sektora, Studia Polityczne 2005, Nr 17, s. 305–310.

⁴⁹ J. Osiński, Konstytucja Finlandii = Suomen perustuslaki, Warszawa 2007, https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/05/Finlandia_pol010811.pdf (dostęp: 2.6.2025 r.)

⁵⁰ T. Mołdowa, Konstytucja Hiszpanii = Constitución Española, Warszawa 2011, https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2015/10/Hiszpania_pol_300612.pdf (dostęp: 2.6.2025 r.).

zdrowotnej (ust. 2), ale również wyznacza środki służące realizacji wspomnianego założenia, które ze swej istoty przenoszą odpowiedzialność za organizację i finansowanie świadczeń z zakresu ochrony zdrowia na związek publiczno-prawny, na przykład przez zagwarantowanie obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej, dostępu do opieki zdrowotnej prewencyjnej, leczniczej i rehabilitacyjnej czy dążenie do uspołecznienia kosztów leczenia i leków (ust. 3)⁵¹.

Można zaobserwować dwa podejścia w przedmiocie określenia roli władz publicznych w zapewnieniu powszechnego dostępu do usług z zakresu ochrony zdrowia. Pierwsze, reprezentowane przez wskazane wyżej państwa, opiera się na deklaracji objęcia pełnej odpowiedzialności za organizację oraz finansowanie działań związanych z tym obszarem, drugie uosabiane chociażby przez polskie rozwiązania, mimo iż nie negują dążenia państwa do zapewnienia niezbędnej ochrony w analizowanym obszarze, nie wskazują na zamiar przejęcia pełnej odpowiedzialności, w tym także finansowej, gdyż art. 68 ust. 2 Konstytucji RP, traktując o równym dostępie do świadczeń opieki zdrowotnej, subsydiowanych ze środków publicznych, wskazując, że obywatelom zapewniony będzie równy do nich dostęp, nie precyzuje, w jaki sposób zostaną określone warunki i zakres ich udzielania. Wynika stąd, iż mogą istnieć świadczenia, w finansowaniu których związek publiczno-prawny nie będzie partycypował. W literaturze wskazuje się, że „równy dostęp” do świadczeń opieki zdrowotnej nie powinien być utożsamiany z nieograniczonym prawem do uzyskania każdego rodzaju świadczeń przez pacjenta⁵². Ustawodawca nie wyznacza jednocześnie konkretnych działań, które powinny zostać podjęte, aby urzeczywistnić zamiar zapewnienia każdemu prawa do ochrony zdrowia, ale posługuje się wyłącznie ogólnymi postulatami, wskazując grupę podmiotów (dzieci, kobiety ciężarne, niepełnosprawni, osoby w podeszłym wieku), którą z uwagi na jej właściwości należy otoczyć szczególną ochroną państwa, sygnalizując, że opracowywane rozwiązania prawne powinny wspierać realizację wyznaczonego celu. Uszczegółowieniem art. 68 ust. 2 Konstytucji RP jest treść art. 69 traktującego o zabezpieczeniu egzystencji osób niepełnosprawnych. W piśmiennictwie wskazuje się, że istotą obowiązków władzy publicznej, wynikających z tej regulacji jest „udzielanie pomocy” niepełno-

⁵¹ A. Wojtyczek-Bonnand, *Konstytucja Republiki Portugalskiej = Constituição da República Portuguesa*, Warszawa 2005, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Portugalia_pol_010116.pdf (dostęp: 2.6.2025 r.).

⁵² M. Śliwka, *Prawa pacjenta w polskim prawie na tle porównawczym*, Toruń 2010, s. 81.

sprawnym w celu umożliwienia im prowadzenia życia pośród społeczeństwa⁵³, a jednym z mechanizmów jej realizacji są stosowane względem nich rozwiązania fiskalne, traktujące te osoby preferencyjnie, nawet wobec innych grup społecznych znajdujących się w potrzebie. W orzecznictwie trybunalskim panuje pogląd, iż prawodawcy przysługuje „swoboda środków służących do realizacji wymienionych celów. Ustawodawca może w szczególności posługiwać się instrumentami prawa daninowego”⁵⁴, natomiast wsparcie udzielane przez władze publiczne może sprowadzać się do kreowania zróżnicowanych rozwiązań, chociażby ułatwiających przejście opieki nad niepełnosprawnym przez osobę bliską⁵⁵. Zauważalny jest związek między art. 68 i 69 a art. 71 Konstytucji RP, nakazującym, aby państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględniało również dobro rodziny, zwłaszcza znajdującej się w trudnym położeniu społeczno-materialnym. Wynika stąd, że prawodawca powinien objąć troską nie tylko konkretną osobę, ale również jej bliskich, współodczuwających niedogodności wynikające z niepełnosprawności czy przewlekłej choroby. Chociaż wskazane wyżej prawa odczytuje się głównie w kontekście świadczeń na rzecz konkretnych grup, należy podkreślić, że ich realizacja powinna uwzględniać również rozwiązania funkcjonujące na gruncie prawa podatkowego, sprowadzające się do zaniechania ustanawiania regulacji naruszających te wartości⁵⁶. Z drugiej strony przyjęcie wspomnianego założenia nakazuje, aby obowiązujące prawo nie tylko nie stało na przeszkodzie urzeczywistnieniu aprobowanych celów, ale realnie wspierało ich osiągnięcie⁵⁷, na przykład przez odpowiedni dobór ulg i zwolnień podatkowych. W konsekwencji, ułatwienie dostępu do ochrony zdrowia musi obejmować również inne niż oparte o bezpośrednie finansowanie przez państwo, mechanizmy wspierające pacjentów. W zbliżony sposób zagadnienie to porusza węgierska ustawa zasadnicza, której art. 19 ust. 1 wyraża dążenie do zagwarantowania wsparcia w zakresie dostępu do świadczeń z zakresu opieki zdrowotnej w przypadku macierzyństwa, choroby, inwalidztwa, wdowieństwa, sieroctwa

⁵³ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 413.

⁵⁴ Wyr. TK z 16.3.1999 r., K 35/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 37; wyr. TK z 23.10.2007 r., P 28/07, OTK-A 2007, Nr 9, poz. 106.

⁵⁵ Wyr. TK z 5.12.2013 r., K 27/13, OTK-A 2013, Nr 9, poz. 134.

⁵⁶ Wyr. TK z 24.1.2001 r., SK 30/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 3.

⁵⁷ A. Dyoniak, *Wspólne opodatkowanie członków rodziny a konstytucyjna zasada ochrony rodziny*, Państwo i Prawo 1994, Nr 9, s. 80.

oraz niezawinionego przez siebie bezrobocia⁵⁸. Szczególne podejście w kwestii wyznaczenia kręgu podmiotów objętych ochroną państwa, wprowadza konstytucja włoska, która traktując ochronę zdrowia jako podstawowe prawo jednostki i interesu zbiorowego, w art. 32 wskazuje, iż bezpłatna opieka zostaje zagwarantowana osobom ubogim⁵⁹, co w praktyce nie stoi na przeszkodzie rozszerzeniu kręgu beneficjentów publicznego systemu ochrony zdrowia o pozostałych obywateli. Przedstawione ujęcie roli państwa w organizacji ochrony zdrowia stanowi uzasadnienie obowiązywania regulacji uwzględniających interes podmiotów, objętych szczególną opieką ze strony państwa, odnoszących się nie tylko do problemu pokrycia kosztów, świadczonych na ich rzecz usług w zakresie ochrony zdrowia, ze środków publicznych, ale również dla funkcjonowania rozwiązań, na przykład w sferze podatkowej, które przez wzgląd na wymienione okoliczności, podchodzić będą do nich w sposób preferencyjny.

Wydawać mogłoby się, iż przepisy art. 68 Konstytucji RP, z uwagi na swoją treść, odnoszą się głównie do problemu finansowania systemu ochrony zdrowia ze środków publicznych, nie znajdując przełożenia na sferę podatkową. Jednakże właściwe zrozumienie istoty prawa do ochrony zdrowia, a zatem również faktu dostrzeżenia przez ustawodawcę możliwości wykorzystania instrumentów fiskalnych w jego urzeczywistnieniu, wymaga odczytywania również w odniesieniu do historycznego kontekstu jego powstania. W tradycji polskiego konstytucjonalizmu prawo to nie znajdowało czytelnego umocowania (w międzywojennych ustawach zasadniczych brakowało regulacji, odnoszących się do analizowanej kwestii), aż do momentu wejścia w życie Konstytucji PRL z 1952 r.⁶⁰, której art. 60 w sposób szczegółowy określał, jakie działania powinno podejmować państwo dla urzeczywistnienia wspomnianego prawa (m.in. rozwój ubezpieczenia społecznego, organizowanej przez państwo ochrony zdrowia, rozbudowa urządzeń sanitarnych)⁶¹. Z kolei przepis art. 68 Konstytucji RP, niewskazujący konkretnych środków osiągnięcia

⁵⁸ J. Snopek, *Ustawa Zasadnicza Węgier = Magyarországi Alaptörvénye*, Warszawa 2012, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wegry2013.pdf> (dostęp: 2.6.2025 r.).

⁵⁹ Z. Witkowski, *Konstytucja Republiki Włoskiej = Costituzione della Repubblica Italiana*, Warszawa 2007, http://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/11/Wlochy_pol_010711.pdf (dostęp: 2.6.2025 r.).

⁶⁰ Konstytucja PRL uchwalona przez Sejm Ustawodawczy 22.7.1952 r. (Dz.U. z 1952 r. Nr 33 poz. 232).

⁶¹ S. Jarosz-Żukowska, *Prawo do ochrony zdrowia i dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, w: M. Jabłoński (red.), *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, Wrocław 2014, s. 660.

wyznaczonego w nim celu, należy odczytywać w kontrze względem rozwiązań poprzedzającej go regulacji, przez pryzmat zamiaru odejścia od ówczesnej koncepcji „służby zdrowia”, oznaczającej przeniesienie w całości odpowiedzialności i kosztów funkcjonowania tej sfery na organy władzy publicznej na rzecz „ochrony zdrowia”, która nie zdejmując z państwa obowiązku realizacji tego zadania, nie wyklucza partycypacji w nim innych podmiotów (np. osób prywatnych), czy wypracowywania dodatkowych rozwiązań prawnych, chociażby podatkowych, służących urzeczywistnieniu tego prawa. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 19.11.1996 r.⁶², stwierdził, iż: „aksjologia współczesnego ustrojodawcy sprawia, że konstytucyjne prawo obywateli do ochrony zdrowia oraz do pomocy w razie choroby lub niezdolności do pracy nie może być rozumiane jako całkowite zdjęcie z obywateli troski o ochronę zdrowia, zwolnienie ich z przezorności, zapobiegliwości i oszczędności oraz przeniesienie na państwo całego ryzyka niekorzystnych dla obywatela zdarzeń. Wysiłek państwa może się koncentrować – i nie będzie to sprzeczne z konstytucją – przede wszystkim na zapobieganiu, a jeżeli już się zdarza, to na rekompensowaniu skutków takich zdarzeń, które są na tyle dotkliwe dla obywatela, że zawodna okazała się jego własna przezorność i zapobiegliwość”. Analizowany artykuł ma dwoisty charakter, polegający na występowaniu w nim norm programowych i publicznych praw podmiotowych, które stanowią narzędzie oddziaływania na ustawodawcę, również w obszarze fiskalnym.

Działaniem umożliwiającym osiągnięcie wspomnianego stanu rzeczy jest odpowiednie skonstruowanie przepisów z zakresu prawa podatkowego, aby przez posłużenie się właściwie wyselekcjonowanymi narzędziami, w postaci na przykład ulg i zwolnień podatkowych, obniżyć koszty funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia. Jednocześnie art. 68 Konstytucji RP, zwłaszcza jego ust. 1 wyrażający publiczne prawo podmiotowe wskazuje, że ustawodawca przywiązuje istotną wagę do problemu ochrony zdrowia, którą uznaje za szczególną wartość zasługującą na wsparcie. Z tego względu, stanowiące przez niego prawo, dotyczące również obszaru podatkowego, nie powinno stać w sprzeczności z możliwością realizacji założeń powyższej zasady, lecz musi wspierać osiągnięcie pożądanego stanu rzeczy, aby w szerokim zakresie zwiększyć dostępność rynku usług medycznych. Artykuł 68 Konstytucji RP stanowi uzasadnienie dla zastosowania preferencji fiskalnych względem zdarzeń ściśle związanych z tą sferą, ponieważ zdrowie, będące wartością autoteliczną, nie wymaga dodatkowego umotywowania z uwagi na inny cel –

⁶² K 7/95, OTK 1996, Nr 6, poz. 49.

gdyż jak podkreśla A. Ostrzyżek, stanowi dla jednostki warunek *sine qua non* korzystania z pozostałych praw i wolności⁶³.

K. Prokop sygnalizuje, że prawo do ochrony zdrowia wymaga ujęcia wykraczającego poza art. 68 Konstytucji RP, który nie może być interpretowany bez stosownego odwołania, między innymi do art. 30 (przyrodzona godność człowieka) czy art. 38 (prawna ochrona życia)⁶⁴, wyrażających wiodące zasady polskiej ustawy zasadniczej, stanowiące niezaprzeczalny, aksjologiczny standard, funkcjonujący nie w wyniku ustanowienia przez władzę publiczną, ale samostannie względem niej, co nakazuje przyjąć, że żadnemu człowiekowi nie można ich odmówić z uwagi na posiadane cechy⁶⁵. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie stwierdził, że pojęcie wyrażone w art. 30 ustawy zasadniczej stanowi wartość konstytucyjną o centralnym znaczeniu z perspektywy budowy aksjologii obecnych rozwiązań konstytucyjnych, znajdując uzasadnienie w imperatywie szacunku względem przyrodzonej godności ludzkiej⁶⁶. P. Sarnecki konstatuje, że wymienione przepisy ustawy zasadniczej mają przede wszystkim wymiar programowy, a następstwem ich przyjęcia powinny być działania państwa kreujące prawne, a także faktyczne instytucje i stany ograniczające, ewentualnie eliminujące zjawiska stojące w kontrze względem nich⁶⁷. Przenosząc powyższe rozważania na grunt regulacji podatkowych związanych z ochroną zdrowia ludzkiego, należy stwierdzić, że art. 68 Konstytucji RP, w perspektywie oddziaływania na niego wskazanych zasad konstytucyjnych, nakazuje, aby przepisy związane z tą problematyką służyły przede wszystkim zabezpieczeniu egzystencji adresatów, jak również umożliwiły zbliżenie standardów ich życia względem pozostałych członków społeczeństwa. Sposób opodatkowania ochrony zdrowia wynika nie tylko z wpływu art. 68 oraz oddziałujących na niego przepisów ustawy zasadniczej, ale również innych standardów przez nią wyznaczanych, które choć nie odnoszą się bezpośrednio do problematyki ochrony zdrowia, uzasadniają szczególne podejście prawodawcy podatkowego wobec tego zagadnienia (art. 2, 31, 32 Konstytucji RP).

⁶³ A. Ostrzyżek, Prawo do ochrony zdrowia w świetle artykułu 68 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, *Prawo i Medycyna* 2005, Nr 4, s. 65.

⁶⁴ K. Prokop, Prawo do ochrony zdrowia w świetle art. 68 Konstytucji RP, w: T. Mróz (red.), *Uwarunkowania prawne, ekonomiczne i socjologiczne funkcjonowania wybranych systemów ochrony zdrowia*, Białystok 2011, s. 39.

⁶⁵ P. Tuleya, w: P. Tuleya (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, kom. do art. 30, s. 111–113.

⁶⁶ Wyr. TK z 30.9.2008 r., K 44/07, OTK-A 2008, Nr 7, poz. 126.

⁶⁷ P. Sarnecki, w: L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Tom II, *Lex/el.* 2016, kom. do art. 38.

3. Zasada równości wobec prawa

D.E. Lach dowodzi, że art. 68 Konstytucji RP stanowi rozwinięcie art. 32, który odwołuje się do zasady równości, a także koncepcji sprawiedliwości społecznej⁶⁸. H. Izdebski zauważa, iż przepis art. 32 Konstytucji RP zbudowany jest w szczególny sposób, ponieważ w ust. 1, mówiącym, że: „wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”, zasada równości sformułowana jest w sposób pozytywny, gwarantujący prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Niemniej, ust. 2, który wskazuje, iż „nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny”, ma wymiar negatywny, odnoszący się do zakazu dyskryminacji⁶⁹. Z przywołanych przepisów nie wynika bezwzględny nakaz traktowania przez ustawodawcę każdego w jednakowy sposób, o czym świadczy fakt, że decyduje się on na zastosowanie odstępstw z uwagi na zagwarantowaną względną swobodę w określaniu parametrów różnicujących sytuację prawną poszczególnych osób, z zastrzeżeniem, iż nie może czynić tego w sposób całkowicie dowolny⁷⁰. Zgodnie z orzecznictwem TK zasada równości nie oznacza bezwzględnej dyspozycji traktowania wszystkich w sposób jednakowy, ale równego podejścia względem tych, których można zakwalifikować do określonej kategorii, dającej wyodrębnić się w oparciu o cechę relewantną⁷¹, przy czym, jak zwraca uwagę P. Tuleja, wspomniane zaszeregowanie powinno ograniczać się wyłącznie do cech jednostki, które są znaczące z punktu widzenia konkretnej regulacji prawnej, pomijając jednocześnie pozostałe przymioty. Wyłącznie takie ich określenie umożliwi zweryfikowanie, jaki krąg podmiotów powinien być traktowany przez prawo w sposób identyczny, z uwagi na zbliżoną sytuację⁷². Ewentualne odstępstwo od zasady równości powinno mieć charakter uzasadniony i racjonalny oraz

⁶⁸ D.E. Lach, Zasada równości a równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej w aspekcie finansowym w kontekście składek na „ubezpieczenie zdrowotne”, w: Z. Niedbala (red.), Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym, Warszawa 2011, s. 159.

⁶⁹ H. Izdebski, Potrzeba powstania Ustawy o wyrównywaniu szans osób z niepełnosprawnością, w: H. Izdebski, W. Rogowski, M. Matczak, P. Pawłowski (red.), Wyrównywanie szans osób z niepełnosprawnością. Projekt ustawy przygotowany przez Stowarzyszenie Przyjaciół Integracji, Warszawa 2008, s. 7.

⁷⁰ Wyr. TK z 18.11.2014 r., K 32/12, OTK-A 2014, Nr 10, poz. 113.

⁷¹ Wyr. TK z 12.12.1994 r., K 3/94, OTK 1994, poz. 42; wyr. TK z 13.5.2014 r., SK 61/13, OTK-A 2014, Nr 5, poz. 52; uchw. SN z 16.3.2000 r., I KZP 56/99, OSNKW 2000, Nr 3–4, poz. 19.

⁷² P. Tuleja, w: P. Tuleja (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2019, kom. do art. 32, s. 119–121.

spełniać wymóg proporcjonalności, a zatem znaczenie korzyści, w związku z którą następuje różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji względem wartości interesów, naruszonych wskutek dopuszczenia możliwości nierównego traktowania, jak również pozostawać w ścisłym związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi. Z powyższego wynika, iż postulat równości wobec prawa realizować będzie ustawodawstwo charakteryzujące się preferencyjnym podejściem, na przykład względem niektórych kategorii osób chorych, gdyż stanowią oni grupę, dającą wyodrębnić się spośród reszty społeczeństwa, a szczególne podejście uzasadnione będzie obowiązywaniem konstytucyjnej wartości, jaką jest ochrona zdrowia, która wymaga, aby z uwagi na stan, w sposób oczywisty sytuujący ich w słabszej pozycji w relacji do pozostałych obywateli, traktować w sposób preferencyjny. Jak wskazuje *M. Kordela*, ocena poszczególnych regulacji prawnych, z perspektywy realizacji analizowanej zasady, wymaga istnienia silnych powiązań z ogólniejszą aksjologią konstytucyjną, wyznaczającą katalog „cech istotnych”, ale także ich wzajemną hierarchię⁷³. Właściwe jej pojmowanie musi uwzględniać dziedzinę stosunków obejmujących konkretną regulację, natomiast dopuszczalność zróżnicowania związana jest z rodzajem wolności lub prawa, w obrębie którego ma miejsce⁷⁴. W konsekwencji, kryteria związane z realizacją omawianej zasady znajdują przełożenie na ocenę prawa podatkowego, gdyż w doktrynie wskazuje się, że ciężarom fiskalnym, w perspektywie konieczności respektowania zasady równości, nie można nadawać kształtu w oparciu o czynniki przypadkowe, różnicujące podatników posiadających zbliżony status, bądź obchodzące się w sposób jednakowy z tymi, którzy znajdują się w odmiennej sytuacji z perspektywy zdolności płatniczej lub innych, istotnych kryteriów⁷⁵.

4. Zasada sprawiedliwości społecznej

W orzecznictwie TK podkreśla się, że między art. 32 a art. 2 Konstytucji RP, który stanowi, że „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”, zachodzi częściowa zbieżność zakresu regulacyjnego, z zastrzeżeniem, iż obszar zastosowania zasady sprawiedliwości społecznej ma szerszy zasięg niż zasada

⁷³ *M. Kordela*, Zarys systemu aksjologicznego w orzecznictwie TK, *Studia Prawnicze* 2001, Nr 1–2, s. 87.

⁷⁴ *P. Tuleya*, w: *P. Tuleya* (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, kom. do art. 32, s. 119–121.

⁷⁵ *B. Brzeziński*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 368.

sprawiedliwości⁷⁶. Artykuł 32 Konstytucji RP nakazuje jednakowe traktowanie podmiotów identycznych i podobnych, dopuszczając możliwość tożsamego podejścia do podmiotów nierównych, a konsekwencją zasady sprawiedliwości społecznej, obecnej w art. 2 Konstytucji RP, jest obowiązek odmiennego odnośnienia się do podmiotów nierównych, który powinien mieć charakter wyjątkowy⁷⁷. W literaturze funkcjonuje pogląd, iż wymienione zasady uzupełniają aksjologiczną warstwę konstytucji, adaptując przepisy prawa do zmieniających się okoliczności ich obowiązywania⁷⁸, *de facto* przeciwdziałając postawie „nihilizmu aksjologicznego”, która mogłaby wytworzyć się na przykład pod wpływem koncepcji „liberalistycznego indywidualizmu”⁷⁹, a zatem rolą sprawiedliwości społecznej jest korygowanie drugiej z wymienionych zasad, w sytuacji gdy równe obchodzenie się z poszczególnymi podmiotami, skutkowałoby rażąco niesprawiedliwością⁸⁰.

Zdaniem *P. Bourdieu*, zasada sprawiedliwości społecznej oznacza taką organizację państwa, w której wszystkim jego mieszkańcom zapewniony jest równy dostęp do podstawowych dóbr lub względnie zbliżone szanse dostępu do nich⁸¹. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się natomiast, że przejawia się ona w dążeniu „do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywania się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi wymogami i kryteriami przywilejów dla wybranych grup obywateli”⁸². Wynika stąd, że zasada ta wyraża postulat odnoszący się do stanowienia oraz późniejszego stosowania prawa, natomiast jej celem jest wyeksponowanie, iż zadaniem prawodawcy jest stwarzanie dla obywateli względnie równych szans, niezależnie od nieobiektywnych okoliczności, którym podlegają,

⁷⁶ Wyr. TK z 19.12.2012 r., K 9/12, OTK-A 2012, Nr 11, poz. 136.

⁷⁷ Wyr. TK z 19.4.2011 r., P 41/09, OTK-A 2011, Nr 3, poz. 25.

⁷⁸ *M. Saffjan*, Sprawiedliwość społeczna – intuicja czy teoria?, Rzeczpospolita 1999, Nr 1645, s. 16.

⁷⁹ *M. Zubik*, *W. Sokolewicz*, w: *L. Garlicki*, *M. Zubik* (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, Lex/el. 2016, kom. do art. 2; za: *M. Zdyb*, Drogi i bezdroża państwa prawnego, w: *T. Dębowska-Romanowska*, *A. Jankiewicz* (red.), Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 218.

⁸⁰ *M. Florczak-Wątor*, w: *P. Tuleya* (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2019, kom. do art. 2, s. 27–32.

⁸¹ *P. Bourdieu*, Co tworzy klasę społeczną? O teoretycznym i praktycznym istnieniu grup, przeł. *J. Maciejczyk*, Recykling idei 2008, Nr 11, s. 36–46.

⁸² Wyr. TK z 12.4.2000 r., K 8/98, OTK 2000, Nr 3, s. 87.

aby państwo, posługując się wyłącznie instrumentami prawnymi, zapewniało minimalny poziom sprawiedliwości w strukturach społecznych⁸³.

Analizowana zasada opiera się na moralnym imperatywie solidarności, nakazującym wypracowanie rozwiązań wspierających osoby lub grupy społeczne, których gorsza względem reszty społeczeństwa sytuacja, powstała w następstwie niezawinionych przyczyn⁸⁴, co w ocenie Z. Ziemińskiego wynika z egalitarnego postulatu wsparcia ich przez państwo w zaspokojeniu zasadniczych potrzeb, gdy z uwagi na obiektywne okoliczności ich osiągnięcie będzie utrudnione⁸⁵. Przykładowo, biorąc pod uwagę fakt, iż zagwarantowanie prawa do ochrony zdrowia jest zadaniem władz publicznych, gdyż stanowi szczególnego rodzaju wartość, to przez wzgląd na zasadę sprawiedliwości społecznej, uzasadnione będą działania, które w możliwie najszerszym zakresie poprawią sytuację, na przykład osób przewlekle chorych, względem pozostałych członków społeczeństwa. W konsekwencji, obowiązujące rozwiązania w sferze podatkowej (np. polegające na zastosowaniu ulg i zwolnień podatkowych) powinny służyć zapewnieniu obywatelom, zmagającym się z problemami zdrowotnymi, względnie równych szans, aby obiektywna okoliczność, jaką jest choroba, utrudniająca lub niekiedy całkowicie wykluczająca możliwość zarobkowania, nie pogarszała ich trudnej sytuacji życiowej. Jednocześnie należy zaznaczyć, że zasada ta nie stoi w sprzeczności z możliwością adekwatnego wsparcia przez ustawodawcę postaw, które będą przez niego aprobowane z uwagi na realizację określonych wartości, skutkując następstwami odpowiadającymi podejściu merytarnemu⁸⁶, chociażby w sytuacji, gdy prawodawca przewiduje korzystniejsze podatkowo rozwiązania, adresowane względem podmiotów podejmujących aktywność wspierającą urzeczywistnienie konkretnych celów w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego.

⁸³ J. Mikołajewicz, M. Smolak, Zasada demokratycznego państwa prawnego w aksjologii Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w: J. Kowalski (red.), Państwo prawa. Demokratyczne państwo prawne. Antologia, Warszawa 2008, s. 284–286.

⁸⁴ A. Domańska, Zasady sprawiedliwości społecznej we współczesnym polskim prawie konstytucyjnym, Łódź 2001, s. 117, 120–126.

⁸⁵ Z. Ziemiński, Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne, Warszawa 1996, s. 88.

⁸⁶ *Ibidem*, s. 88.

II. Wpływ zasad podatkowych na realizację prawa do ochrony zdrowia

1. Zasada sprawiedliwości podatkowej

Reguły, którymi powinien kierować się prawodawca, są pochodną standardów stanowiących aksjologiczną podstawę funkcjonowania całego systemu prawnego, będących szczególną formą konkretyzacji zasad wyrażonych w ustawie zasadniczej, uwzględniającą specyfikę prawa podatkowego. Przesłanek uzasadniających zainteresowanie ustawodawcy problematyką opodatkowania ochrony zdrowia należy doszukiwać się również na gruncie zasad prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej, rozumianej w literaturze jako postulat dostosowania ciężaru fiskalnego do możliwości poniesienia przez poszczególnych podatników⁸⁷. Konstytucyjną podstawę sprawiedliwości podatkowej stanowi art. 84 ustawy zasadniczej, z którego wynika, iż jej właściwe pojmowanie wiąże się nieodłącznie z postulatami równości i powszechności opodatkowania, wymagając jednakowego podejścia względem podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji faktycznej lub prawnej⁸⁸. Urzeczywistnienie tego założenia stanowi koncepcja sprawiedliwości poziomej (horyzontalnej), której istotą jest jednakowe traktowanie wszystkich podmiotów będących w tej samej lub zbliżonej sytuacji⁸⁹, wyznaczonej przez warunki, które mogą mieć istotne znaczenie z punktu widzenia podatkowego, a wpływające na zdolność płatniczą podatników. W praktyce orzeczniczej wskazuje się, iż kategorie podmiotów, które łączy występowanie cechy relewantnej, powinny być traktowane według jednakowej miary⁹⁰, ale bez obecności elementów dyskryminujących albo faworyzujących względem pozostałych podmiotów⁹¹. Uzupełnienie sprawiedliwości poziomej stanowi sprawiedliwość pionowa (wertykalna) polegająca na odmiennym traktowaniu, pod względem podatkowym, podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach, a więc charakteryzujących się niejednakową zdolnością płatniczą⁹².

⁸⁷ J. Trzcíński, L. Garlicki, *Zasada równości w orzecznictwie*, s. 3.

⁸⁸ Wyr. NSA z 4.7.2018 r., II FSK 1707/16, Legalis

⁸⁹ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012, s. 92–93.

⁹⁰ Wyr. TK z 18.10.2011 r., SK 2/10, OTK-A 2011, Nr 8, poz. 83; orz. TK z 9.3.1988 r., U 7/87, OTK 1988, Nr 1, poz. 1.

⁹¹ Wyr. TK z 4.5.2004 r., K 8/03, OTK-A 2004, Nr 5, poz. 37.

⁹² M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, s. 92–93; T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, Przegląd Podatkowy 1996, Nr 5, s. 3.

Zasada sprawiedliwości podatkowej ma istotne znaczenie w perspektywie rozwiązań odnoszących się do opodatkowania ochrony zdrowia, ponieważ ich adresaci stanowią odrębną kategorię podmiotów, wyróżnioną z uwagi na obiektywny czynnik, odnoszący się do stanu psychofizycznego (sprawiedliwość pionowa), co uzasadnia funkcjonowanie regulacji podatkowych, podchodzących względem nich w sposób szczególny, a zasada sprawiedliwości poziomej wymaga, aby w obrębie wskazanej grupy stosować jednakowe podejście wyłącznie wobec tych kręgów podmiotów, które łączy tożsama okoliczność, uzasadniająca zastosowanie dedykowanego rozwiązania fiskalnego, na przykład niepełnosprawność.

2. Zasada powszechności opodatkowania

Zasada sprawiedliwości podatkowej zostaje urzeczywistniona przez powszechność oraz równość opodatkowania⁹³. Pierwsze z wymienionych pojęć znajduje uzasadnienie w art. 84 Konstytucji RP, który stanowi, iż „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Zasada ta może występować w rozumieniu podmiotowym (każdy powinien uczestniczyć w ponoszeniu ciężarów i wydatków publicznych) oraz przedmiotowym (nakazującym opodatkowanie wszystkich dochodów)⁹⁴. Powinność poniesienia ciężaru fiskalnego dotyczy każdego, względem którego adresowany jest obowiązek partycypacji w finansowaniu potrzeb wspólnych. W doktrynie dostrzegalny jest pogląd, iż stanowi ona „cenę”, jaką jednostka ponosi w związku z rzeczywistą, zakładaną lub deklarowaną korzyścią z funkcjonowania państwa⁹⁵, z opieki którego korzysta⁹⁶. Postulat powszechności opodatkowania oznacza, że ciężar fiskalny ustanawiany jest w odniesieniu do wszystkich podmiotów wskazanych w danej ustawie podatkowej, w przypadku których zachodzi określone zdarzenie wywołujące obowiązek podatkowy⁹⁷.

⁹³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80–92; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 34.

⁹⁴ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, *Studia Prawnoustrojowe* 2013, Nr 22, s. 98.

⁹⁵ H.J. Pezzner, *Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung*, *Steuer und Wirtschaft* 2007, Nr 2, s. 101.

⁹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 123.

⁹⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, *Głosa* 1997, Nr 5, s. 1–3.

Polskie rozwiązania w sferze podatkowej, odnoszące się do problematyki ochrony zdrowia, zarówno dotyczące podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w analizowanym zakresie, jak również adresowane względem poszczególnych grup pacjentów, opierające się na zastosowaniu przez ustawodawcę licznych preferencji podatkowych, stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Prawodawca, wiążąc z tym obszarem życia ludzkiego realizację określonych celów społeczno-gospodarczych, wyrażających wartości chronione konstytucyjnie⁹⁸, musi skorzystać z rozwiązań fiskalnych, których brak mógłby powodować utrudnienia w powszechnym dostępie do świadczeń medycznych.

W literaturze wskazuje się, że unormowania podatkowe, zawierające przejawy indywidualizacji, stanowić będą przeciwieństwo powszechności⁹⁹, a zatem istotną kwestią jest rozstrzygnięcie, jak na realizację omawianej zasady wpływają zastosowane przez prawodawcę preferencje fiskalne, chociażby w postaci ulg oraz zwolnień podatkowych. Ulgę podatkową zdefiniować można jako odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu podatkowego, powodujące ostateczną redukcję ciężaru fiskalnego. *T. Dębowska-Romanowska* wskazuje, że jest to środek zmierzający do indywidualizacji obciążeń fiskalnych przez wzgląd na okoliczności zachodzące po stronie podatnika lub z uwagi na ważny interes publiczny¹⁰⁰. W konsekwencji jej zastosowania podatnik będzie uczestniczył w finansowaniu potrzeb wspólnych, jednakże w węższym zakresie niż gdyby ulga nie miała zastosowania. Ze zwolnieniem podatkowym mamy do czynienia gdy dana kategoria stanów faktycznych albo prawnych co prawda zawiera się w ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych ciężaru fiskalnego, ale konkretny przepis prawa podatkowego wyłącza ją w sposób wyraźny (całkowity) spod opodatkowania¹⁰¹. Część przedstawicieli literatury stoi na stanowisku, że istnienie preferencji podatkowych prowadzi do naruszenia powszechności opodatkowania, gdyż przywileje wiążą się ze zwiększeniem poziomu obciążeń nakładanych na podmioty nieobjęte nimi. Wskazywałoby to, że prawo podatkowe nie realizuje w pełni zasady, w myśl

⁹⁸ Wyr. TK z 17.1.2001 r., K 5/00, OTK 2001, Nr 1, poz. 2.

⁹⁹ *J. Szołno-Koguc*, Polski system podatkowy w kontekście wybranych zasad podatkowych – kilka uwag krytycznych, w: *W. Miemiec* (red.), Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Wrocław 2009, s. 429.

¹⁰⁰ *T. Dębowska-Romanowska*, Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji, w: *Ex in iuria non oritur ius*, Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s. 207–228.

¹⁰¹ *B. Brzeziński*, Prawo podatkowe, s. 153.

której każdy ma świadczyć na rzecz dobra ogólnego¹⁰². Ulgi i zwolnienia podatkowe dowodzą odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania, z zastrzeżeniem, iż wynikając z wymogów poprawności rozkładu ciężaru podatkowego stanowią element zasady zdolności płatniczej korygującej postulaty zasady powszechności opodatkowania¹⁰³.

Z odmiennego założenia wychodzi R. Mastalski twierdząc, że ulgi oraz zwolnienia podatkowe nie stoją w sprzeczności wobec powszechności opodatkowania, ponieważ należy łączyć ją raczej z ustaleniem należytej miary, respektującej możliwość poniesienia obciążeń fiskalnych przez konkretnego podatnika¹⁰⁴. Pewne kategorie podmiotów, z uwagi na swoje uwarunkowania, wymagają wyłączenia z obowiązku poniesienia podatku, przez wzgląd na konstytucyjne kryteria sprawiedliwości społecznej, równości wobec prawa (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), czy też nienaruszalności godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP), zobowiązujących ustawodawcę podatkowego do opracowania rozwiązań, pełniących funkcję korekcyjną w sytuacji, gdy podatnik nie jest w stanie ponieść ciężarów podatkowych¹⁰⁵. Orzecznictwo trybunalskie wskazuje, że swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie może pozostawać bezwzględna, gdyż działania powinny być motywowane osiągnięciem istotnych założeń z punktu widzenia społeczno-gospodarczego, kluczowych dla realizacji wartości chronionych konstytucyjnie¹⁰⁶, co nakazuje dopuścić możliwość niejednolitego postępowania względem stanów faktycznych podatkowo odmiennych¹⁰⁷. Powszechność opodatkowania jest naruszona w sytuacji, kiedy prawodawca stosuje miarę opodatkowania, niespektującą zdolności poniesienia obciążeń fiskalnych przez konkretnego podatnika.

3. Zasada równości (równomierności) opodatkowania

Zgodnie z zasadą równości (równomierności) opodatkowania, porównywalne sytuacje ekonomiczno-prawne muszą wywoływać nieodmierne skutki na płaszczyźnie podatkowej, a ewentualne kryteria niejednolitego traktowania

¹⁰² J. Gluchowski, Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne, w: J. Muiżel (red.), System podatków: Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy, Warszawa 1999, s. 39.

¹⁰³ W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 78–80.

¹⁰⁴ R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 35.

¹⁰⁵ J. Orłowski, Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia, Studia Prawnoustrojowe 2013, Nr 22, s. 87.

¹⁰⁶ Wyr. TK z 3.11.1998 r., K 12/98, OTK 1998, Nr 6, poz. 98.

¹⁰⁷ A. Gomulowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003, s. 20.

podatników znajdować uzasadnienie aksjologiczne¹⁰⁸. Wskazane pojmowanie omawianej zasady wyraźnie koresponduje z art. 32 Konstytucji RP, który, traktując o równości, zapewnia każdemu prawo do sprawiedliwego traktowania przez władze publiczne, zakazując dyskryminacji z jakiegokolwiek przyczyny¹⁰⁹. Trybunał Konstytucyjny precyzuje, że: „realizacja konstytucyjnych zasad równości oraz sprawiedliwości społecznej nie oznacza konieczności przyznawania wszystkim kategoriom obywateli (grupom podmiotów) jednakowych praw i jednakowych obowiązków”¹¹⁰. W literaturze z zakresu prawa podatkowego postuluje się konieczność tożsamego podejścia prawodawcy do poszczególnych kategorii podmiotów, gdy u podstaw regulacji tkwi jednakowa lub zbliżona sytuacja faktyczna. W uzasadnionych przypadkach wskazane jest różnicowanie podejścia wobec odmiennych grup podatników w celu zagwarantowania faktycznej równości¹¹¹, na przykład gdy określona kategoria podmiotów nie będzie w stanie ponosić ciężarów fiskalnych na zasadach ogólnych. Wynika stąd, że zasada równości (równomierności) opodatkowania będzie realizowana najpełniej, gdy obowiązujące rozwiązania w sferze fiskalnej nie będą służyły preferencyjnemu traktowaniu określonej grupy podatników, ale przyczynią się do względnego zrównania poziomu życia ich adresatów z resztą społeczeństwa, czego przykład stanowi ulga rehabilitacyjna umożliwiającą odliczenie wydatków na cele związane z usprawnieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub tego, na którego utrzymaniu znajduje się niepełnosprawny.

Z. Ofiarski wyjaśnia, że nie należy kierować się formalną równością arytmetyczną, gdyż nie uwzględnia ona nierówności ekonomicznych¹¹². Bezwzględnie równe opodatkowanie, niebiorące pod uwagę zdolności poszczególnych grup do poniesienia ciężarów fiskalnych byłoby „odmiennym opodatkowaniem według ekonomicznej zdolności płatniczej”¹¹³, co stałoby w sprzeczności względem zasady ustanowionej w art. 32 Konstytucji RP. W celu uniknięcia opisanej sytuacji ustawodawca powinien posłużyć się specyficznym instrumentem fi-

¹⁰⁸ A. Gomułowicz, Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej, w: M. Zieliński (red.), W kręgu teoretycznych i praktycznych aspektów prawoznawstwa. Księga jubileuszowa prof. Bronisława Ziemianina, Szczecin 2005, s. 481.

¹⁰⁹ A. Krzywoń, Podatki i inne daniny w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011, s. 80.

¹¹⁰ Orzeczenie TK z 29.5.1996 r., K 22/95, OTK 1996, Nr 3, poz. 21.

¹¹¹ A. Gomułowicz, Zasada równości, s. 481.

¹¹² Z. Ofiarski, Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków, s. 110.

¹¹³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 333.

skalnym w postaci ulg oraz zwolnień podatkowych, aby choć częściowo zniwelować różnice między poszczególnymi grupami. Ich zastosowanie musi znajdować podstawę w celu konkretnej ustawy podatkowej, jak również odnosić się do wartości chronionych konstytucyjnie¹¹⁴. Kryteria różnicujące sytuację podatników muszą korespondować z zasadą wynikającą z art. 32 Konstytucji RP, a zatem nie mogą mieć charakteru dyskryminującego, ale powinny bazować na zamierzeniach wynikających z ustawy, przesłance interesu publicznego, racjonalności czy zasadności¹¹⁵. Jak twierdzi A. Gomułowicz, przedmiotem dyskusji mogą pozostawać wyznaczniki, w oparciu o które wskazuje się przynależność podmiotów do tej samej grupy, przez wzgląd na zaistnienie cechy racjonalizującej jej wyodrębnienie. Właściwym byłoby, gdyby odwoływała się ona do systemu wartości chronionych konstytucyjnie, jednak należy zaznaczyć, że również w tym przypadku może uwidocznić się trudność wynikająca z niejednolitego sposobu ich rozumienia¹¹⁶.

4. Zasada zdolności płatniczej

Zasada zdolności płatniczej stanowi urzeczywistnienie zasady równości podatkowej, zgodnie z którą na prawodawcy ciąży powinność rozłożenia ciężaru podatkowego w sposób odpowiadający możliwości poniesienia przez podatnika¹¹⁷. B. Brzeziński wyjaśnia, iż konkretyzuje ją ona w perspektywie właściwego formowania ciężarów podatkowych, gdyż przedmiot opodatkowania łączy się z określeniem sytuacji prawnej lub faktycznej, z którą związane jest powstanie obowiązku podatkowego¹¹⁸. W literaturze funkcjonują określenia odnoszące się do omawianej reguły, na przykład „zdolność podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku”, „wytrzymałość podatkowa” czy „zdolność ekonomiczna”¹¹⁹, które dobrze oddają jej ogólne znaczenie, sprowadzające się do konieczności powiązania ciężaru fiskalnego z indywidualnym poziomem moż-

¹¹⁴ Wyr. TK z 17.1.2001 r., K 5/00, OTK 2001, Nr 1, poz. 2.

¹¹⁵ M. Witkowska, Zasada równości w stosunkach pracy na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2011, Nr 1, s. 207–211; J. Trzeciński, Wstęp, w: L. Garlicki, J. Trzeciński (red.), Zasada równości w orzecznictwie, s. 3.

¹¹⁶ A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie, s. 31.

¹¹⁷ A. Nita, Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 24–25.

¹¹⁸ B. Brzeziński, Podstawowe pojęcia ordynacji podatkowej, w: B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999, s. 72–77.

¹¹⁹ A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości, s. 36.

liwości poniesienia przez podatnika¹²⁰, pozostając w ścisłym związku z zaspokojeniem indywidualnych potrzeb, których realizacja warunkuje „możność poniesienia świadczeń na rzecz potrzeb publicznych bez stosowania oporu podatkowego”¹²¹. W doktrynie dominuje pogląd wskazujący, że opodatkowanie powinno być tak skonstruowane, aby nie doprowadzało do degradacji majątkowej podatników¹²², co oznacza nakaz preferencyjnego traktowania osób, które przez wzgląd na obiektywny, niedający się pominąć czynnik, mają ograniczoną lub są pozbawieni możliwości zarobkowania, ponosząc przy tym stałe koszty będące następstwem stanu zdrowia, a ewentualna konieczność zapłaty daniny na warunkach ogólnych mogłaby pozbawić ich środków umożliwiających zabezpieczenie minimum egzystencjalnego. Wskazana sytuacja dotyczy chociażby pacjentów korzystających z opieki medyczno-społecznej, rehabilitacji czy nieuleczalnie chorych.

Realizacja omawianego postulatu powinna dokonywać się głównie przez pryzmat ekonomicznych konsekwencji zastosowanych rozwiązań, a jej użycie w odwołaniu do innych wartości należy traktować jako bezwzględny wyjątek. Zdolność płatnicza, będąc wypadkową sposobu powstawiania oraz użytkowania dochodu, wymaga, aby system podatkowy był wewnętrznie zróżnicowany i zindywidualizowany, uwzględniając nie tylko wielkość dochodów, ale przede wszystkim sytuację gospodarczą, rodzinną czy osobistą podatnika¹²³. Pogląd znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie TK, w ocenie którego państwo nie może nałożyć na podatnika ciężaru, którego nie byłby w stanie udźwignąć¹²⁴.

§ 4. Polityka podatkowa w zakresie ochrony zdrowia

I. Polityka podatkowa a polityka zdrowotna

Wytyczne adresowane względem władz publicznych, będące konsekwencją postanowień art. 68 ustawy zasadniczej, jak również przepisów uszczegóławiających jego treść lub wspierających realizację istotnej wartości, jaką jest ochrona zdrowia, wymuszają opracowanie i wdrożenie mechanizmów w ramach przy-

¹²⁰ I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, Ius Novum 2015, Nr 1, s. 106.

¹²¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości*, s. 36.

¹²² A. Gomułowicz, J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 108.

¹²³ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 45.

¹²⁴ Wyr. TK z 6.3.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, Nr 2, poz. 13.

jętej polityki zdrowotnej, która zgodnie z definicją WHO „odnosi się do decyzji, planów i działań, podejmowanych w zamiarze osiągnięcia konkretnych celów opieki zdrowotnej w społeczeństwie¹²⁵”. Z uwagi na wielkość nakładów ponoszonych na utrzymanie publicznego systemu ochrony zdrowia, politykę zdrowotną należy uznać za jedną z zasadniczych form aktywności współczesnego państwa¹²⁶, której istotą jest zorganizowanie działań władz publicznych, służących ochronie, poprawie i utrzymaniu zdrowia obywateli, jak również kreowanie warunków zabezpieczających dobrostan członków danej populacji¹²⁷, na co składać powinien się zespół skoordynowanych decyzji, zapadających na poziomie krajowym lub zdecentralizowanych, również w aspekcie finansowania ochrony zdrowia, determinujących sposób, w jaki wskazane usługi są realizowane¹²⁸. Osiągnięciu pożądanego stanu mają służyć działania podejmowane przy wsparciu i z inicjatywy rządzących, polegające między innymi na promocji postaw prozdrowotnych, poprawie aktualnych warunków życia, wzmocnieniu ochrony praw pacjenta, likwidacji barier w dostępie do opieki zdrowotnej czy pomocy osobom opiekującym się przewlekle chorymi lub niepełnosprawnymi¹²⁹. Podstawową funkcją omawianej polityki jest wykreowanie mechanizmów prawnych, które umożliwią zaspokojenie podstawowych potrzeb w zakresie ochrony zdrowia, jak również należyte funkcjonowanie i trwałość systemu opieki zdrowotnej. Nie ulega wątpliwości, że w obecnych warunkach społeczno-gospodarczych cele polityki zdrowotnej będą osiąganе głównie przez publiczny system ochrony zdrowia, finansowany w większości z budżetu państwa¹³⁰.

Wydawać by się mogło, że wpływ polityki podatkowej na politykę zdrowotną jest wyłącznie pośredni i wynika z faktu, iż stanowiąc część polityki fiskalnej¹³¹, określanej w doktrynie jako selekcja źródeł oraz metod gromadze-

¹²⁵ World Health Organization, „Health Policy”, w: Health Topics, https://www.who.int/topics/health_policy/en/ (dostęp: 1.12.2025 r.).

¹²⁶ W.C. Włodarczyk, Wprowadzenie do polityki zdrowotnej, Warszawa 2010, s. 15.

¹²⁷ Z. Woźniak, W stronę zdrowia społeczności – socjologiczny kontekst nowej polityki zdrowotnej, Ruch prawniczy, socjologiczny i ekonomiczny 2004, Nr 2, s. 181.

¹²⁸ K. Hardee, The Policy Dimensions of Scaling Up Health Initiatives, Waszyngton 2012, s. 1.

¹²⁹ M. Gujski, Zdrowie priorytetem politycznym państwa – analiza i rekomendacje, s. 12.

¹³⁰ C. Lu, M.T. Schneider, P. Gubbins, K. Leach-Kemon, D. Jamison, C.J. Murray, Public financing of health in developing countries: A cross-national systematic analysis, The Lancet 2010, s. 1375–1387.

¹³¹ H. Wnorowski, Polityka podatkowa jako element polityki ekonomicznej rządu (ze szczególnym uwzględnieniem polityki akcyzowej), w: J. Sikorski (red.), Podatki a polityka fiskalna państwa, Białystok 2002, s. 299.

nia dochodów związków publicznoprawnych, jak również kierunków realizacji wydatków publicznych dla osiągnięcia celów społecznych i gospodarczych, ustalonych przez odpowiednie organy publiczne¹³², będzie służyć gromadzeniu środków, które mogą zostać spożytkowane na działania związane z ochroną zdrowia. W piśmiennictwie dostrzega się natomiast, iż polityka podatkowa stanowi szerszą działalność zmierzającą również do urzeczywistnienia określonych celów społecznych oraz gospodarczych, wykorzystując dla ich realizacji odpowiednie instrumenty podatkowe¹³³. W zakresie, w jakim polityka podatkowa wspiera wypracowanie pożądaných rezultatów w tych obszarach, pełni ona rolę tzw. polityki narzędziowej, a zatem ustawodawca podatkowy, opracowując rozwiązania nakierowane na osiągnięcie określonych efektów, na przykład służących ochronie, poprawie, utrzymaniu zdrowia obywateli, wykorzystując w tym celu rozwiązania podatkowe, nie realizuje autonomicznych dążeń¹³⁴, ale jedynie wspiera dążenia wyznaczone przez politykę zdrowotną. A. Barteczek stoi na stanowisku, iż istota polityki podatkowej sprowadza się do oddziaływania, za pomocą odpowiednich narzędzi podatkowych, na postępowanie innych podmiotów (obywateli, układów gospodarczych)¹³⁵, a zatem system podatkowy powinien być konstruowany w sposób rozważny, gdyż opodatkowanie, oddziałując na wiele procesów ekonomicznych¹³⁶ wymaga, aby selekcja tworzących go danin publicznych oraz ich elementów konstrukcyjnych uwzględniała szerokie spektrum rezultatów, które mogą zostać osiągnięte w wyniku ich zastosowania, ponieważ ewentualne skutki niewłaściwego doboru, chociażby w odniesieniu do adresatów preferencji, mogą okazać się trudne do usunięcia¹³⁷. M. Bouvier wyraża pogląd, że polityka podatkowa musi uwzględniać oddziaływanie czynników zewnętrznych, takich jak zmienność współczesnych społeczeństw, długotrwałość administracyjnych czy politycznych procedur decyzyjnych, gdyż ewentualne wydłużenie okresu, w którym rezultaty prowadzonej polityki podatkowej zaczną być realnie odczuwalne,

¹³² Z. Federowicz, *Polityka fiskalna*, Poznań 1998, s. 7.

¹³³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 79.

¹³⁴ D. Kassel, H.J. Thieme, *Stabilitätspolitik*, Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Monachium 2003, s. 385–390.

¹³⁵ A. Barteczek, *Instrumenty podatkowe w polityce gospodarczej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, Nr 272, s. 10.

¹³⁶ OECD, *Challenges for tax Policy in OECD countries*, OECD Economic Outlook 2001, Nr 69, s. 169.

¹³⁷ J. Alt, I. Preston, L. Sibiet, *The Political Economy of Tax Policy*, w: J. Mirrlees i in. (red.), *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, New York 2010, s. 1214–1218, 1232, 1282.

może skutkować nieefektywnością podejmowanych działań¹³⁸. Wskazana właściwość polityki podatkowej sprawia, iż może ona być wykorzystywana posiłkowo dla osiągnięcia niektórych założeń z zakresu polityki zdrowotnej, która, stanowiąc jeden z obszarów polityki społecznej, a więc dziedziny działalności państwa odnoszącej się do problemu kształtowania warunków życia i pracy ludności oraz stosunków społecznych¹³⁹, wymaga podjęcia działań, wyznaczających pożądany sposób zachowania podatnika. Oznacza to, że opracowując rozwiązania w sferze podatkowej, należy mieć na uwadze wpływ na poszczególne grupy społeczne. Zdaniem *M.P. Devereuxa* koniecznym jest podkreślenie, iż powinna ona brać pod uwagę złożoność oddziaływania na szerokie grupy adresatów, zróżnicowanych z uwagi na poszczególne cechy (wiek, stopień zamożności, stan zdrowia, itp.), ponieważ nie można oczekiwać jednokowej reakcji na wprowadzone rozwiązania wynikające z realizowanej polityki podatkowej¹⁴⁰. Należy stwierdzić, iż zestawienie celów polityki społecznej, w części odnoszącej się do polityki zdrowotnej, a także podatkowej, wydaje się możliwe do przeprowadzenia z zastrzeżeniem, iż polityka ta wspierać będzie realizację postulatów polityki zdrowotnej jedynie w zakresie, w którym nie koliduje to z jej podstawową funkcją – gromadzeniem dochodów związku publicznoprawnego. Podatki mogą być zatem skutecznym instrumentem, wypełniającym zadania wynikające nie tylko z założeń polityki gospodarczej, ale też społecznej, co wymaga wypracowania zgodnych, obliczonych na działania długookresowe, mechanizmów realizacji przyjętych celów, z zastrzeżeniem, że obie polityki opierają się na wspólnych założeniach aksjologicznych¹⁴¹. Jak zaznacza *U. Kalina-Prasznic*, takie określenie relacji między obiema politykami czyni z polityki podatkowej instrument realizujący funkcję regulacyjną i stymulacyjną (wywierając wpływ na decyzje podatników)¹⁴² w celu osiągnięcia określonych celów gospodarczych i społecznych.

¹³⁸ *M. Bouvier*, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000, s. 175.

¹³⁹ *G. Magnuszewska-Otulak*, Wybrane problemy polityki zdrowotnej w Polsce, Problemy Polityki Społecznej. Studia i dyskusje 2013, Nr 2, s. 87.

¹⁴⁰ *M.P. Devereux*, Wstęp, w: *M.P. Devereux* (red.), Efektywność polityki podatkowej, Warszawa 2007, s. 32.

¹⁴¹ *H. Izdebski*, Doktryny polityczno-prawne. Fundamenty współczesnych państw, Warszawa 2012, s. 352.

¹⁴² *U. Kalina-Prasznic*, Leksykon polityki gospodarczej, Kraków 2005, s. 177–178.

II. Zadania polityki podatkowej w odniesieniu do polityki zdrowotnej

Należyte rozumienie istoty polityki podatkowej wymaga kontekstowego odwołania do ogólnego znaczenia terminu „polityka”. *A. Horodecka* wskazuje, iż obejmuje ona trzy, wzajemnie powiązane, oddziałujące na siebie elementy: jej cele, środki ich realizacji, a także warunki, w których jest ona prowadzona, determinujące dobór dwóch, wymienionych wcześniej, komponentów¹⁴³. Należy stwierdzić, że charakter poszczególnych polityk może zależeć od wpływu, jaki wywiera na nią inny rodzaj polityki oraz tego czy nie stoi w sprzeczności z podstawowymi celami, dla realizacji których został podjęty określony rodzaj działań. Przykładowo, posłużenie się mechanizmami dostępnymi polityce podatkowej, dla wsparcia realizacji zadań z zakresu polityki zdrowotnej zależy od tego, w jakim obszarze wykorzystanie specyficznego instrumentu prawnego w postaci podatku może służyć urzeczywistnieniu konkretnych celów społecznych, jak również faktu czy ewentualne zastosowanie ich dla osiągnięcia dobra w sferze wykraczającej poza obszar polityki fiskalnej, obejmującej politykę podatkową, nie przekreśli realizacji jej podstawowej funkcji. Jeśli okazałoby się, że zastosowanie określonego rozwiązania w obszarze podatkowym nie prowadzi do osiągnięcia rzeczywistej korzyści na płaszczyźnie społecznej, a równocześnie spowoduje realne straty w sferze fiskalnej, które nie mogą zostać zrekompensowane w następstwie zaistnienia efektów tego działania, wówczas należałoby zaniechać jego stosowania.

W doktrynie wskazuje się, że wśród celów polityki podatkowej wyróżnić można te o charakterze fiskalnym oraz нефiskalnym, a więc politycznym, społecznym czy gospodarczym¹⁴⁴. W literaturze podkreśla się, że poszczególne dążenia polityki podatkowej wzajemnie na siebie oddziałują, co utrudnia osiągnięcie wewnętrznej spójności i harmonii w obszarze wszystkich racji decydujących o obrazie prowadzonej polityki podatkowej¹⁴⁵. *E. Ruśkowski* zaznacza, że intencje tkwiące u podstaw konkretnej polityki muszą mieć charakter realny, dający się osiągnąć w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej, a poszcze-

¹⁴³ *A. Horodecka*, Ewolucja celów polityki gospodarczej. Rola zmian otoczenia, Warszawa 2008, s. 161.

¹⁴⁴ *R. Dziemianowicz*, Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi, w: *S. Owsiak* (red.), Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu, Warszawa, 2011, s. 70.

¹⁴⁵ *A. Gomułowicz, D. Mączyński*, Podatki i prawo, s. 346.

gólne założenia nie mogą pozostawać względem siebie w oczywistej sprzeczności¹⁴⁶. Tak pojmowana polityka, realizowana przez władzę państwową, może mieć zróżnicowany charakter w zależności od narzędzi prawnych, którymi się posługuje. Wiodącą funkcją systemu podatkowego jest realizacja zadań fiskalnych, których treścią jest skumulowanie odpowiedniej liczby środków, aby możliwa była realizacja potrzeb związku publicznoprawnego. Pozostałe cele polityki podatkowej pozostają natomiast „oderwane” od potrzeb budżetowych państwa, koncentrując się na realizacji innych zadań. Jej zadania gospodarcze skupiają się na sferze „świadomego” oddziaływania na osiąganie zadań „poza cele fiskalne”, na przykład stymulowaniu zmian w strukturze gospodarczej¹⁴⁷. Cele społeczne ogniskują natomiast wokół takich zagadnień, jak udzielanie preferencji określonym grupom ludności lub formom działalności gospodarczej. Możliwość wykorzystania pozafiskalnego oddziaływania polityki podatkowej, jak uzasadnia S. Dolata, wynika z faktu, iż nie stanowi ona wyodrębnionego, odseparowanego od otoczenia systemu, lecz element „nadsystemu”, tzn. systemu (układu) społeczno-gospodarczego, natomiast ewolucja celów i zadań państwa wymaga dostosowania instrumentów ich realizacji do zmieniających się wymogów rzeczywistości¹⁴⁸. System podatkowy jest emanacją ustroju politycznego oraz społeczno-gospodarczego, a nie zamkniętym, niezależnym od czynników zewnętrznych systemem¹⁴⁹. Odmienny pogląd reprezentuje E. Hławacz-Pajdowska, wyrażając krytyczne stanowisko względem wykorzystywania polityki podatkowej dla osiągania celów, wyznaczonych innym rodzajom polityk, wskazując, że podstawowym zadaniem, szeroko pojmowanej polityki fiskalnej, jest gromadzenie środków finansowych dla budżetu związku publicznoprawnego, a realizacja odmiennych zadań oznacza nieuprawnione wykonywanie funkcji, przypisanych na przykład polityce społecznej (zdrowotnej), upatrując przyczyn w chęci zawoalowania nadmiernego fiskalizmu¹⁵⁰. Z przekonaniem tym można polemizować, ponieważ polityka podatkowa, w kontekście wypełniania innych niż typowo fiskalne celów, ma

¹⁴⁶ E. Ruśkowski, Publiczna polityka finansowa, w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 154.

¹⁴⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków*, Poznań 2000, s. 176.

¹⁴⁸ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie finansowym*, Warszawa 2013, s. 27–28.

¹⁴⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 1989, Nr 3, s. 56.

¹⁵⁰ E. Hławacz-Pajdowska, *Podatki a kwestie społeczne*, w: J. Sikorski (red.), *Reforma systemu podatkowego w Polsce*, Białystok 2003, s. 116.

charakter wyłącznie uzupełniający względem pozostałych polityk, nie wyznaczając w sposób autonomiczny dążeń z nich wynikających, a jej charakter umotywowany będzie zazwyczaj koniecznością zapewnienia wsparcia wybranym grupom podatników, w sposób niewymagający bezpośrednich transferów budżetowych na ich rzecz.

B. Brzeziński, traktując o celach polityki podatkowej, postuluje wyróżnienie dwóch rodzajów – wewnętrznej oraz zewnętrznej. Z uwagi na fakt, iż naczelną funkcją polityki podatkowej jest realizacja założeń fiskalnych, polegająca na zasileniu budżetu państwa albo jednostek samorządu terytorialnego środkami finansowymi w sytuacji, gdy istotą podejmowanych działań jest optymalizacja systemu podatkowego, polegająca na redukcji kosztów jego funkcjonowania czy też ograniczeniu możliwości unikania albo uchylania się od opodatkowania, właściwym jest mówienie o „wewnętrznych celach polityki podatkowej”¹⁵¹. Natomiast gdy w ramach tej polityki realizowane są odmienne cele niż związane ściśle z gromadzeniem środków budżetowych, mamy do czynienia z „celami zewnętrznymi polityki podatkowej”, a zatem wiążącymi się z rezultatami, które ciężary fiskalne mogą powodować w obszarze społecznym (np. stwarzając zachęty dla ofiarności na godziwe cele ponadindywidualne lub tworząc regulacje podatkowe, przewidujące ulgi odnoszące się do osób niepełnosprawnych), czy gospodarczym, choć i w nich zawiera się wielokrotnie cel społeczny, realizowany za pośrednictwem gospodarki (np. preferencje podatkowe, stymulujące rozwój działalności w określonych sektorach, czy stwarzające warunki do prowadzenia jej w mniejszych ośrodkach)¹⁵², ewentualnie fiskalnych, ale wyłącznie w zakresie, w którym oddziałują bezpośrednio na gospodarkę, gdyż poziom ciężarów fiskalnych zawsze znajduje przełożenie na tempo wzrostu gospodarczego¹⁵³.

Instrumenty podatkowe muszą korelować z założeniami ogólnospołecznymi, a zatem powinny respektować podstawowe wartości konstytucyjne, w tym odnoszące się do problemów związanych z ochroną zdrowia¹⁵⁴. Wskazane działania, stanowiące zachęty do podejmowania określonego rodzaju ak-

¹⁵¹ B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 123.

¹⁵² B. Brzeziński, Prawo podatkowe, s. 211.

¹⁵³ P. Genschel, Tax Competition, and the Fiscal Viability of the Welfare State, MPIfG Working Paper 2001, Nr 1, <http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/pu/workpap/wp01-1/wp01-1.html> (dostęp: 3.12.2025 r.).

¹⁵⁴ Å. Gunnarson, Equity Trends in Taxation – with Examples from Swedish and New Zealand Tax Reform, w: Leif Mutén i in., International Studies in Taxation, Law and Economics, Londyn-Haga-Boston 1999, s. 141.

tywności, wpisując się we wzorec środków interwencjonizmu państwowego, które *M. Bouvier* określa mianem „woluntarystycznej polityki zachęt podatkowych”¹⁵⁵, mających postać zmiany presji podatkowej, której zwiększenie lub zmniejszenie może być narzędziem zmiany zachowań podmiotów uczestniczących w życiu gospodarczym, jak również związanej ze stosowaniem ulg i zwolnień podatkowych, koncepcji „wydatku podatkowego”, która zwalniając pewne działy gospodarki spod opodatkowania lub znacznie je redukując, stanowi narzędzie zachęt, a więc przejaw polityki interwencjonizmu państwowego¹⁵⁶.

Z powyższego wynika, że cele polityki podatkowej nierozzerwalnie wiążą się z funkcjami podatków (systemu podatkowego), które zostaną szczegółowo omówione w późniejszej części niniejszego rozdziału. Zadania fiskalne znajdują odzwierciedlenie w funkcji fiskalnej opodatkowania, a cele ekonomiczne czy społeczne możliwe są do osiągnięcia przez właściwe wykorzystanie niefiskalnej roli ciężarów podatkowych. Wydaje się, że charakter polityki podatkowej pozostaje zróżnicowany w zależności od rodzaju celów przez nią realizowanych. W sytuacji skoncentrowania na osiągnięciu założeń fiskalnych ustawodawca podatkowy pozostaje stosunkowo niezależny od oddziaływania innych niż podatkowa polityk. Natomiast, gdy polityka podatkowa wypełnia również zadania ekonomiczne, społeczne czy polityczne, należy stwierdzić, iż prawodawca nie realizuje celów autonomicznie przez siebie wyznaczonych, gdyż jego działania, dotyczące sfery fiskalnej, pełnią *de facto* funkcję uzupełniającą względem wytycznych wyznaczonych w związku z realizacją innych polityk. Przykładowo, ustawodawca prowadzący politykę podatkową polegającą na zastosowaniu korzystniejszych rozwiązań adresowanych względem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą związaną z realizacją usług medycznych, nie jest samodzielnym inicjatorem szerszej polityki w zakresie ochrony zdrowia, ale pełni wyłącznie rolę pomocniczą, komprymując podstawowy cel swojej działalności (gromadzenie wpływów podatkowych) na rzecz realizacji założeń, które zostały narzucone mu w związku z ochroną wartości, znajdujące źródło wyrażnie poza sferą prawa podatkowego.

¹⁵⁵ *M. Bouvier*, Wprowadzenie do prawa podatkowego, s. 178–179.

¹⁵⁶ *Ibidem*, s. 178–179.

III. Ocena skuteczności polityki podatkowej

Osobną kwestią pozostaje problem oceny skuteczności prowadzonej polityki podatkowej, gdyż z uwagi na wskazany wyżej podział na jej wewnętrzne i zewnętrzne zadania, recenzja działań składających się na jej realizację powinna być przeprowadzona na dwóch odrębnych płaszczyznach, ponieważ dopiero wówczas możliwym będzie zweryfikowanie czy działania ustawodawcy podatkowego, wprowadzającego określone rozwiązanie prawne, służą wypełnieniu celu fiskalnego, czy istotniejsze jest dla niego zrealizowanie założeń wynikających z niefiskalnych zadań polityki podatkowej. Ocena ta powinna być dokonywana przez pryzmat:

- 1) wpływu przyjętych rozwiązań na skuteczność systemu podatkowego jako pewnej całości, z uwzględnieniem roli poszczególnych podatków;
- 2) funkcji i znaczenia instytucji prawno-podatkowych, zarówno w wymiarze jednostkowym, jak i z perspektywy określonej grupy przepisów prawa podatkowego, związanych z ochroną konkretnej wartości.

Pierwsze z zaproponowanych kryteriów odnosi się do tzw. wewnętrznych celów polityki podatkowej, a zatem wiąże się z fiskalnym aspektem opodatkowania. Oceniając skuteczność pod kątem systemu podatkowego jako całości obejmującej wszystkie, aktualnie obowiązujące ciężary fiskalne, jej pozytywna bądź negatywna weryfikacja zależeć będzie w zdecydowanym stopniu od łącznych wpływów budżetowych zapewnianych przez daniny publiczne, jak również określeniu fiskalnego znaczenia poszczególnych ich rodzajów, co może doprowadzić chociażby do rezygnacji z obciążeń o niskiej wydajności fiskalnej. W ocenie tej na ogół pominięte zostanie pozafiskalne oddziaływanie podatków lub też nie będzie ono w stanie wpłynąć na ogólną opinię na temat systemu podatkowego. Sytuacja kształtuje się podobnie w przypadku spojrzenia na politykę podatkową przez pryzmat skuteczności poszczególnych ciężarów fiskalnych, gdzie weryfikacja znaczenia konkretnej daniny skupiać będzie się głównie na wielkości wpływów, które z jej tytułu uzyskuje związek publiczno-prawny oraz rozstrzygnięcia, czy koszty poboru podatku nie są nieproporcjonalnie wysokie względem przynoszonych zysków, a także czy prowadzona polityka podatkowa przeciwdziałała niepożądanym zjawiskom unikania i uchylania się od opodatkowania¹⁵⁷.

Jeżeli natomiast analiza funkcji i znaczenia poszczególnych instytucji prawno-podatkowych pozwala skonstatować, iż wypełniają one odmienne

¹⁵⁷ P. Gaudamet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 525.

cele niż służące zapewnieniu wpływów do budżetu związku publicznoprawnego, wówczas ocena skuteczności wspomnianego aspektu polityki podatkowej musi mieć miejsce w oderwaniu od innych kryteriów niż typowo fiskalne. Przykładowo, elementy konstrukcji prawnej podatku, jak ulgi albo zwolnienia podatkowe, z natury zmniejszające fiskalne znaczenie daniny, wymagają weryfikacji swojej skuteczności pod kątem tego, czy służą realizacji celu, jakim jest ochrona wartości, które znajdują źródło poza obszarem prawa podatkowego. Dlatego też powinna ona zostać dokonana przez wpływ konkretnego rozwiązania w sferze podatkowej, w zestawieniu z innymi przepisami dotyczącymi ciężarów fiskalnych, które odnoszą się do tożsamego obszaru aktywności ludzkiej, objętego oddziaływaniem tego aspektu polityki podatkowej, na przykład ochrony zdrowia czy rodziny. Ocena pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, wprowadzającego chociażby zwolnienie podatkowe dla określonego rodzaju usług medycznych, będzie dokładniejsza, jeżeli przeprowadzimy analizę zbioru przepisów różnych ustaw podatkowych, tworzących wspólny mechanizm, wspierający realizację polityki zdrowotnej.

Należy wskazać, jakimi cechami powinny charakteryzować się instrumenty prawno-podatkowe, które mogą zostać wykorzystane w ramach prowadzonej polityki podatkowej, aby mogła ona skutecznie wesprzeć realizację zdrowotnego aspektu polityki społecznej, z zastrzeżeniem, że pełniejsza analiza rozwiązań prawnych, obowiązujących w tym zakresie, będzie przedmiotem badań w kolejnych rozdziałach niniejszej rozprawy.

Przyjmując założenie, że podstawową funkcją polityki podatkowej zawsze pozostaje funkcja fiskalna, należy stwierdzić, iż realizacja jej pozafiskalnej roli, może mieć miejsce, gdy rezygnacja z części wpływów z danego podatku będzie mogła zostać zrekompensowana osiągnięciem alternatywnej korzyści, w obrębie szeroko rozumianej polityki gospodarczej, na przykład gdy zmniejszenie wpływów budżetowych w związku z funkcjonowaniem ulgi podatkowej implikować będzie ograniczenie wydatków ponoszonych przez związek publicznoprawny, chociażby w związku z koniecznością finansowania publicznego systemu ochrony zdrowia czy transferów społecznych. Instrumenty polityki podatkowej powinny być zharmonizowane z założeniami polityki zdrowotnej, jak również traktowane wyłącznie jako pośrednie, uzupełniające narzędzie jej realizacji, a cele, których osiągnięcie mają wspierać, muszą być czytelne i stabilne. Niedopuszczalnym byłoby traktowanie ich jako samodzielnego elementu służącego polityce zdrowotnej.

Konstrukcje podatkowe, sprzyjające założeniom polityki zdrowotnej, podzielić można na dwie kategorie. Z jednej strony są to rozwiązania stanowiące

istotne wsparcie tej polityki, ale nieodnoszące się do niej wprost, gdyż nie zostały wprowadzone z myślą o realizacji wskazanego aspektu polityki społecznej, niemniej ujawniające szczególną właściwość w odniesieniu do kwestii związanych ze sferą zdrowotną. Z drugiej strony, można wyróżnić grupę rozwiązań, której bezpośrednim celem jest wsparcie ochrony zdrowia (np. zwolnienie usług z zakresu opieki medycznej z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ulgę rehabilitacyjną w podatku dochodowym od osób fizycznych).

Wykorzystanie właściwości polityki podatkowej dla urzeczywistnienia celów z zakresu polityki zdrowotnej, powinno odbywać się głównie przez posłużenie się stymulacyjną funkcji podatków, gdyż pozwala to jednocześnie silniej wpływać na kształt rynku usług medycznych, wzmacniając efektywność polityki zdrowotnej. Posługiwanie się elementami konstrukcji podatku, które bezpośrednio skutkują zmniejszeniem obciążenia fiskalnego, może mieć miejsce, gdy nie jest możliwym osiągnięcie dodatkowych korzyści, z punktu widzenia polityki zdrowotnej, przy zastosowaniu rozwiązań alternatywnych.

§ 5. Funkcje podatków w kontekście opodatkowania ochrony zdrowia

I. Pojęcie funkcji podatków

Zapewnienie skutecznej realizacji prawa do ochrony zdrowia, mającego źródło w postanowieniach art. 68 Konstytucji RP, jak również innych jej przepisach, znajdujących porównywalną podstawę aksjologiczną, wymaga przyjęcia właściwych założeń i strategii na płaszczyźnie obowiązującej polityki zdrowotnej, która dla urzeczywistnienia swoich dążeń wymusza odpowiednią koordynację w relacji z innymi obszarami aktywności państwa. Jednym z czynników wspierających jej skuteczność jest posłużenie się instrumentami dostępnymi polityce podatkowej, wyrazem czego może być wykorzystanie przymiotów funkcji podatków, czyniących z danin narzędzie realizacji założeń wykraczających poza ich typowe znaczenie, gdyż posiadając właściwości pozwalające kształtować zachowania adresatów, mogą stanowić mechanizm, za pomocą którego ustawodawca osiągnie cele wynikające z treści przyjętej polityki zdrowotnej, niekiedy niewykazujące bezpośredniego związku z finansowym aspektem działania publicznego systemu ochrony zdrowia.

Pojęcie „funkcje podatków”, określane w literaturze również mianem „funkcji systemu podatkowego”¹⁵⁸, można przedstawić jako posłużenie się instrumentami podatkowymi celem osiągnięcia założeń mających źródło poza jej podstawowym obszarem, na przykład na płaszczyźnie polityki zdrowotnej, co wynika z odpowiedniego wykorzystania funkcji podatków dających możliwość oddziaływania na podatników przez narzędzia fiskalne, orientując działania w kierunku oczekiwanym przez prawodawcę¹⁵⁹. W literaturze wskazuje się, że funkcje podatków mają charakter obiektywny, będący wypadkową społeczno-gospodarczego rozwoju, niemniej mogą być wykorzystywane w świadomej i celowej realizacji przyjętej polityki podatkowej, zmierzającej do urzeczywistnienia oczekiwanych zamierzeń¹⁶⁰, co wynika z faktu, iż zadania spełniane przez podatki mogą stanowić narzędzie służące przyjętej polityce podatkowej, a efekty osiągnięte przy ich zastosowaniu, będą miały charakter przewidywalny i zgodny z dążeniami ustawodawcy.

II. Rodzaje funkcji podatków

1. Uwagi ogólne

Funkcje podatków podlegają podziałowi na fiskalne oraz нефiskalne (pozafiskalne). Z uwagi na fakt, iż nadrzędnym celem występowania ciężarów podatkowych będzie zawsze pokrycie obciążeń publicznych¹⁶¹, podstawową rolą opodatkowania jest realizacja funkcji fiskalnej¹⁶². Kwestią dyskusyjną pozostaje zasadność wykorzystywania funkcji pozafiskalnych przez ustawodawcę. Zwolennicy teorii liberalnych postulują ograniczenie posługiwania się wspomnianymi właściwościami systemu podatkowego, twierdząc, że mechanizm rynkowy, w warunkach obowiązywania niskich, nieskomplikowanych danin, samoczynnie doprowadzi do wzrostu gospodarczego i osiągnięcia pozytywnych

¹⁵⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, s. 66.

¹⁵⁹ M. Sosnowski, *Spółeczny aspekt opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2015, Nr 209, s. 188–189.

¹⁶⁰ M. Gotowska, J. Kulawik, J. Pawłowska-Tysko, M. Podstawka, *Zmiana systemu podatkowego w rolnictwie*, Warszawa 2012, s. 17.

¹⁶¹ P.M. Gaudemet, J. Moliner, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 406.

¹⁶² R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie*, w: A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 434.

zjawisk w sferze społecznej¹⁶³. Sprowadzenie roli ciężarów fiskalnych wyłącznie do funkcji dochodowej, przy rezygnacji z wykorzystania нефiskalnych możliwości opodatkowania, stanowiłoby zwrot w kierunku koncepcji neutralności podatkowej. Przywołany pogląd ma źródło w wypracowanej przez tzw. szkołę liberalną, „koncepcji kontraktu społecznego”, opierającej się na założeniu, iż państwo nie może realizować innych celów niż te, które są zamiarami jednostek składających się na nie. Przyjmując, iż stanowi ono wyłącznie konieczność techniczną, podatek byłby ceną usług publicznych, a jego funkcja zostałaby zredukowana do roli narzędzia fiskalnego zorientowanego na gromadzenie dochodów¹⁶⁴. W rzeczywistości podatki, na co uwagę zwracał już A. Wagner, realizując funkcję fiskalną, wywołują określone konsekwencje natury нефiskalnej¹⁶⁵. Należy zaznaczyć, iż ich katalog wiąże się ściśle z postrzeganiem podatków z punktu widzenia gospodarki państwa, co powoduje, że może on ulegać stopniowym przeobrażeniom w zależności od charakteru przyjętej polityki interwencyjnej¹⁶⁶. W doktrynie dominuje stanowisko, iż do нефiskalnych zadań systemu podatkowego należy zakwalifikować funkcje: stymulacyjną, redystrybucyjną oraz informacyjną¹⁶⁷. Warto zaznaczyć, że w literaturze przedmiotu wskazuje się niekiedy na występowanie innych niż wymienione, pozafiskalnych funkcji opodatkowania, między innymi alokacyjnej, konfliktowej, kontrolnej, społecznej, socjalnej, informacyjno-kontrolnej¹⁶⁸ czy nawet harmonizacyjnej, występującej w prawie podatkowym UE w relacji do podatków pośrednich, sprowadzającej się do zagwarantowania prawidłowego, niezakłóconego funkcjonowania wspólnego rynku, a także realizacji celów UE w tym aspekcie¹⁶⁹. Wyodrębnienie to stanowi konsekwencję zawężenia zakresu zadań realizowanych przez wymienione wcześniej funkcje podstawowe. Przykładowo, wyróżniona przez część przedstawicieli literatury funkcja konfliktowa stanowi *de facto* rezultat zastosowania instrumentów negatywnych, składają-

¹⁶³ M. Jaszczyński, Funkcje podatków w gospodarce, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2017, Nr 25, s. 222.

¹⁶⁴ A. Gomułowicz, Zagadnienie neutralności systemu podatkowego, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1990, z. 2, s. 79–80.

¹⁶⁵ *Ibidem*, s. 81, za: A. Wagner, Finanzwissenschaft, Lipsk 1890, s. 49–50.

¹⁶⁶ C. Kosikowski, J. Matuszewski, Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszłość prawa finansowego, w: C. Kosikowski (red.), System prawa finansowego, t. 1, Teoria i nauka prawa finansowego, Warszawa 2010, s. 39–66.

¹⁶⁷ J. Gluchowski, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 16.

¹⁶⁸ M. Pietrewicz, Polityka fiskalna, s. 58.

¹⁶⁹ I. Andrzejewska-Czernek, Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej, Warszawa 2012, s. 28.

cych się na funkcję stymulacyjną¹⁷⁰, a zatem nie realizuje zadań, których nie można przypisać jednej z trzech podstawowych funkcji pozafiskalnych.

Zwolennicy teorii keynesowskich postulują, aby opodatkowanie wykorzystywane było jako niezbędne narzędzie interwencji państwa w gospodarkę¹⁷¹. W doktrynie wskazuje się, że czynnikiem usprawiedliwiającym zainteresowanie polityki podatkowej innymi aspektami niż funkcja dochodowa, jest przekonanie, że aktualny stan gospodarki, a zwłaszcza konieczność zaspokajania elementarnych potrzeb społecznych, wymaga aktywności ze strony ustawodawcy podatkowego. Wykorzystanie funkcji pozafiskalnych opodatkowania trzeba więc traktować jako wyraz ingerencji państwa w zachodzące procesy społeczno-gospodarcze. Między funkcją fiskalną a нефiskalnymi występują zauważalne związki, gdyż jak wskazuje Z. Ofiarski, prawidłowa realizacja zadań pozafiskalnych wymaga należytego wypełnienia fiskalnej roli podatku, ponieważ jedynie uprzednie zgromadzenie wystarczających zasobów finansowych i ich przemieszczenie w kierunku innych obszarów działalności, stwarza możliwość rezygnacji z pełnych obciążeń w odniesieniu do obszarów gospodarki, w przypadku których pobranie podatku w pełnej wysokości skutkowałoby nadwyrężeniem źródła opodatkowania¹⁷². Działaniem służącym realizacji tego celu jest chociażby właściwe ukształtowanie elementów konstrukcji podatku przez odpowiednie ustalenie stawek podatkowych, ulg i zwolnień podatkowych oraz zasad zapłaty daniny¹⁷³. Świadczy to o tym, że funkcja fiskalna oraz zbiór funkcji pozafiskalnych tworzą zestaw wzajemnie uzupełniających się komponentów, zapewniających efektywność systemu podatkowego. Realizując podstawowe zadania, umożliwiają nie tylko osiągnięcie celów przypisanych każdej z nich, ale jednocześnie oddziałują na pozostałe funkcje opodatkowania, zwiększając ich skuteczność. W rezultacie wpływ systemu podatkowego wykracza poza jego fundamentalne przeznaczenie, jakim jest gromadzenie wpływów budżetowych, czyniąc go narzędziem oddziaływania w obszarach pozornie niezwiązanych ze sferą podatkową. Z uwagi na tę właściwość, jednym ze środków realizacji nakazu ochrony zdrowia jest także posłużenie się elementami konstrukcji danin publicznych, aby wspierały one działania państwa w omawianym obszarze.

¹⁷⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe*, s. 136.

¹⁷¹ M. Jaszczyński, *Funkcje podatków w gospodarce*, s. 22.

¹⁷² Z. Ofiarski, *Ewolucja funkcji*, s. 101–102.

¹⁷³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, s. 66.

2. Funkcja fiskalna podatków

Funkcja fiskalna (dochodowa) stanowi główne zadanie podatku, służące realizacji podstawowej roli systemu podatkowego, jaką jest zapewnienie państwu oraz jednostkom samorządu terytorialnego środków niezbędnych do pokrycia wydatków publicznych¹⁷⁴. Swoją podstawę normatywną znajduje ona w art. 84 Konstytucji RP, który stanowi, iż: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Wraz z zapłatą daniny następuje definitywny przepływ środków między podatnikiem a związkiem publicznoprawnym¹⁷⁵. Stanowi ona pierwotne zadanie opodatkowania, gdyż wpływy podatkowe związku publicznoprawnego znacząco przewyższają osiągnięte z innych tytułów¹⁷⁶. Wydawać by się mogło, że z uwagi na ten fakt, funkcja fiskalna nie będzie należycie wykorzystana dla urzeczywistnienia celów z zakresu polityki zdrowotnej, oczywiście poza dostarczeniem środków, które władza publiczna będzie mogła spożytkować na to zadanie. Niemniej, nadrzędność celu fiskalnego nie stoi na przeszkodzie dla wykorzystania obciążeń fiskalnych również w realizacji zadań o charakterze społecznym, gospodarczym czy politycznym.

Uzasadnieniem tego założenia są rozwiązania podatkowe odnoszące się do aspektów związanych z ochroną zdrowia ludzkiego. Dokonując analizy treści niektórych ustaw, można dostrzec, że prawodawca niejednokrotnie decyduje się zrezygnować w znacznym zakresie z realizacji swojego podstawowego zadania na rzecz wsparcia prowadzonej przez państwo polityki w zakresie ochrony zdrowia. Nie urzeczywistnia on przyjętych przez siebie celów społecznych, ale jedynie wypełnia wytyczne, wyznaczone przez wartość chronioną konstytucyjnie – ochronę zdrowia i życia ludzkiego. Oparty na korzystnych fiskalnie rozwiązaniach, z punktu widzenia podatnika, sposób opodatkowania tego obszaru życia ludzkiego, chociaż prowadzi do zmniejszenia wpływów budżetowych, jednocześnie stanowi narzędzie, za pomocą którego państwo może realizować politykę w tym zakresie, wprowadzając szeroki zakres preferencji podatkowych dla usług związanych z tą sferą aktywności. *N. Gajl* postuluje, aby z uwagi na wskazaną zależność dokonywać analizy skutków funkcji fiskal-

¹⁷⁴ J. Gluchowski, Polskie prawo podatkowe, s. 18.

¹⁷⁵ L. Przymierska, Obciążenia podatkowe – uwarunkowania stymulacyjnego oddziaływania na podmioty gospodarujące w rolnictwie, w: J. Sikorski (red.), Podatki a polityka fiskalna państwa, Białystok 2002, s. 239–240.

¹⁷⁶ C.E. Bohanon, J.B. Horowitz, J.E. McClure, Saying Too Little, Too Late: Public Finance Textbooks and the Excess Burdens of Taxation, *Econ Journal Watch* 2014, Nr 11, s. 277–296.

nej nie tylko ze względu na realizację jej podstawowego zadania, ale przede wszystkim pod kątem konsekwencji, które wywołuje w perspektywie realizacji funkcji pozafiskalnych¹⁷⁷. Posłużenie się przez prawodawcę fiskalną rolą danin w celu osiągnięcia oczekiwanych rezultatów w zakresie ochrony zdrowia nie ogranicza się wyłącznie do biernej rezygnacji z ewentualnych przychodów budżetowych, ale może przyjąć postać odmienną, gdzie zwiększanie potencjalnych wpływów podatkowych, w związku z określonymi zachowaniami podatnika, oddziaływać będzie na sferę związaną z ochroną zdrowia. W tym przypadku koniecznym jest posiłkowe wykorzystanie właściwości funkcji stymulacyjnej opodatkowania (przedstawionej w dalszej części niniejszego podrozdziału) w wymiarze ograniczającym, na przykład w ramach podatku akcyzowego, którego jednym z celów jest redukcja, przez zastosowanie restrykcji fiskalnych, popytu na wybrane produkty uznawane za szkodliwe dla zdrowia, między innymi wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe¹⁷⁸.

Z perspektywy funkcji fiskalnej, służącej zapewnieniu niezbędnych środków do pokrycia wydatków publicznych, istotną kwestią pozostaje opodatkowanie podmiotów zależnych od związku publicznoprawnego, na przykład przedsiębiorstw państwowych. Mimo iż podmioty te są bytami odrębnymi pod względem prawno-organizacyjnym, w rzeczywistości mamy do czynienia z sytuacją, w której podatek pochodzący od podatników „państwowych” jest wnoszony do budżetu państwa/jednostki samorządu terytorialnego, a zatem w ostatecznym rozrachunku nie następuje realna zmiana właściciela zasobów pieniężnych¹⁷⁹. Problem ten znajduje konsekwencje w odniesieniu do opodatkowania ochrony zdrowia, w zdecydowanej większości realizowanej za pośrednictwem systemu finansowanego ze środków publicznych. Ustawodawca, decydując się na zastosowanie preferencyjnych rozwiązań podatkowych, ogranicza fiskalne znaczenie systemu podatkowego, co ma na celu zmniejszenie nadmiernych kosztów ponoszonych przez budżet państwa w postaci należności, które ostatecznie do niego wrócą. W sytuacji jednoczesnego rozwoju prywatnego rynku usług medycznych, niewykorzystanie w pełni funkcji fiskal-

¹⁷⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, w: E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*. Księga jubileuszowa profesora dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 25.

¹⁷⁸ R. Klimkowska, *Polityka fiskalna – jej wpływ na funkcjonowanie i rozwój rynku samochodów osobowych w Polsce w latach 1998–2008*, *Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej* w Tarnowie 2009, Nr 2, s. 221–231.

¹⁷⁹ J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, s. 18.

nej podatku, ułatwia dostęp do rynku komercyjnego określonym grupom podatników, co stanowi alternatywę dla bezpośrednich transferów budżetowych, gdyż państwo ponosi mniejsze koszty funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, kiedy część pacjentów korzysta z usług medycznych finansowanych ze środków prywatnych. Nie występuje tu zatem faza otrzymania, a następnie redystrybucji środków pieniężnych, lecz natychmiastowa ich konsumpcja. W konsekwencji, sposób opodatkowania tego rodzaju działalności gospodarczej realizuje tzw. interes publiczny rozumiany jako interes „państwa”¹⁸⁰.

3. Funkcje niefiskalne podatków

A. Uwagi ogólne

Poza funkcją fiskalną mamy do czynienia z grupą funkcji systemu podatkowego określanych zbiorczą nazwą funkcji niefiskalnych (pozafiskalnych)¹⁸¹. Nie ulega wątpliwości, że podatki ustanawiane są przede wszystkim w celu gromadzenia środków koniecznych dla pokrycia wydatków publicznych, ale fakt ich istnienia wywołuje określone skutki w sferze społecznej lub gospodarczej, gdyż podatek jest instrumentem dającym zbyt szerokie możliwości oddziaływania, aby ograniczyć jego wykorzystanie tylko do realizacji funkcji dochodowej¹⁸². Zaobserwować można, że ustawodawca podatkowy niejednokrotnie decyduje się na rozwiązania, których celem jest wykonanie zadań niefiskalnych, a motywacją podjęcia stają się względy inne niż finansowanie wydatków publicznych¹⁸³. W piśmiennictwie wskazuje się, iż nie można dowodzić istnienia niefiskalnego celu podatku wyłącznie przez fakt, że wywołuje ono jakiegokolwiek skutki w sferze społeczno-gospodarczej. Rozstrzygająca jest ocena czy prawodawca intencjonalnie przypisał im tę rolę, gdyż niefiskalne oddziaływanie podatku nie musi być tożsame z jego rzeczywistym celem. Kluczową kwestią pozostaje zbieżność z następstwem podatku, a zatem należy przyjąć, że daninami realizującymi funkcję niefiskalną są te, które wypełniają jednocześnie dwa zadania: dostarczają dochodów budżetowych oraz powodują pożądane zmiany

¹⁸⁰ A. Gomułowicz, Zagadnienie neutralności, s. 80–81.

¹⁸¹ B. Brzeziński, W. Matuszewski, Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu prawa podatkowego, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 538.

¹⁸² R. Mastalski, Prawo podatkowe a gospodarka, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2005, Nr 3, s. 6.

¹⁸³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 353–354.

w życiu społeczno-gospodarczym¹⁸⁴. W perspektywie wykorzystania narzędzi podatkowych dla realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia istotne pozostaje nie tylko dostarczenie wpływów budżetowych, ale przyczynienie do ograniczenia wydatków, które musiałyby ponieść związek publicznoprawny, w razie ich niezastosowania.

Cechą charakterystyczną funkcji pozafiskalnych jest odstąpienie od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania na rzecz metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, co prowadzi do przesunięcia w ich stronę decyzji, odnośnie do wyboru wielkości i kierunku wydatków¹⁸⁵, a zatem podejmują oni decyzje gospodarcze, uwzględniając wysokość ciężarów podatkowych. Preferencyjny sposób opodatkowania niektórych form działalności może skłaniać do podjęcia działań aprobowanych przez ustawodawcę. W sytuacji takiej należy stwierdzić, że podatek realizuje założoną dla siebie funkcję pozafiskalną¹⁸⁶. W praktyce ma relatywnie ograniczony zasięg oddziaływania, gdyż jak zauważa A. Gomułowicz, pozafiskalnym celom podatku przeciwstawiają się reakcje organizmu społeczno-gospodarczego, prowadzące do zniekształcenia celów zamierzonych przez politykę podatkową¹⁸⁷.

B. Funkcja stymulacyjna podatków

Wśród niefiskalnych zadań opodatkowania szczególne miejsce zajmuje funkcja stymulacyjna, określana także mianem bodźcowej, której rola polega na właściwym skonstruowaniu instrumentów podatkowych, aby możliwym było osiągnięcie efektów założonych przez ustawodawcę. Odpowiednio ukształtowane regulacje podatkowe mogą być narzędziem nakłonienia adresatów do przyjęcia pożądanego kierunku działania¹⁸⁸, służącego osiągnięciu oczekiwanych celów gospodarczych lub społecznych. System podatkowy może stanowić instrument oddziaływania na procesy gospodarcze, pobudzając określone rodzaje wytwórczości, wpływając na efektywność zarządzania czy stymulując wielkość i strukturę konsumpcji¹⁸⁹. J. Sokołowski twierdzi, iż emanacja

¹⁸⁴ A. Gomułowicz, Zagadnienie neutralności, s. 79–80.

¹⁸⁵ Z. Ofiarski, Ewolucja funkcji, s. 102.

¹⁸⁶ B. Brzeziński, Prawo podatkowe, s. 67.

¹⁸⁷ A. Gomułowicz, Zagadnienie neutralności, s. 83.

¹⁸⁸ A. Johansson, C. Heady, J. Arnold, B. Brys, L. Vartia, Tax and economic growth. Summary and main findings, s. 6–7, <https://www.oecd.org/mena/competitiveness/41997578.pdf> (dostęp: 11.12.2025 r.).

¹⁸⁹ T. Kowalewski, Szanse i zagrożenia opodatkowania szkół niepublicznych, w: J. Sikorski (red.), Reforma Systemu podatkowego w Polsce, Białystok 2003, s. 130–131; J. Gluchowski, Podatki ekologiczne, Warszawa 2002, s. 21.

ta może mieć charakter ogólny (nienakierowany na określony typ działalności, ograniczający się najczęściej do odpowiedniej konstrukcji podstawy opodatkowania) lub selektywny, dążący do rozwoju określonych form aktywności gospodarczej (preferencje fiskalne dla badań naukowych, ochrony zdrowia)¹⁹⁰. Znaczenie stymulacyjnej funkcji systemu podatkowego wynika z faktu, iż może stanowić instrument, z którym wiąże się zaistnienie oczekiwanych zmian, polegających na przeobrażeniu aktualnych stosunków społeczno-gospodarczych, powstrzymaniu lub ograniczeniu niepożądanych zjawisk albo utrwaleniu ich obecnego stanu¹⁹¹.

Mówiąc o bodźcowym oddziaływaniu podatków, należy wyodrębnić stymulację gospodarczą i pozagospodarczą. W doktrynie podkreśla się, że pierwsza z nich koncentruje się na oddziaływaniu na strukturę gospodarki, wpływając na kierunki lokalizacji działalności gospodarczej, jak również efektywność ekonomiczną realizowanych przedsięwzięć. Wynika stąd, że prawo w odniesieniu do niektórych rodzajów stosunków społecznych może odgrywać rolę elementu stabilizującego, a jednocześnie w wybranych obszarach, będzie czynnikiem dynamizującym¹⁹². W kontekście wykorzystania wspomnianej właściwości funkcji stymulacyjnej dla realizacji zadań z obszaru ochrony zdrowia należy zaznaczyć, iż jej wyrazem może być wykreowanie rozwiązań zachęcających osoby prowadzące działalność gospodarczą w tym zakresie do podejmowania jej na warunkach służących uzupełnieniu zadań realizowanych w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia (np. rozwiązania dotyczące opodatkowania niektórych zawodów medycznych w postaci karty podatkowej, ustanawiające szczególne warunki skorzystania z niej). Stymulacja pozagospodarcza ma na celu realizację roli protekcyjnej względem niektórych warstw ludności (np. osób niepełnosprawnych) albo szczególnych form działalności¹⁹³. Tym samym prawo podatkowe może pełnić rolę ochronną, nakłaniając do zachowań realizujących określone wartości, eliminując zachowania im zagrażające¹⁹⁴.

¹⁹⁰ J. Sokołowski, Zarządzanie przez podatki, Warszawa 1995, s. 24.

¹⁹¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 354.

¹⁹² Z. Ziemiński, Funkcje prawa, w: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński (red.), Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1994, s. 270.

¹⁹³ J. Głuchowski, J. Patyk, Zarys polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 20.

¹⁹⁴ L. Bielecki, Sankcje i preferencje w prawie podatkowym, a problematyka prawa podatkowego. Aspekty teoretyczno-prawne, w: B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym, Lublin 2015, s. 261.

Funkcja bodźcowa z jednej strony ma wymiar stymulacyjny, motywujący do podejmowania aprobowanych przez prawodawcę inicjatyw, z drugiej negatywny, ograniczający kierunek, dążący do zmniejszenia zainteresowania wybranymi formami działalności¹⁹⁵. Zauważyć należy, że ustawodawca konstruuje regulacje podatkowe, eksponując fakt stosowania pozytywnych, bodźcowych form oddziaływania przez obciążenia fiskalne, co ma stanowić sygnał, iż dąży do wsparcia tych rodzajów działalności gospodarczej, które w jego ocenie powinny się rozwijać¹⁹⁶. Stymulowanie przez instrumenty fiskalne sprowadza się do nakłonienia określonych podmiotów do wyboru aprobowanych kierunków i rodzajów działalności gospodarczej, co może nastąpić przez zmniejszenie obciążeń fiskalnych, na przykład w drodze preferencyjnych, obniżonych stawek podatkowych czy zastosowanie uproszczonych form opodatkowania¹⁹⁷. Korzystniejsze rozwiązania fiskalne mają za zadanie wpłynąć na wzrost efektywności gospodarowania, a tym samym rozwój wybranych gałęzi życia gospodarczego.

Ustawodawca, opracowując rozwiązania w sferze podatkowej mające realizować funkcję stymulacyjną, często decyduje się na zastosowanie konstrukcji parametryczno-ekonomicznych, wkomponowanych w budowę określonego podatku. Istotą rozwiązania jest opracowanie normy prawnej dającej podatnikowi możliwość podjęcia swobodnej decyzji odnośnie do podejmowanych działań, z równoczesnym zachęceniem do ukierunkowania aktywności tak, aby pozostawała zbieżna z interesem publicznym¹⁹⁸. Analizowane rozwiązanie ma szczególne znaczenie w kontekście zarządzania przez podatki w przypadku jednostek samorządu terytorialnego (gmin). Stymulacyjne oddziaływanie na podmioty zamieszkałe i gospodarujące na ich obszarze może być kluczowe dla pobudzenia rozwoju ekonomicznego, przede wszystkim zachęcenia do realizacji pozornie mniej opłacalnych, ale niezbędnych z punktu widzenia mieszkańców, rodzajów działalności¹⁹⁹. Prawodawca może nakłaniać do określonych zachowań, wyłącznie pośrednio wpływając na decyzje podatników. Jednak przyjęte rozwiązania nie muszą przynieść oczekiwanych następstw, jeżeli adresat normy podatkowej uzna, że zapłata podatku na zasadach ogólnych

¹⁹⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 354.

¹⁹⁶ A. Gomułowicz, Zagadnienie neutralności, s. 81.

¹⁹⁷ J. Gluchowski, Podatki ekologiczne, s. 21.

¹⁹⁸ N. Gajl, Teorie podatkowe, s. 108–109.

¹⁹⁹ D. Hałaburda, Funkcja stymulacyjna podatków lokalnych, a polityka podatkowa gmin, w: G. Michalczyk, I. Przychocka, J. Sikorski (red.), Wybrane problemy reformy systemu podatkowego, Białystok 2007, s. 72.

jest dla niego korzystniejsza od preferencyjnego rozwiązania w sferze fiskalnej, zwłaszcza gdy jednocześnie wiąże się ze spełnieniem dodatkowych warunków. W literaturze wskazuje się, iż aby funkcja stymulacyjna mogła być należycie realizowana, ciężary podatkowe powinny być odczuwalne przez podatnika, a zatem musi istnieć wyraźna różnica między wielkością podatku zapłaconego w związku z podejmowaniem aktywności objętych stymulacyjnym oddziaływaniem podatku, a tymi, których wspomniane rozwiązanie nie obejmuje²⁰⁰.

W kontekście opodatkowania usług medycznych funkcja bodźcowa odgrywa najdonioślejszą rolę, gdyż zgodnie z zasadą, iż o intencji ustawodawcy świadczy przyjęty z góry cel, można założyć, że jeśli łącznie występują dwa elementy: dopuszczenie ograniczenia dochodów budżetowych, które mogłyby zostać osiągnięte, gdyby preferencja nie funkcjonowała oraz rekompensata w postaci pożądanых zmian w życiu społeczno-gospodarczym²⁰¹, należy mówić o wystąpieniu stymulacyjnej funkcji daniny. Prawdopodobnie tę można dostrzec w kontekście regulacji, które odnoszą się do opodatkowania działalności, związanej ze świadczeniami z zakresu ochrony zdrowia w sytuacji, gdy ustawodawca wprowadza rozwiązania mające nakłonić podatników do podejmowania działań ułatwiających pacjentom dostęp do rynku usług medycznych, pobudzając wzrost jego potencjału i nakłaniając do działań przynoszących określone efekty społeczne²⁰². Ustawodawca, wykorzystując funkcję bodźcową opodatkowania, traktuje „ochronę zdrowia” jako wartość autoteliczną, będącą celem samym w sobie, który powinien podlegać ochronie, nawet kosztem ewentualnego zmniejszenia wpływów fiskalnych.

Funkcja stymulacyjna opodatkowania może przyjąć również kierunek ograniczający, skoncentrowany na zmniejszeniu zainteresowania określonymi rodzajami działań. W literaturze wskazuje się, że zabiegi te mogą mieć formę presji na zastosowanie mniej korzystnych podatkowo rozwiązań, w stosunku na przykład do tych rodzajów działalności gospodarczej, które charakteryzują się ponadprzeciętną rentownością²⁰³. W przypadku opodatkowania usług medycznych ograniczający kierunek funkcji stymulacyjnej ma również wymiar pozytywny, służący zabezpieczeniu interesów pacjentów, przez wzgląd na okoliczność, iż poza świadczeniami ściśle związanymi z procesem leczenia, dostępne są również te jedynie stwarzające wrażenie, że stanowią realną alterna-

²⁰⁰ *Ibidem*, s. 73.

²⁰¹ A. Gomulowicz, Zagadnienie neutralności, s. 80.

²⁰² W. Wyrzykowski, P. Kasprzak, Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków, Zarządzanie finansami i rachunkowość 2016, Nr 4, s. 19–20.

²⁰³ N. Gajl, Teorie podatkowe, s. 132.

tywę wobec usług zdrowotnych, co prowadzić może do rezygnacji przez część pacjentów z zastosowania form leczenia, które w ich przypadku byłyby rekomendowane. Dopóki usługi przypominające usługi zdrowotne nie stanowią bezpośredniego zagrożenia dla zdrowia i życia ludzkiego, możliwość oddziaływania prawodawcy na sposób ich wykonywania jest relatywnie niewielka. Efektywnym instrumentem ograniczającym ich zasięg mogą być działania podejmowane przez prawodawcę podatkowego, który wykorzystując ograniczającą funkcję systemu fiskalnego, na przykład nie obejmuje tych usług korzystniejszymi rozwiązaniami podatkowymi zarezerwowanymi dla świadczeń zdrowotnych, co przyczynia się do wzrostu cen, potencjalnie ograniczając dostępność. Preferencje podatkowe stanowią więc narzędzie oddziaływania przez ustawodawcę na kształt rynku usług medycznych.

C. Funkcja redystrybucyjna podatków

Funkcja redystrybucyjna podatków, nazywana rozdzielczą, odnosi się do ciężarów fiskalnych jako instrumentu wtórnego, powodującego odmienny podział dochodu narodowego względem tego, który nastąpił w wyniku działania mechanizmów rynkowych²⁰⁴. Jej istota sprowadza się do dokonywania przemieszczenia środków finansowych między poszczególnymi podatnikami a związkami publicznoprawnymi (państwem i jednostkami samorządu terytorialnego), w wyniku czego ma miejsce korekta dochodów podatników²⁰⁵. W efekcie redystrybucji pierwotnie wypracowanych dochodów możliwe staje się częściowe wyrównanie dysproporcji w tym zakresie²⁰⁶, co świadczy, iż wiąże się ona z konkretnymi celami społecznymi, mającymi wyraz w przeciwdziałaniu zbyt niemu rozwarstwieniu społecznemu. Przez realizację analizowanej funkcji podatków, następuje zwiększenie wielkości środków znajdujących się do dyspozycji niektórych uczestników redystrybucji, przy jednoczesnym zmniejszeniu funduszu nabywczego innych, co pozwala ukierunkować politykę, między innymi w zakresie ochrony rodzin, wsparcia chorych, samotnych, czy niepełnosprawnych²⁰⁷. Funkcja rozdzielcza podatków ściśle wiąże się z funkcją fiskalną²⁰⁸. W literaturze podkreśla się, że redystrybucyjna rola danin, wbrew nazwie, ogranicza się do dystrybucji dochodu narodowego, polegając

²⁰⁴ N. Gajl, *Modele zarządzania i finansowania przedsiębiorstw uspołecznionych. Studium porównawcze*, Warszawa 1986, s. 125–126.

²⁰⁵ R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena ich sprawności*, s. 436.

²⁰⁶ E. Hławacz-Pajdowska, *Podatki a kwestie społeczne*, s. 106.

²⁰⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe*, s. 199.

²⁰⁸ R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena ich sprawności*, s. 436.

na pobraniu określonej części zasobów na rzecz budżetu. Właściwa redystrybucja zgromadzonych zasobów ma miejsce dopiero w drodze wykonywania wydatków z budżetu, a zatem należałoby traktować ją jako element systemu budżetowego, nie natomiast podatkowego²⁰⁹.

W kontekście obszaru aktywności związanej z ochroną zdrowia omawiana funkcja ma podwójny wymiar. Po pierwsze, może przyjąć formę klasycznej redystrybucji, służącej ponownemu podziałowi części dochodu narodowego względem tego, który nastąpił w wyniku mechanizmów rynkowych, na przykład w postaci daniny solidarnościowej. Z drugiej strony, ograniczenie wykorzystania funkcji rozdzielczej, spowodowane zastosowaniem preferencji fiskalnych względem niektórych grup podatników (np. zwolnienia podatkowe, ulga rehabilitacyjna), przynosić będzie oczekiwane rezultaty z punktu widzenia społecznego. Istotą funkcji redystrybucyjnej jest dokonywanie przemieszczania środków finansowych między podatnikami, natomiast w tym przypadku zaniechanie tego działania zwiększa zasoby finansowe grup podatników wyodrębnionych przez wzgląd na cechę relewantną, na przykład stan zdrowia, co teoretycznie ułatwia skorzystanie ze świadczeń opieki medycznej przez osoby, które mają ograniczone możliwości zarobkowania.

D. Funkcja informacyjna podatków

Do katalogu нефiskalnych funkcji opodatkowania zalicza się także funkcję informacyjną, której znaczenie koncentruje się na dostarczaniu informacji o przebiegu procesów gospodarczych. Zmiany wielkości dochodów osiąganych z podatków, jak również ich wewnętrzna struktura, świadczą o występowaniu nieprawidłowości w sferze gospodarczej albo stanowią sygnał poprawy koniunktury. Pobór podatków może być źródłem informacji o zdarzeniach społecznych lub gospodarczych, zwłaszcza jeżeli wiąże się z nim konieczność realizacji dodatkowych obowiązków. Przekazy odnoszące się do zjawisk zachodzących na rynku, wynikające z realizacji informacyjnej roli ciężarów fiskalnych mają zazwyczaj charakter ogólny i nie pozwalają precyzyjnie określić przyczyn zmian, ale często stanowią przejaw wystąpienia niepożądanych okoliczności, wymagających reakcji ze strony państwa²¹⁰.

Funkcję informacyjną określa się w literaturze mianem informacyjno-kontrolnej²¹¹, a jej rola polega na weryfikacji prawidłowości działań podejmowa-

²⁰⁹ J. Sokołowski, Zarządzanie przez podatki, s. 24.

²¹⁰ *Ibidem*, s. 26.

²¹¹ W. Wójtowicz, Funkcje systemu podatkowego, w: W. Wójtowicz (red.), Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa, Bydgoszcz–Lublin 2005, s. 41–42.

nych przez podatnika. Analiza przeprowadzana jest w szczególności pod kątem legalności i rzetelności działania²¹². Funkcja, dostarczając informacji na temat zjawisk z zakresu sfery podatkowej, znajdujących odniesienie społeczne, pozwala zachować kontrolę nad podatnikiem, między innymi w kwestii prawidłowej realizacji obowiązków fiskalnych²¹³.

W kontekście ochrony zdrowia funkcja informacyjna dostarcza wiedzy na temat działania systemu ochrony zdrowia, zwłaszcza w sytuacji jednoczesnego funkcjonowania państwowego i prywatnego sektora usług medycznych, gdzie wzrost liczby świadczeń wykonywanych poza systemem publicznym, może stanowić sygnał o zaistniałych nieprawidłowościach, jak również pozwala ocenić zasadność dokonywania modyfikacji wielkości środków, przekazywanych na ten cel z budżetu państwa.

4. Ocena realizacji funkcji podatków z punktu widzenia związku publicznoprawnego

Należy stwierdzić, że charakter funkcji poszczególnych podatków jest zróżnicowany w zależności od punktu odniesienia, względem którego będzie analizowany. Teoretycznie ta sama funkcja podatku może mieć odmienny charakter, cel i skutek w zależności od okoliczności czy jest on rozpatrywany z perspektywy znaczenia dla państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Zdarza się, zwłaszcza w odniesieniu do podatków samorządowych, że dla gminy stymulacyjna rola ciężarów fiskalnych stanowi instrument wpływu na podmioty gospodarujące na jej terenie, a oddziaływanie za pośrednictwem preferencji podatkowych służy zachęceniu do świadczenia usług niezbędnych dla mieszkańców²¹⁴. Państwo posługuje się bodźcową rolą daniny również w celu eliminacji niepożądanych zjawisk, towarzyszących wykonywaniu określonej działalności. Przykładowo, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d PodLokU, przewidujący niższą stawkę podatku od nieruchomości dla „budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”, realizując stymulacyjną funkcję opodatkowania, stwarza zachętę do podejmowania działalności ważnej dla lokalnej społeczności. Z perspektywy państwa ta sama funkcja ma dodatkowo kierunek ograniczający, skoncentrowany na zmniejszeniu zainteresowania określonymi rodzajami działań, wyrazem czego jest

²¹² N. Gajl, *Teorie podatkowe*, s. 200.

²¹³ W. Wójtowicz, *Funkcje systemu podatkowego*, s. 41–42.

²¹⁴ D. Hałaburda, *Funkcja stymulacyjna podatków lokalnych*, s. 72.

objęcie wyższą stawką podatku od nieruchomości tych budynków lub ich części, gdzie nie będą realizowane świadczenia zdrowotne w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, a jedynie zabiegi przypominające je, na przykład o charakterze rekreacyjnym. W konsekwencji przedsiębiorcy, chcąc ponosić niższe ciężary podatkowe, muszą dostosować charakter działalności do oczekiwań ustawodawcy podatkowego.

Ten sam podatek może kłaść odmienny nacisk na realizację poszczególnych celów w zależności, czy jego ocena zostanie przeprowadzona z punktu widzenia UE, czy też państwa. *I. Andrzejewska-Czernek* wskazuje, że w kontekście podatków pośrednich należy mówić o funkcji harmonizacyjnej unijnego prawa podatkowego, która sprowadza się do zagwarantowania prawidłowego, niezakłóconego funkcjonowania wspólnego rynku, a także realizacji celów UE, co wynika z treści preambuł dyrektyw w zakresie prawa podatkowego, wskazujących to zadanie jako nadrzędny cel ich wprowadzenia²¹⁵. Dla przykładu, regulacje zawarte w Dyrektywie, koncentrują się z punktu widzenia UE, zasadniczo na harmonizacji prawa w tym zakresie, w poszczególnych państwach członkowskich. Realizacja innych funkcji podatków ma charakter uboczny, podporządkowany zadaniu głównemu. Jednocześnie krajowe regulacje dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług, będące wynikiem implementacji wspomnianej Dyrektywy, traktowane będą jako narzędzie realizacji odmiennych celów o wymiarze fiskalnym oraz нефiskalnym, w zakresie oczekiwanym przez ustawodawcę podatkowego.

§ 6. Ulgi i zwolnienia podatkowe w realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia

I. Uwagi ogólne

Omówione przepisy ustawy zasadniczej, stanowiące kryterium selekcji dążeń prawodawcy w analizowanej sferze, wymagają doboru skutecznych środków realizacji w postaci odpowiedniego wykorzystania funkcji systemu podatkowego, koncentrując się wokół możliwości oddziaływania na zachowanie podatników przez nakierowanie na uzyskanie pożądanych następstw z punktu widzenia prawodawcy, których zaistnienie może efektywnie wesprzeć reali-

²¹⁵ *I. Andrzejewska-Czernek*, Wykładnia prawa podatkowego, s. 28.

zając postulatów przyjętej polityki zdrowotnej. Ustawodawca powinien opracowywać rozwiązania otaczające szczególną ochroną osoby, które z uwagi na obiektywną, niedającą się przezwyciężyć przyczynę, znajdują się w trudniejszej sytuacji życiowej, względem reszty społeczeństwa²¹⁶. Instrumentem, który może ułatwić osiągnięcie wspomnianego zamierzenia, jest odpowiednie posłużenie się fakultatywnymi elementami konstrukcji podatku w postaci ulg, a także zwolnień, będących środkiem urzeczywistnienia szczególnej roli, jaką pełnią niefiskalne funkcje opodatkowania w realizacji zadań wykraczających poza podstawowy cel systemu podatkowego. W ramach niniejszego podrozdziału omówione zostaną ogólne cechy wskazanych elementów budowy daniny, które mogą mieć znaczenie dla realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia, z zastrzeżeniem, że analiza zastosowania poszczególnych przykładów będzie przedmiotem badań w dalszych częściach rozprawy.

II. Ulga i zwolnienie podatkowe jako forma preferencji podatkowej

W doktrynie wskazuje się, że preferencje fiskalne nieodłącznie wiążą się uprzywilejowaniem przez podatki poszczególnych grup podatników, czy też określonych typów działalności, w drodze redukcji nakładanych obciążeń²¹⁷. Normy prawa podatkowego, ustanawiając mechanizmy mające zabezpieczyć ich skuteczność, a więc realizację celów, do których dąży ustawodawca podatkowy, poza sankcjami negatywnymi muszą posłużyć się również tymi o charakterze pozytywnym, zakładającymi gratyfikację dla podatnika. Oznacza to wykreowanie sytuacji, gdzie postępowanie zgodne z normą przyniesie korzyść w postaci uprawnienia związanego z jej realizacją²¹⁸. Do sankcji pozytywnych zalicza się, na przykład ulgi i zwolnienia podatkowe. Każda preferencja stanowi dobrowolną rezygnację związku publicznoprawnego z należnych wpływów z części daniny, gdyż jej zastosowanie sprowadza się, w sposób nieunikniony, do redukcji obciążenia podatkowego w przypadkach wyznaczonych przez prawodawcę²¹⁹. Strata ponoszona w sferze fiskalnej jest rekompenso-

²¹⁶ OECD, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, OECD Tax Policy Studies 2006, Nr 13, s. 61.

²¹⁷ J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, Nr 294, s. 170.

²¹⁸ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, s. 119.

²¹⁹ B. Brzeziński, *Wprowadzenie*, s. 123.

wana przez możliwość osiągnięcia dążeń związanych z oddziaływaniem niefinansalnych funkcji podatków, zwłaszcza rolą bodźcową, co wynika z faktu, iż podatki są narzędziem stymulacji zachowań podatników, mającym na celu osiągnięcie pożądanых zjawisk w sferze społeczno-gospodarczej.

W literaturze wymienia się ulgi i zwolnienia podatkowe jako elementy konstrukcji prawnej podatku (obok podmiotu i przedmiotu, które z uwagi na sposób wyrażenia i funkcję, można określić mianem elementów kwalitatywnych, a więc odnoszących się do jakości jako kategorii opisu zjawisk, a także elementów kwantytatywnych, traktujących ilość jako kategorię opisu zjawisk, do których zalicza się podstawę i stawki opodatkowania²²⁰). Z perspektywy konstrukcji daniny, ulgi i zwolnienia należy traktować jako części pomocnicze, niestanowiące koniecznego składnika opodatkowania, których zadaniem jest „znieszczenie elementów kwalitatywnych podatku”²²¹, a zatem oddziaływanie, redukujące zakres przedmiotowy lub podmiotowy ciężaru fiskalnego²²². W tym aspekcie szczególnego znaczenia nabierają postanowienia art. 217 Konstytucji RP, które zdaniem *T. Dębowskiej-Romanowskiej*: „podnoszą do rangi standardu konstytucyjnego instytucje służące indywidualizowaniu ciężaru podatkowego ze względu na interes publiczny, który w pewnych okolicznościach wymaga, by podatnicy nie zapłacili podatku lub zapłacili go tylko w części²²³”. Niezastosowanie fakultatywnych elementów konstrukcji podatku mogłoby odnieść ujemny skutek w postaci osłabienia oddziaływania ustawodawcy na sferę społeczno-gospodarczą, a ewentualne zwiększenie wpływów zostać zniweczone przez konieczność dokonywania bezpośrednich transferów społecznych w kierunku określonych grup obywateli. Mechanizm ten dostrzegalny jest w kontekście opodatkowania ochrony zdrowia, gdzie ustawodawca, kreując preferencje fiskalne o zróżnicowanym charakterze, świadomie rezygnuje

²²⁰ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 10

²²¹ M. Klink, Wpływ instytucji zwolnień podatkowych i instytucji ulg podatkowych na kształtowanie się deficytu budżetowego oraz długu publicznego, w: J. Szolno-Kogut, A. Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa 2011, s. 336–339.

²²² I. Nowak, Umorzenie zaległości podatkowych jako ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w województwie świętokrzyskim, *Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae* 2014, Nr 3, s. 206; K. Święch, Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku, w: P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 160.

²²³ T. Dębowska-Romanowska, Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji, w: A. Gołmowski, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 207–228.

z części potencjalnych przychodów budżetowych celem zyskania rekompensaty w postaci redukcji nakładów, które musiałby ponieść, gdyby podatnicy pozbawieni możliwości obniżenia należności podatkowych korzystali w szerszym zakresie z usług publicznego systemu ochrony zdrowia.

Odmienność charakteru ulg i zwolnień podatkowych akcentuje orzecznictwo. Jak wyjaśnił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 22.10.2008 r.²²⁴: „w polskim systemie prawa, pojęcia zwolnienia i ulgi są nazwami o różnym zakresie znaczeniowym, co nie pozwala ich traktować jako synonimów”. Rozbieżność tkwi immanentnie w budowie, jak również w realizowanych celach. Przyjmuje się, że zwolnienie podatkowe sprowadza się do całkowitego wyłączenia określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania²²⁵, podczas gdy ulga podatkowa jedynie zmniejsza rozmiary ciężaru fiskalnego, nie rezygnując z opodatkowania²²⁶. Dla przyporządkowania danej instytucji do kategorii zwolnienia albo ulgi decydująca pozostaje treść, nie natomiast sama nazwa²²⁷.

III. Ulga podatkowa

Z ulgą podatkową mamy do czynienia w związku z wyłączeniem lub niewliczeniem do podstawy opodatkowania określonych kwot albo obniżeniem podatku²²⁸. Istota tego rodzaju preferencji sprowadza się do oddziaływania na kwantytatywne, a więc odnoszące się do ilości jako kategorii opisu zjawisk, elementy budowy podatku²²⁹. W literaturze podkreśla się, iż mimo faktu, że ulga podatkowa odnosi się do podstawy i stawek opodatkowania, to pozostałe elementy techniki podatkowej nie pozostają obojętne dla jej funkcjonowania. Ulgi mogą być związane z określoną cechą albo zbiorem cech podmiotu (ulgi podmiotowe) lub przedmiotem opodatkowania (ulgi przedmiotowe), jak

²²⁴ I SA/Kr 177/08, Legalis.

²²⁵ W. Morawski, Ulgi i zwolnienia podatkowe, s. 256.

²²⁶ W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy, w: A. Pomorska (red.), Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, Lublin 2003, s. 95.

²²⁷ A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?, *Finanse Komunalne* 2008, Nr 1–2, s. 108–110.

²²⁸ W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji, s. 22.

²²⁹ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 12.

również mieć charakter podmiotowo-przedmiotowy²³⁰, przyjmując wymiar ogólny, odnoszący się względem wszystkich podatników, ewentualnie celowy, wiążący zastosowanie ze spełnieniem określonych kryteriów²³¹. W przeciwieństwie do zwolnienia podatkowego instytucja ta ogranicza rozmiary daniny, nie rezygnując w sposób bezwzględny z opodatkowania²³². Uszczuplenie wymiaru ciężaru fiskalnego przy zastosowaniu ulgi podatkowej, odbywa się w drodze rewizji elementów kwantytatywnych, na skutek: obniżenia stawek podatkowych, zmniejszenia podstawy opodatkowania czy obniżenia kwoty podatku (odliczenia od podatku). Metodą określania wielkości ulgi podatkowej może być: procent należnego podatku, ustalona z góry kwota, a także procent (wysokość) poniesionych nakładów²³³.

Redukcja ciężaru fiskalnego, w ramach zastosowania analizowanej preferencji podatkowej, może być sprowadzona do zastosowania niższej niż wyznaczona przez ustawodawcę jako podstawowa stawki stałej. Podobnym rozwiązaniem jest zastosowanie obok podstawowej, progresywnej skali stawek, łagodnej skali progresywnej lub niskiej stawki stałej²³⁴. Z preferencjami tego rodzaju mamy do czynienia między innymi na gruncie podatku od towarów i usług, gdzie obok podstawowej stawki opodatkowania, wynoszącej 23%, występują również obniżone – 8% (obejmująca, np. podstawowe substancje farmaceutyczne, leki i pozostałe wyroby farmaceutyczne) oraz 5% (obejmująca np. podstawowe produkty żywnościowe). Niższe stawki, względem podstawowej, mają za zadanie zmniejszyć ekonomiczny ciężar opodatkowania, który w ostatecznym rozrachunku jest przerzucany na konsumentów, a zatem tego rodzaju preferencje, pełnią funkcje socjalne²³⁵.

Drugim wariantem zmniejszenia podstawy opodatkowania w związku z zastosowaniem analizowanej preferencji, jest odliczenie od podstawy opodatkowania, określonej przepisami prawa podatkowego, kwoty związanej chociażby z wydatkami na zakup leków, odpłatnością za zabiegi rehabilitacyjne lub leczniczo-rehabilitacyjne, przystosowaniem pojazdów mechanicznych do potrzeb

²³⁰ J. Głuchowski, Charakterystyka ogólna ulg i zwolnień podatkowych, w: J. Głuchowski (red.), *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, Warszawa 2002, s. 14.

²³¹ H.Z. Howell, *Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments*, IMF Working Paper 1987, Nr 5, s. 18.

²³² W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, s. 95.

²³³ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach*, s. 74.

²³⁴ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji*, s. 2.

²³⁵ E. Hławacz-Pajdowska, *Podatki a kwestie społeczne*, s. 115.

wynikających z niepełnosprawności, ponoszonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w ramach limitów przyznanych przez ustawodawcę²³⁶. Wobec powyższego zauważyć można, że ulga podatkowa nie jest standardem w danym podatku, lecz wyjątkiem od ogólnej reguły. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, iż: „ulgi podatkowe stanowią wyjątek od konstytucyjnej zasady równości obywateli wobec prawa”²³⁷. O uldze podatkowej możemy mówić, gdy tylko niektóre podmioty mogą z niej korzystać lub też gdy ma ona zastosowanie wobec wszystkich, ale wyłącznie we wskazanych sytuacjach.

Trzecim rodzajem ulg podatkowych, wyróżnionym z uwagi na zakres zastosowania, są ulgi polegające na obniżeniu kwoty należnego podatku (odliczenie od podatku). W tym przypadku kwota, o którą redukuje się wysokość ciężaru fiskalnego, nie jest ściśle związana z jego rozmiarami przed pomniejszeniem, jednak nie może być większa niż podatek. Możliwe są konstrukcje, gdzie wartość odliczenia będzie relatywizowana do wielkości podatku²³⁸. Przykładem wspomnianego rozwiązania w kontekście ochrony zdrowia na gruncie polskiego prawa podatkowego była powszechna możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne, przewidziana do niedawna w art. 27b PODOFizU²³⁹, powodująca, że kwota składki, o którą zmniejszał się podatek, wynosiła 7,75% podstawy jej wymiaru. Ulgi podatkowe nie dotyczą w sposób bezpośredni podmiotu lub przedmiotu opodatkowania, lecz innych, kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku. Nie pozostają one w całkowitej alienacji od nich, gdyż adresowane są do określonych podmiotów lub odnoszą się do sytuacji faktycznych oraz prawnych, stanowiących przedmiot podatku, co uzasadnia mówienie o podmiotowych i przedmiotowych ulgach podatkowych²⁴⁰. W. Łączkowski wskazuje, że preferencje te, w aspekcie systemowym, powinny być rozpatrywane jako wypłaty subwencyjne dla podatników, gdyż niejako nagradzają tych, na rzecz których zostały ustanowione, z drugiej strony dyskryminują podmioty, które ze względów obiektywnych nie mogą z nich korzystać²⁴¹.

²³⁶ W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji, s. 25.

²³⁷ Orz. TK z 29.5.1996 r., K 22/95, OTK 1996, Nr 3, poz. 21.

²³⁸ M.E. Levy, *Income Tax Exemptions, an Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, Amsterdam 1960, s. 113.

²³⁹ Ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.).

²⁴⁰ W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji, s. 23.

²⁴¹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie*, s. 21.

W literaturze podkreśla się, że z charakteru ulg podatkowych wynika konieczność rozpatrywania ich w kategorii prawa, beneficjentem którego może być podatnik. *T. Dębowska-Romanowska* zwraca uwagę na fakt, iż przysługuje mu prawo decyzji odnośnie do skorzystania z konkretnej preferencji, ale nie ciąży na nim obowiązek podjęcia takiego działania zawsze, gdy obejmują go kryteria uprawniające do obniżenia ciężaru fiskalnego²⁴². W następstwie skorzystania z ulgi podatkowej podmiot osiąga wymierne korzyści, ale co do zasady to on musi wykazać, na przykład przedstawiając wymagane dokumenty, że spełnia warunki sprecyzowane właściwymi przepisami prawa podatkowego. Z podobnego założenia wychodzi *L. Bielecki*, sygnalizując, iż ze względu na warunkowy charakter ulg podatkowych, odpowiedzialność za ich realizację ponosi podatnik²⁴³. Stanowisko to znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie – Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26.5.2011 r.²⁴⁴, zaprezentował pogląd, że: „prawodawca uzależnił zastosowanie przez podatnika preferencyjnej stawki podatkowej od prawidłowości oświadczenia (...). Brak prawidłowych oświadczeń i to zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym, powoduje, że niemożliwe jest opodatkowanie (...) preferencyjną stawką”. Wynika stąd, iż z jednej strony podatnik, chcąc skorzystać z przysługującego mu prawa do obniżki podatku, musi należycie wywiązać się z przewidzianych prawem obowiązków, z drugiej stwarza to możliwość zadecydowania, chociażby w odniesieniu do ulg o charakterze jednorazowym, o podjęciu decyzji w przedmiocie skorzystania z niej w tym roku podatkowym, w którym uzna to za najbardziej opłacalne ze swojej perspektywy, nie natomiast w pierwszym, w którym ma możliwość jej zastosowania.

W kontekście opodatkowania ochrony zdrowia preferencja ta będzie mieć istotne znaczenie z perspektywy określonych kategorii podatników, umożliwiając redukcję ponoszonych ciężarów fiskalnych, na przykład przez odliczenie nakładów, poczynionych w związku z procesem leczenia, na zasadach określonych w stosownych regulacjach prawa podatkowego. Istota ulgi nie sprowadza się do uprzywilejowanego traktowania beneficjenta, ale służy zasadniczo przeciwdziałaniu ewentualnemu pogorszeniu sytuacji materialno-osobistej,

²⁴² *T. Dębowska-Romanowska*, O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym o łączne opodatkowanie małżonków” – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w: *W. Matuszewski* (red.), *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono*. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2002, s. 9.

²⁴³ *L. Bielecki*, *Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, s. 260.

²⁴⁴ I GSK 293/10, Legalis.

pełniąc rolę rekompensaty, koniecznej w związku z zaistnieniem następstw stanu zdrowia chorego lub osoby utrzymującej go, zwiększając wielkość zasobów, pozostawionych do dyspozycji, a zatem ulga podatkowa ma za zadanie doprowadzić do względnego wyrównania sytuacji profitentów względem osób niemierzących się z przedmiotowym problemem.

IV. Zwolnienie podatkowe

Zwolnienie podatkowe ma miejsce, gdy dana kategoria stanów faktycznych albo prawnych, zawiera się w ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych ciężaru fiskalnego, ale konkretny przepis prawa podatkowego wyłącza ją, w sposób wyraźny, spod opodatkowania²⁴⁵. Wspomniana forma preferencji odwołuje się do elementów kwalitatywnych konstrukcji podatku, takich jak podmiot oraz przedmiot opodatkowania, a więc związanych z jakością jako kategorią opisu zjawisk. W. Nykiel zwraca uwagę, iż przepisy prawa podatkowego, ustanawiając zwolnienia podatkowe, posługują się określeniami w rodzaju: „zwalnia się od podatku”, czy „wolne od podatku są”. Wymienione stwierdzenia w sposób pośredni sygnalizują, że to inny przepis lub grupa przepisów obciąża ciężarem fiskalnym określone kategorie podmiotów lub przedmiotów opodatkowania, a przepis zwalniający (ustanawiający preferencję) stanowi formę rewizji zapisów odnoszących się do podmiotowego lub przedmiotowego elementu konstrukcji podatku, będąc składnikiem pomocniczym, redukującym inne²⁴⁶. Adresat zwolnienia, w dalszym ciągu pozostaje podatnikiem, gdyż dla możliwości zastosowania opisywanej preferencji konieczne jest istnienie obowiązku podatkowego. Dlatego też od zwolnienia należy odróżnić wyłączenie podatkowe będące wyrazem braku zainteresowania prawodawcy pewnymi stanami faktycznymi lub prawnymi²⁴⁷. Zwolnienia podatkowe stanowią negatywny sposób określania zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, będąc dopełnieniem pozytywnego, podstawowego sposobu wyznaczania tych obszarów. W konsekwencji ustalenie, kto jest podatnikiem w zakresie ciężaru fiskalnego, wymaga wyznaczenia podmiotów podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych i zestawienia ze zwolnieniem pod-

²⁴⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, s. 153.

²⁴⁶ K. Świątek, *Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku*, s. 160.

²⁴⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo*, s. 160.

miotowym. Analogicznie, wyznaczając zakres przedmiotowy podatku, należy określić jego podstawowy przedmiot i zwolnienia przedmiotowe²⁴⁸.

W sytuacji gdy zwolnienie oznacza wyłączenie pewnej kategorii podatników z zakresu podmiotowego, charakteryzuje się je mianem zwolnienia podmiotowego²⁴⁹, natomiast w przypadku wyłączenia kategorii sytuacji faktycznych bądź prawnych z zakresu przedmiotowego, określa się je jako zwolnienie przedmiotowe²⁵⁰. Zdarza się, że preferencja łączyć będzie elementy obu rodzajów zwolnień podatkowych, mając mieszany, podmiotowo-przedmiotowy charakter²⁵¹.

Zwolnienia te pełnią istotną rolę z perspektywy realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, umożliwiając ustawodawcy faktyczne odstępianie od opodatkowania, gdy ciężar fiskalny odnosi się do dochodów, związanych wprost ze stanem zdrowia podatnika lub osoby chorej pozostającej na jego utrzymaniu. Środki te, mając między innymi postać transferów socjalnych, służą zasadniczo zaspokojeniu podstawowych potrzeb egzystencjalnych beneficjentów, nie pełniąc klasycznej funkcji dochodowej, co uzasadnia wyjątkowe podejście prawodawcy podatkowego względem nich. Podobnie, gdy preferencja fiskalna odnosi się zdarzeń, związanych bezpośrednio z omawianym obszarem, pozwala to redukować koszty określonej kategorii usług medycznych, zmniejszając koszty funkcjonowania systemu ochrony zdrowia, czyniąc go dostępniejszym dla pacjentów.

V. Przesłanki stosowania preferencji podatkowych

Preferencje podatkowe, zastosowane przez prawodawcę, nierozzerwalnie wiążą się z obniżeniem wysokości wpływów budżetowych względem tego, który mógłby zostać osiągnięty, gdyby zaniechać ich stosowania. W pewnych sytuacjach korzystniejsze jest ograniczenie zysków z wybranych danin publicznych na rzecz celów, których realizacja w perspektywie może przynieść wymierne korzyści w sferze społecznej lub gospodarczej. Preferencje podatkowe są substytutem dla niektórych wydatków budżetowych, stanowią skuteczną alternatywę dla bezpośrednich transferów socjalnych, dokonywanych na rzecz obywateli, którą *F. Grądalski* określa jako koncepcję podatku negatywnego,

²⁴⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji*, s. 18.

²⁴⁹ A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Czy skutki zwolnienia*, s. 108–110.

²⁵⁰ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 37.

²⁵¹ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji*, s. 16.

skierowanego odwrotnie, a więc od państwa w kierunku ludności, na przykład w postaci zasiłków²⁵². Ulgi podatkowe związane z przekazaniem darowizn na cele ochrony zdrowia, charytatywne czy naukowe, mogą w określonym zakresie zastępować nakłady budżetowe, ponoszone przez związek publiczno-prawny, a dodatkowo, mając charakter bodźcowy, wspierać istotne społecznie zadania, przy jednoczesnym braku bezpośredniej ingerencji w decyzje podejmowane przez obywateli. Nie wszystkie formy redukcji ciężarów fiskalnych będą miały w rzeczywistości formę preferencji podatkowej, a więc służącej realizacji zamierzonych przez prawodawcę założeń, niekiedy znacznie wykraczających poza sferę podatkową, gdyż ich rola sprowadzać może się wyłącznie do racjonalizacji systemu podatkowego na drodze obniżenia kosztu poboru podatku czy też podstawą jej wprowadzenia będą zobowiązania międzynarodowe lub wspólnotowe, określane jako standard podatkowy²⁵³.

A. Majchrzycka-Guzowska podkreśla, że system ulg, a także zwolnień podatkowych, zmierza do uelastycznienia zasad wymiaru obciążeń fiskalnych, a w konsekwencji takiego ukierunkowania działań podatnika, które realizowałyby założenia polityki gospodarczej państwa, przy równoczesnym dostosowaniu wysokości podatku do zdolności płatniczej podatników²⁵⁴. Podłoże stosowania preferencyjnych rozwiązań w sferze fiskalnej może być zróżnicowane i sprowadzać się do względów społecznych, między innymi chęci wsparcia osób niepełnosprawnych czy gospodarczych – pobudzeniu rozwoju ważnych społecznie form aktywności, chociażby związanej ze świadczeniem usług medycznych²⁵⁵. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 3.11.1998 r.²⁵⁶, orzekł: „ustawodawca jest wolny w kreowaniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jeżeli przyświecają temu wyjątkowi od zasady powszechności obciążenia podatkowego cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione konstytucyjnie”. Podobne stanowisko, już w okresie międzywojennym, prezentował I. Czuma, zwracając uwagę, że stosowanie preferencji fiskalnych stanowi przejaw odwołania do zasady równości podatkowej, ujmowanej w sposób subiektywny, dostrzegający sytuację materialną, rodzinną czy osobistą podatnika²⁵⁷. W. Morawski wskazuje, iż niedopuszczalne jest założenie, że ulgi

²⁵² F. Grądzki, Kierunki racjonalizacji systemu finansów publicznych, Samorząd Terytorialny 2003, Nr 3, s. 234.

²⁵³ Ministerstwo Finansów, Preferencje podatkowe w Polsce, Warszawa 2010, s. 5.

²⁵⁴ A. Majchrzycka-Guzowska, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1999, s. 104.

²⁵⁵ N. Gajl, Teorie podatkowe, s. 186.

²⁵⁶ K 12/98, OTK 1998, Nr 3.

²⁵⁷ I. Czuma, Wstęp, w: Z. Lassotówna (red.), Opodatkowanie dochodów rodziny, Lublin 1937.

i zwolnienia podatkowe sprzeniewierają się konstytucyjnej zasadzie równości, gdyż wymaga ona zastosowania tych samych kryteriów, ale jedynie względem podmiotów, które znajdują się w podobnej sytuacji, a analizowane formy preferencji podatkowej, dopiero przez dostosowanie do indywidualnej sytuacji podatnika, mogą przyczyniać się do respektowania przez system podatkowy, elementów równości i sprawiedliwości²⁵⁸. Należy skonstatować, że zwolnienia i ulgi podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej, natomiast ich zastosowanie stanowi obiektywną konieczność, pozwalającą zwiększyć poziom społecznej aprobaty dla obciążeń fiskalnych. Dotyczy to sytuacji, gdy ulga albo zwolnienie podatkowe umożliwiają złagodzenie dysproporcji dochodowych między podatnikami znajdującymi się w trudniejszej sytuacji życiowej (np. osoby niepełnosprawne, korzystające z ulgi rehabilitacyjnej) lub realizującymi istotne zadania z punktu widzenia państwa (np. osoby sprawujące opiekę nad chorymi, którym przysługuje zwolnienie podatkowe, w odniesieniu do niektórych dochodów, pochodzących z transferów socjalnych) a tymi, którzy nie mierzą się ze wspomnianymi wyzwaniami.

§ 7. Wnioski

Artykuł 68 Konstytucji RP, przyznając każdemu prawo do ochrony zdrowia, wskazuje na istnienie trwałych zamierzeń w tym zakresie, a jego postulatywny charakter wyznacza standardy, którymi powinien kierować się prawodawca, dążąc do urzeczywistnienia przedmiotowej wartości konstytucyjnej. Polityka podatkowa, skoncentrowana na zapewnieniu związkowi publicznoprawnemu środków niezbędnych dla jego funkcjonowania, powinna być w obszarze związanym z omawianym zagadnieniem, sprzężona z założeniami polityki zdrowotnej, pełniąc względem niej rolę pomocniczą, komprymując podstawowy cel swojej działalności na rzecz realizacji założeń, znajdujących uzasadnienie poza sferą prawa podatkowego. Na kształt regulacji prawno-podatkowych odnoszących się do obszaru ochrony zdrowia, oddziałują również inne zasady konstytucyjne, w szczególności równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej, które odczytywane przez pryzmat zasad prawa podatkowego, chociażby sprawiedliwości podatkowej oraz zdolności płatniczej, wymagają zastosowania właściwie dobranych rozwiązań, uwzględniających wyjątkową sytuację materialno-osobistą podatników.

²⁵⁸ W. Morawski, Ulgi i zwolnienia podatkowe, s. 258.

Ciężary fiskalne powinny być skonstruowane w sposób umożliwiający podatnikom zaspokojenie podstawowych potrzeb i nieskutkujący późniejszą koniecznością udzielania pomocy przez państwo. System podatkowy, respektujący konstytucyjną wartość ochrony zdrowia, musi opierać się na właściwym doborze zwolnień i ulg podatkowych, które zapewnią wsparcie podmiotom, wyróżnionym w oparciu o cechę relewantną wynikającą z ich stanu zdrowia, jednocześnie nie pomijając, w kontekście zastosowanych preferencji fiskalnych, określonych kategorii chorych.

Ustawodawca podatkowy musi kreować rozwiązania uwzględniające dominującą rolę publicznego systemu ochrony zdrowia, a także istnienie prywatnego sektora usług medycznych, pełniącego rolę uzupełniającą, co implikuje konieczność funkcjonowania mechanizmów, które nie będą ograniczały rozwoju rynku usług komercyjnych, a przynajmniej częściowo redukowały wielkość wydatków na ochronę zdrowia. Odpowiednie posłużenie się narzędziami podatkowymi zapewnia możliwość pośredniego wpływu na poszczególne obszary gospodarki bez konieczności posługiwania się instrumentami o charakterze administracyjnym. Odstąpienie od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania na rzecz parametryczno-ekonomicznych metod wywierania wpływu prowadzi do przesunięcia decyzji o wyborze wielkości i kierunku wydatków w stronę podatników. Ustawodawca za pomocą rozwiązań podatkowych może udzielać wsparcia tym obszarom aktywności z zakresu ochrony zdrowia, których istnienie i rozwój uważa za istotny. Skłonność prawodawcy do posługiwania się podatkiem jako narzędziem wspierającym realizację zadań państwa wykraczających poza sferę fiskalną stanowi konsekwencję przemian społeczno-gospodarczych, jak również dostrzeżenia, iż z punktu widzenia związku publicznoprawnego rezygnacja z części potencjalnych wpływów podatkowych może być alternatywą dla bezpośrednich transferów budżetowych, związanych z realizacją prawa do ochrony zdrowia.

Rozdział II. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkami dochodowymi

§ 1. Wprowadzenie

Z treści art. 68 Konstytucji RP wywieść można podmiotowe prawo do ochrony zdrowia przysługujące każdej jednostce, które powinno zostać urzeczywistnione przez odpowiednie działania ustawodawcy. Zawarte w nim normy programowe, wskazujące na istnienie trwałych dążeń w tym zakresie, obligują do tworzenia rozwiązań, które w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej umożliwią osiągnięcie tego celu w stopniu najpełniejszym. Przywołany przepis, w zestawieniu z oddziałującymi na niego zasadami konstytucyjnymi (m.in. zasadą równości wobec prawa, zasadą sprawiedliwości społecznej), wyznacza konstytucyjny standard dotyczący całokształtu działań ustawodawcy w zakresie ochrony zdrowia, który nie odnosząc się wprost do problematyki stanowienia prawa podatkowego, niewątpliwie wskazuje, iż nie powinno ono stać w kontrze względem możliwości realizacji założeń powyższej zasady, lecz wspierać osiągnięcie pożądanego stanu. Zamierzenia te mogą zostać uskutecznione na płaszczyźnie opodatkowania dochodu, uwzględniającej indywidualne uwarunkowania podatników, w relatywnie najszerszym zakresie spośród obowiązujących danin.

Regulacje związane z ochroną zdrowia ludzkiego funkcjonujące na gruncie ustaw traktujących o opodatkowaniu dochodów, podzielić można na odnoszące się względem chorego (pacjenta), gdzie w centrum zainteresowania znajduje się osoba, która przez wzgląd na stan zdrowia wymaga objęcia oddziaływaniem środków służących zabezpieczeniu jej egzystencji i dostępu do rynku usług medycznych, jak również skierowane względem podmiotów świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego. Wskazane rozróżnienie nie stanowi podziału typowo dychotomicznego, gdyż znajdując wspólne podstawy aksjologiczne, konstruuje zespół wzajemnie uzupełniających się rozwiązań, skoncentrowanych na zabezpieczeniu realizacji konstytucyjnego prawa do ochrony zdrowia z perspektywy pacjenta. Aktualny kształt rozwiązań prawno-

podatkowych, odnoszących się do przedmiotowego obszaru stanowi konsekwencję wieloletnich zmian zachodzących wskutek oddziaływania czynników zewnętrznych, zwłaszcza dotyczących konieczności przewartościowania znaczenia publicznego systemu ochrony zdrowia w sytuacji rozwoju sektora komercyjnego, determinując potrzebę opracowania rozwiązań umożliwiających wykorzystanie elementów rzeczywistości społeczno-gospodarczej dla realizacji celów wyznaczonych przez treść art. 68 Konstytucji RP.

Właściwe zrozumienie regulacji prawno-podatkowych odnoszących się do kwestii ochrony zdrowia, wymaga odczytywania przez pryzmat wspólnych podstaw aksjologicznych, przy jednoczesnym uwzględnieniu aspektu ewolucyjnego, obrazującego kierunek zmian podejścia ustawodawcy, względem przedmiotowego zagadnienia, a kontekstowe odwołanie do ustawodawstw innych państw, wykazujących odmienności względem rozwiązań polskich, pozwoli skuteczniej zrozumieć istotę ich znaczenia w perspektywie urzeczywistnienia wartości ochrony zdrowia.

Przepisy, w oparciu o które konstruowane są normy prawne, wyznaczające standardy odnoszące się do kwestii ochrony zdrowia ludzkiego będące przedmiotem analizy w ramach rozdziału dotyczą zagadnień o niejednorodnym charakterze, czyniąc adresatami zróżnicowane podmioty, a rozwiązania podatkowe, funkcjonujące między innymi na płaszczyźnie opodatkowania dochodu osób fizycznych, znajdują odpowiedniki na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przez wzgląd na ten fakt poddane będą analizie wyłącznie w odniesieniu do jednej ze wskazanych danin, w kontekście zagadnienia, względem którego realizują w sposób adekwatny, związany z nim cel, wynikający ze sfery ochrony zdrowia.

Na wstępie przedstawione zostaną regulacje dotyczące realizacji zadań, których beneficjentami są określone kategorie chorych lub osoby, na utrzymaniu których się znajdują (§ 2). Działania ustawodawcy w tym zakresie nie mają charakteru jednolitego, ponieważ z uwagi na zróżnicowanie adresatów wykazują cechy wynikające z relacji między nimi a podmiotami, którym służą przedstawione rozwiązania.

W dalszej kolejności zbadana zostanie kwestia opodatkowania działalności gospodarczej podejmowanej przez osoby fizyczne, wykonujące świadczenia z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego (§ 3). Z uwagi na tematykę rozprawy analiza skoncentruje się na elementach, gdzie ustawodawca przewiduje rozwiązania, oddziałujące na realizację zadań, odnoszących się do tytułowego obszaru aktywności, zlokalizowanych w regulacjach związanych z uproszczonymi postaciami opodatkowania dochodu.

W ostatniej części rozważania obejmą rozwiązania prawno-podatkowe, wspierające urzeczywistnienie standardów odnoszących się do ochrony zdrowia funkcjonujących na płaszczyźnie opodatkowania dochodów osób prawnych, których wspólnym mianownikiem jest zamiar osiągnięcia przez prowadzącą, określonych celów społeczno-gospodarczych i rozwojowych mających znaczenie dla sposobu funkcjonowania systemu ochrony zdrowia w Polsce (§ 4).

§ 2. Opodatkowanie dochodu osób fizycznych a realizacja zadań z zakresu ochrony zdrowia

I. Uwagi ogólne

Zasadnicza grupa rozwiązań podatkowych funkcjonujących na gruncie PDOFizU kierowana jest do pacjentów, którzy przez wzgląd na stan długotrwałej lub stałej utraty zdrowia mają ograniczoną albo wyłączoną możliwość zarabkowania, połączoną z koniecznością ponoszenia stałych kosztów leczenia. Uwzględniając fakt, że chorzy niejednokrotnie potrzebują ciągłej opieki ze strony najbliższych, preferencje fiskalne umotywowane względami ochrony zdrowia wymagają objęcia zakresem ich oddziaływania również te osoby. Umożliwia to urzeczywistnienie omawianej wartości konstytucyjnej, a także przeciwdziałanie zagrożeniu związanemu z ryzykiem niedostatecznego zaspokojenia potrzeb egzystencjalnych. Konieczność dostrzeżenia sytuacji podatnika, będącej pochodną czynników ujemnie oddziałujących na możliwość poniesienia daniny, zauważona została już w dwudziestoleciu międzywojennym, wyrazem czego było rozwiązanie, wprowadzone na mocy art. 28 ustawy z 16.7.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym¹, przewidującym możliwość zmniejszenia podatku względem najmniej zarabiających osób, których nadzwyczajna sytuacja życiowa, istotnie ograniczała możliwość poniesienia ciężaru fiskalnego w pełnej wysokości, stanowiąc potwierdzenie rozwiązań znajdujących wyraz w treści Okólnika Ministra Skarbu w sprawie stosowania ulg podatkowych z 21.2.1920 r.², nakazującego uwzględniać „w jak najszerzej mierze” sytuację materialno-osobistą podat-

¹ Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550.

² Dz.U. Monitor Skarbowy z 1920 r. Nr 9, poz. 137.

ników, zwłaszcza w okolicznościach, w których uiszczenie daniny, zagrażałoby ich funkcjonowaniu. Oznacza to, iż w tradycję polskiego prawa podatkowego wpisana jest powinność zapewnienia szczególnej ochrony grupom obywateli zagrożonych niedostatkiem. Cechą charakterystyczną przedstawionego rozwiązania było, iż poza uwzględnieniem zasady sprawiedliwości i zdolności płatniczej, kryterium zastosowania preferencji względem podatników stanowiła również koniunktura gospodarcza³.

Obecnie konstytucyjną przesłankę wskazanego działania wyznacza art. 68 ustawy zasadniczej (prawo do ochrony zdrowia), który wraz z art. 69 (pomoc w zabezpieczeniu egzystencji osób niepełnosprawnych) oraz art. 71 (zasada dobra rodziny) tworzy triadę wzajemnie uzupełniających się standardów wyznaczających kierunek działań prawodawcy, które powinny kreować komplementarny system rozwiązań prawnych zabezpieczających egzystencję przedstawicieli grup znajdujących się w trudnym położeniu społeczno-materiałnym. W orzecznictwie TK podkreśla się, że formą aktywności władzy publicznej, adresowaną względem nich, są rozwiązania fiskalne, prowadzące się do zaniechania ustanawiania regulacji, naruszających te wartości⁴, co umożliwia zapewnienie godnego standardu życia, osobom najczęściej dotkniętym chorobą. Mimo iż odczytuje się je przez pryzmat świadczeń na rzecz chorych i ich rodzin, skuteczność przedstawionego działania, wymaga posłużenia się właściwie dobranymi rozwiązaniami prawno-podatkowymi, niestojącymi w kontrze urzeczywistnieniu aprobowanych przez prawodawcę zamiarów, ale realnie wspierających ich osiągnięcie⁵, wśród których wyróżnić można trzy typy regulacji:

- 1) zorientowane względem wskazanych przez prawodawcę osób, znajdujących się w stanie długotrwałej albo stałej utraty zdrowia, a także utrzymujących ich członków rodziny i opiekunów, służące przeciwdziałaniu niedostatecznemu zaspokojeniu podstawowych potrzeb egzystencjalnych;
- 2) odnoszące się do podatników, którzy nie przynależą do kategorii osób, wymienionych w poprzednim punkcie, podejmują aprobowane przez

³ J. Małecki, Refleksje o ewolucji polskiego systemu podatkowego na przestrzeni wieków, w: S. Pikulski i in. (red.), *Ius et lex. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 271.

⁴ Wyr. TK z 24.1.2001 r., SK 30/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 3.

⁵ A. Dyoniak, *Wspólne opodatkowanie członków rodziny*, s. 80–81.

prawodawcę działania, służące urzeczywistnieniu prawa do ochrony zdrowia;

- 3) skierowane wobec podatników, niekoniecznie zainteresowanych pomocą osobom chorym, którzy zobowiązani są do ponoszenia ciężaru finansalnego, służącego ich wsparciu.

Adresatami przedstawionych regulacji są odmienne grupy podatników, ale wspólnym mianownikiem pozostaje koncentracja na działaniach odnoszących się względem określonych kategorii chorych, a celem podejmowanych starań przyczynienie do poprawy warunków życiowych i dostępności świadczeń składających się na ochronę zdrowia ludzkiego.

II. Rozwiązania podatkowe wspierające ochronę zdrowia podatnika

1. Zwolnienia podatkowe w zabezpieczeniu sytuacji materialno-osobistej pacjenta i jego rodziny

Zagrożeniem, z perspektywy osób znajdujących się w stanie długotrwałej albo stałej utraty zdrowia (np. niepełnosprawnych, cierpiących na nieuleczalne lub przewlekłe choroby), jak również ich najbliższych, jest ryzyko niedostatecznego zaspokojenia podstawowych potrzeb egzystencjalnych⁶ będące konsekwencją, która ma źródło w zaburzeniu funkcji lub uszkodzeniu struktury organizmu, konieczności ponoszenia nakładów na leczenie, której często towarzyszy ograniczenie lub wyłączenie możliwości zarobkowania przez chorego czy członka rodziny sprawującego nad nim opiekę. Podstawowy mechanizm służący przeciwdziałaniu znalezieniu się wymienionych osób w sferze ubóstwa ekonomicznego koncentruje się na zróżnicowanych formach pomocy państwowej, konkretyzujących cele redystrybucyjne wynikające z założeń polityki społecznej przybierające postać bezpośrednich transferów socjalnych, dedykowanych osobom, które nie są zdolne zaspokoić potrzeb życiowych z osiągniętych dochodów⁷. Zabezpieczenie skuteczności przedstawionych rozwiązań wymaga jednoczesnego posłużenia się narzędziami podatkowymi, wy-

⁶ T. Liszcz, Wolność od ubóstwa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w: R. Piotrowski, A. Szmyt (red.), Trybunał Konstytucyjny na straży wartości konstytucyjnych 1986–2016, Warszawa 2017, s. 145–146.

⁷ A. Górnicz-Mulcahy, M. Lewandowicz-Machnikowska, Uwagi wstępne, w: K.W. Baran (red.), System Prawa Pracy. Tom IX. Międzynarodowe publiczne prawo pracy. Standardy globalne, Warszawa 2019, s. 1116.

razem czego jest przewidziany w art. 21 PODOFizU zamknięty katalog zwolnień przedmiotowych, stanowiący wyliczenie przychodów nieobjętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Część z nich odnosi się bezpośrednio do środków otrzymywanych przez adresatów z uwagi na stan zdrowia. Zwolnienia te dotyczą elementu kwalitatywnego (jakościowego) konstrukcji daniny – przedmiotu opodatkowania⁸, stanowiąc o redukcji zakresu przedmiotowego, a zatem określona kategoria stanów faktycznych czy prawnych, która mogłaby skutkować zaistnieniem obowiązku podatkowego z uwagi na wystąpienie wskazanego, niesamoistnego elementu struktury podatku, zostanie kategorycznie wyłączona spod opodatkowania⁹. Mamy do czynienia z uzasadnionym odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, gdyż pewne kategorie podmiotów, z uwagi uwarunkowania zdrowotne, wymagają wyłączenia z obowiązku poniesienia podatku, przez wzgląd na konstytucyjne kryteria sprawiedliwości społecznej, czy równości wobec prawa (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). W orzecznictwie podkreśla się, iż normę prawnopodatkową, obejmującą zwolnienia, należy uznać za realizującą cel społeczny, dążąc do zapewnienia podatnikowi korzyści, wynikających z preferencji fiskalnej¹⁰.

W literaturze zwraca się uwagę, iż zwolnienia, wskazane w art. 21 PODOFizU, podzielić można na trzy grupy:

- 1) o charakterze społecznym;
- 2) odnoszące się do przychodów, które nie wiążą się z uzyskaniem dochodu;
- 3) o charakterze stymulacyjnym, pobudzające podatnika do określonego działania¹¹.

Przenosząc powyższe na płaszczyznę preferencji kierowanych względem wymienionych w ustawie przychodów, osiąganych przez osoby znajdujące się w stanie długotrwałej albo stałej utraty zdrowia, grupę o najdonioślejszym znaczeniu z perspektywy realizacji wartości, jaką jest ochrona zdrowia ludzkiego, stanowią zwolnienia o charakterze społecznym, związane z wyłączeniem spod opodatkowania, wskazanych transferów socjalnych, które z uwagi na stan zdrowia osób będących ich beneficjentami stanowią istotne źródło utrzymania ich oraz członków rodziny sprawujących nad nimi stałą opiekę. Zakresem

⁸ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, s. 10.

⁹ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe w konstrukcji podatku (wybrane zagadnienia)*, w: B. Brzeziński, J. Gluchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 175.

¹⁰ Wyr. NSA z 12.7.2012 r., II FSK 2616/10, Legalis.

¹¹ D. Laszczyk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Lex/el. 2014.

zastosowania zwolnienia podmiotowego objęte będą świadczenia o charakterze zasiłkowym, a także pomocowym, skierowane w stosunku do tej grupy podatników. Przykładem przedstawionego rozwiązania jest wynikająca z art. 21 ust. 1 pkt 8 PDOFizU preferencja odnosząca się do świadczeń rodzinnych o charakterze opiekuńczym, w postaci zasiłku pielęgnacyjnego czy świadczenia pielęgnacyjnego. Pierwsze z nich, zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z 28.11.2003 r. o świadczeniach rodzinnych¹², służy częściowemu pokryciu wydatków, wynikających z konieczności zapewnienia opieki i pomocy innej osobie w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji¹³, natomiast świadczenie pielęgnacyjne wynika z rezygnacji z zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej, przez wzgląd na konieczność zapewnienia opieki nad osobą bliską legitymującą się orzeczeniem o niepełnosprawności w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji, a także koniecznością ciągłego współudziału opiekuna w procesie leczenia, rehabilitacji czy edukacji¹⁴. Zbliżony charakter ma zwolnienie podatkowe odnoszące się do jednorazowego świadczenia, otrzymanego na podstawie ustawy z 4.11.2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem”, funkcjonujące na mocy art. 21 ust. 1 pkt 8b PDOFizU. Jego beneficjentem może zostać rodzic, opiekun prawny lub faktyczny, z tytułu urodzenia się dziecka, w przypadku którego zdiagnozowane zostało ciężkie, nieodwracalne upośledzenie albo nieuleczalna choroba zagrażająca życiu, powstała w prenatalnym okresie rozwoju dziecka lub w czasie porodu¹⁵. W piśmiennictwie wskazuje się, iż istotą świadczeń opiekuńczych jest zagwarantowanie prawidłowego funkcjonowania, przez system świadczeń pieniężnych, środków na pokrycie nakładów koniecznych dla samodzielnie zorganizowanej opieki, w tym dotyczącej najbliższych¹⁶.

Z brzmienia wskazanych przepisów wynika, iż są to świadczenia o charakterze pomocniczym, mające jedynie zredukować wysokość nakładów, które na opiekę nad osobami chorymi musieliby ponieść opiekunowie w sytuacji braku funkcjonowania przedmiotowych transferów socjalnych. Ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż przedstawione formy pomocy nie są w stanie pokryć

¹² T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1208 ze zm.

¹³ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2016, s. 363.

¹⁴ A. Nowak-Piechota, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015, kom. do art. 21, s. 310.

¹⁵ Art. 10 ustawy z 4.11.2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem” (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1829).

¹⁶ R. Babińska-Górecka, K. Stopka, Polskie świadczenia rodzinne z punktu widzenia koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 2012, Nr 4, s. 28–34.

całkowitych kosztów egzystencji adresatów, a zatem ewentualne opodatkowanie świadczenia wypłacanego osobom znajdującym się w trudnej sytuacji majątkowej oraz osobistej, byłoby nieuzasadnione w sensie społecznym, gdyż jak zauważył TK w wyroku z 15.11.2005 r.¹⁷: „brak byłoby proporcjonalności (konieczności) w działaniu ustawodawcy, który pozbawia rodzinę przychodów koniecznych do zabezpieczenia minimum egzystencji jej członków, np. poprzez przyjęcie wadliwych konstrukcji podatkowych, a jednocześnie oferuje pod pewnymi warunkami tej samej rodzinie zasiłek”. Należy skonstatować, że uzyskiwane od związku publicznoprawnego kwoty pomocy socjalnej powinny podlegać przedmiotowemu zwolnieniu z uwagi na fakt, iż będąc wypłacanymi ze środków budżetowych, mają charakter celowy, ponieważ udzielane zostają wyłącznie w związku z koniecznością zaspokojenia podstawowych potrzeb egzystencjalnych wyselekcjonowanej grupy społecznej. Nie stanowią one, z perspektywy beneficjentów, dodatkowego źródła dochodów, ale będą wydatkowane na ściśle określone, nieuniknione wydatki, związane z ochroną zdrowia. Ewentualne objęcie ich omawianą daniną, byłoby działaniem nieskutecznym, stojącym w kontrze do istoty transferu socjalnego, którego funkcją jest ochrona przed ubóstwem ekonomicznym podmiotów, które nie są zdolne zaspokoić potrzeb życiowych z osiągniętych dochodów.

Tożsamy mechanizm zaobserwować można w perspektywie zwolnień przedmiotowych o charakterze społecznym, wskazanych w art. 21 PDOFizU, adresowanych wobec osób znajdujących się w stanie długotrwałej albo stałej utraty zdrowia, nawet gdy środki te nie zawsze stanowią konsekwencję transferów z budżetu związku publicznoprawnego, przykładowo:

- 1) świadczenia otrzymane na rehabilitację leczniczą osób niepełnosprawnych ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, z zakładowych funduszy rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowych funduszy aktywności¹⁸;
- 2) dopłaty do wypoczynku w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, pobytu na leczeniu sanatoryjnym w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu dzieci i młodzieży do lat 18 z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz z innych źródeł¹⁹;

¹⁷ P 3/05, OTK-A 2005, Nr 10, poz. 115.

¹⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 27 PDOFizU.

¹⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 78 PDOFizU.

- 3) zapomogi w przypadku długotrwałej choroby, otrzymane z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami, z innych źródeł²⁰.

Należy zauważyć, iż większość przedmiotowych zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 21 PDOFizU, odnoszących się do zdarzeń, będących konsekwencją stanu zdrowia podatnika, dotyczy osób niepełnosprawnych, a zatem dwa ostatnie wskazane wyżej zwolnienia stanowią odstępstwo od tej prawidłowości, obrazując, iż ustawodawca dostrzega również potrzeby innych grup chorych, które z powodu zaburzenia funkcji lub uszkodzenia struktury organizmu są zagrożone ubóstwem ekonomicznym. Mankamentem przedstawionych rozwiązań jest brak zwolnień dedykowanych osobom przewlekle chorym, ściśle związanych ze specyfiką ich dolegliwości. Warto podkreślić, że rozwiązania przedstawionego rodzaju funkcjonują jednak w ustawodawstwach innych państw, a sposób doboru konkretnych grup adresatów sugeruje kontekstowe odwołanie do rozwiązań niemieckich, których egzemplifikacją może być preferencja przewidująca wyłączenie spod opodatkowania podatkiem dochodowym pomocy udzielonej na podstawie odrębnego aktu normatywnego cierpiącym z powodu wirusowego zapalenia wątroby typu C²¹, jak również świadczeń przyznanych przez Fundację „Pomoc humanitarna dla osób zakażonych wirusem HIV przez produkty krwiopochodne”²². Ściśle kazuistyczne podejście, prezentowane względem osób dotkniętych nieuleczalnymi chorobami, chociaż zawęża krąg podatników mogących skorzystać z przedstawionych rozwiązań, stanowi dowód, iż ustawodawstwo podatkowe, odnoszące się do problemu ochrony zdrowia, powinno uwzględniać potrzeby możliwie zróżnicowanych grup beneficjentów.

W piśmiennictwie podkreśla się, że prawodawca od 1.1.2009 r. używa określenia „otrzymane” zamiast uprzednio stosowanego „wypłacone” w kontekście poszczególnych form transferów socjalnych, których beneficjentami są osoby wymagające wsparcia przez wzgląd na stan zdrowia, a także ich najbliżsi sprawujący nad nimi opiekę. W założeniu ma to przeciwdziałać ujemnym, z per-

²⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 26 PDOFizU.

²¹ § 3 pkt 68 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist.

²² § 3 pkt 69 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist.

spektywy podatnika, skutkom umorzenia kwoty nienależnie pobranych świadczeń w postaci wystąpienia przychodu podlegającego opodatkowaniu²³, które miałyby miejsce, gdyby obowiązywało wcześniejsze brzmienie przedmiotowych przepisów. Wynika stąd, że prawodawca dostrzega wyjątkowość sytuacji materialno-osobistej grupy osób, której bezpieczeństwo egzystencjalne jest szczególnie narażone, ponieważ dobrowolnie rezygnuje z części potencjalnych wpływów budżetowych. Ewentualna konieczność uiszczenia daniny, wynikająca z niespełnienia któregoś z ustawowych warunków otrzymania pomocy socjalnej, mogłaby przekroczyć zdolność podatnika do poniesienia jej ciężaru, co negatywnie wpłynęłoby na możliwość zaspokojenia potrzeb życiowych osoby chorej.

Kolejną kategorię spośród zwolnień wskazanych w art. 21 PDOFizU stanowią zwolnienia odnoszące się do przychodów, które *D. Laszczyk* określa jako niezwiązane z uzyskaniem dochodu²⁴. Reprezentatywnym przykładem, w kontekście preferencji adresowanych względem osób znajdujących się w okoliczności długotrwałej albo stałej utraty zdrowia, jest rozwiązanie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 3c PDOFizU, zwalniające z opodatkowania odszkodowanie w postaci renty, przyznane na podstawie przepisów prawa cywilnego w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, otrzymane przez poszkodowanego, który w następstwie przedmiotowego zdarzenia pozbawiony został całkowicie albo częściowo zdolności do pracy zarobkowej, ewentualnie wówczas, gdy stan zdrowia wiąże się ze wzrostem potrzeb lub zmniejszeniem widoków na przyszłość²⁵. Z treści przywołanego przepisu wynika, że prawodawca łączy zastosowanie preferencji podatkowej z zaistnieniem jednego z trzech stanów, których wspólnym mianownikiem jest nieuniknione pogorszenie warunków majątkowo-osobistych chorego. Odszkodowanie w postaci renty nie prowadzi do powstania korzyści majątkowej zwiększającej liczbę środków będących w dyspozycji beneficjenta, ale stanowi rekompensatę, służącą względnie wyrównaniu poziomu egzystencji w stosunku do tego, który mógłby mieć miejsce, gdyby nie nastąpiło zaburzenie funkcji lub uszkodzenie struktury organizmu, a zatem środkiem uzyskanym w ten sposób nie można przypisać funkcji dochodowej.

Grupę przychodów niezwiązanych z uzyskaniem dochodów rozszerzyć należy o alimenty na rzecz dzieci, które bez względu na wiek, zgodnie z od-

²³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

²⁴ D. Laszczyk, Ustawa o podatku dochodowym, 2014.

²⁵ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2013, s. 252.

rębnymi przepisami, otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną²⁶. W piśmiennictwie podnosi się, iż prawodawca respektuje funkcję przedmiotowych świadczeń przypisywaną im na gruncie prawa rodzinnego, gdzie stanowią wyraz solidarności, znajdując oparcie w nakazach moralnych, uzasadniających prawny nakaz pomocy osobom słabszym oraz niezdolnym do utrzymania się, nie nadając im charakteru dochodowego²⁷. Choć świadczenia te wiążą się ściśle z prawem rodzinnym, to przedstawiony przypadek ujawnia szczególną właściwość w perspektywie rozwiązań podatkowych z zakresu ochrony zdrowia, gdyż wskazuje, iż prawodawca dostrzega wyjątkowość położenia osoby, która przez wzgląd na stan zdrowia nie jest zdolna do prowadzenia samodzielnej egzystencji, całkowicie zwalniając przychody osiągane z tego tytułu z konieczności zapłaty daniny, bez względu na ich wysokość.

Ostatnią grupę zwolnień związanych z ochroną zdrowia stanowią preferencje o wymiarze stymulacyjnym, mające pobudzić podatnika do określonego działania aprobowanego przez prawodawcę. Ustawodawca, wprowadzając rozwiązania prawne o wspomnianym charakterze, uczynił ich beneficjentami osoby otrzymujące świadczenia uzyskane w związku z uczestnictwem w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej organizowanych przez wskazane w ustawie podmioty (art. 21 ust. 1 pkt 90b PODOFizU). Warto podkreślić, że w ustawie nie funkcjonują analogiczne preferencje adresowane względem osób partycypujących w szkoleniach związanych z innymi sferami opieki medycznej, co wskazuje, iż istotę przedmiotowego rozwiązania stanowi chęć wsparcia osób, które zdobywają wiedzę i umiejętności wykorzystywane dla udzielania pomocy szczególnym grupom pacjentów. Znamionuje to, że prawodawca dostrzega konieczność promowania form działalności służących wykształceniu kadr realizujących związane z nimi działania. Odmienny charakter ma zwolnienie odnoszące się do nagród rzeczowych, wypłacanych uczestnikom zajęć rehabilitacyjnych w szpitalach psychiatrycznych (art. 21 ust. 1 pkt 107 PODOFizU)²⁸, którego istota ma zachęcić organizatorów do podejmowania czynności aktywizujących pacjentów w zakresie uczestnictwa w warsztatach służących poprawie stanu zdrowia, co może znajdować przełożenie na zwiększenie skuteczności podjętej terapii.

²⁶ Art. 21 ust. 1 pkt 127 PODOFizU.

²⁷ K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 167–168.

²⁸ A. Nowak-Piechota, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, kom. do art. 21, s. 419.

2. Ulga rehabilitacyjna w strukturze wsparcia osób niepełnosprawnych i ich opiekunów

Spośród ulg podatkowych odnoszących się do ochrony zdrowia ludzkiego kluczowe znaczenie ma preferencja umożliwiająca odliczenie od osiągniętego dochodu wydatków poniesionych przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub utrzymującego ją, przeznaczonych w danym roku podatkowym na cele rehabilitacyjne oraz związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych przez osobę niepełnosprawną (art. 26 ust. 1 pkt 6 PODOFizU). Stanowi ona przykład ulgi celowej, a więc przysługującej podatnikowi przez wzgląd na kryterium odnoszące się względem niego, urzeczywistniając w tym przypadku sprawiedliwość poziomą²⁹. Ulga rehabilitacyjna oddziałuje na kwantytatywne, czyli odnoszące się do ilości jako kategorii opisu zjawisk, elementy konstrukcji daniny³⁰. Z. Ofiarski zwraca uwagę, że jej cechą charakterystyczną jest możliwość odliczenia tego rodzaju wydatków od podstawy opodatkowania, nawet w maksymalnej wysokości, równej podstawie opodatkowania w danym roku podatkowym³¹. Istotą analizowanej preferencji nie jest uprzywilejowanie jej adresatów, lecz względne wyrównanie standardu ich życia w stosunku do pozostałych podatników, którzy nie muszą ponosić wydatków związanych z ochroną zdrowia. W literaturze wskazuje się, iż z perspektywy analizowanej ulgi istotnym jest, aby nakłady były adekwatne do potrzeb wskazanej grupy, a wydatek poniesiony na cele rehabilitacyjne niezbędny w odniesieniu do podmiotu, będącego ich odbiorcą³².

W rozumieniu analizowanego przepisu, za podatnika będącego niepełnosprawnym uważa się osobę dysponującą dokumentem stwierdzającym jej stan w postaci: orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, decyzji przyznającej rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, ewentualnie orzeczenia o niepełnosprawności dziecka, które nie ukoń-

²⁹ A. Ślesicka, Stosowanie ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych w państwach UE, w: M. Korolewska (red.), *Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE*. Tom I, Warszawa 2008, s. 100–101.

³⁰ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, s. 12.

³¹ Z. Ofiarski, Wydatki na cele rehabilitacyjne a podatek dochodowy od osób fizycznych, *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 1993, Nr 12, s. 66.

³² I. Szczepańska, Rozwiązania o charakterze prorodzinnym w polskiej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, *Ius Novum* 2013, Nr 2, s. 143–173.

czyło 16. roku życia (art. 26 ust. 7d PDOFizU)³³. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, iż w perspektywie skorzystania z ulgi nie zawsze wymagane jest dysponowanie jednym ze wskazanych wyżej dokumentów, gdyż w praktyce dopuszczalna jest sytuacja, w której można przyznać ją osobie bezspornie niepełnosprawnej, ale niedysponującej jeszcze właściwym orzeczeniem, chociażby wówczas, gdy dokonanie wydatku na cele rehabilitacyjne stanowi przesłankę umożliwiającą nadanie podatnikowi statusu osoby niepełnosprawnej, na przykład zakup endoprotezy przed operacją jej wszczepienia (wymiany stawu). W takim przypadku uzyskanie statusu osoby niepełnosprawnej, będące konsekwencją poniesionego wydatku, konwaliduje jego uprzednie poczynienie³⁴. Na tożsamych zasadach z ulgi rehabilitacyjnej korzystać mogą osoby, na utrzymaniu których pozostaje niepełnosprawny, z zastrzeżeniem, że jest on względem nich współmałżonkiem, dzieckiem własnym lub przysposobionym, dzieckiem obcym przyjętym na wychowanie, pasierbem, rodzicem, rodzicem współmałżonka, rodzeństwem, ojczymem, macochą, zięciem lub synową, pod warunkiem, iż dochody objętych taką opieką osób niepełnosprawnych, nie przekraczają w danym roku podatkowym dwunastokrotności kwoty renty socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego przy uwzględnieniu wyłączeń wskazanych, w art. 26 ust. 7e PDOFizU, jak chociażby alimentów na rzecz dzieci. Obostrzenie to odnosi się, poza nielicznymi wyjątkami, do wszelkich dochodów osiąganych przez te osoby, nawet jeśli pozostają zwolnione z podatku dochodowego³⁵. Z perspektywy sposobności zastosowania ulgi rehabilitacyjnej przez podatnika, będącego osobą najbliższą dla niepełnosprawnego, warunkiem koniecznym jest faktyczne jej utrzymywanie³⁶, gdyż sama okoliczność, że osoba taka osiąga dochody poniżej wskazanego ustawowo limitu, nie pozwala przyjąć, iż utrzymuje ją inny członek rodziny. W orzecznictwie przyjmuje się, że podatnik korzystający z odliczenia zobowiązany jest wykazać, iż charakter relacji, łączącej go z osobą wymagającą wsparcia nie ma charakteru doraźnego, lecz koncentruje się na stałym wspieraniu niepełnosprawnego, zwłaszcza finansowo, przez zapewnianie środków niezbędnych do życia, których niedostarczenie, w związku z relacją dochodów

³³ T. Milek, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015, kom. do art. 26, s. 892–893.

³⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ J. Marciniuk, Podatek dochodowy, s. 832.

niepełnosprawnego do kosztów utrzymania, skutkowałaby funkcjonowaniem w warunkach niedostatku³⁷.

W związku z omawianą preferencją podatkową odliczeniu od dochodu podatnika podlegać mogą kategorie wydatków wymienione w art. 26 ust. 7a PDOFizU, które podzielić można na nielimitowane, a więc redukujące należność podatkową w wysokości rzeczywiście poniesionych nakładów związanych z potrzebami osoby niepełnosprawnej, jak również limitowane, w odniesieniu do których prawodawca określa maksymalny, dopuszczalny limit kwoty poniesionej w związku z ich realizacją, a więc w sytuacji przekroczenia progu ustawowego nadwyżka nie będzie redukować, podlegającego opodatkowaniu, dochodu podatnika³⁸.

Wydatki nielimitowane stanowią koszty poniesione w związku z:

- 1) adaptacją i wyposażeniem mieszkań oraz budynków mieszkalnych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności – pod wskazanym pojęciem rozumieć należy nakłady na dostosowanie miejsca zamieszkania do potrzeb bezpośrednio wynikających z rodzaju niepełnosprawności, orzeczonej przez właściwy organ³⁹. Ulga rehabilitacyjna nie dotyczy natomiast innych wydatków, poniesionych w związku z wykończeniem czy wyposażeniem mieszkania lub budynku, które ze swej istoty mogłyby mieć miejsce, gdyby niepełnosprawny nie korzystał z nich dla swoich potrzeb⁴⁰;
- 2) przystosowaniem pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności – odnosi się, między innymi do nakładów poczynionych w związku z dostosowaniem do funkcjonowania kierowców z niepełnosprawnościami⁴¹; literalna wykładnia przepisu wskazuje, że nie obejmuje ona, na przykład kosztów rat za zakup samochodu przystosowanego fabrycznie do osoby niepełnosprawnej⁴²;
- 3) zakupem, naprawą lub najmem wyrobów medycznych, wymienionych w wykazie wyrobów medycznych, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 38 ust. 4 ustawy z 12.5.2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz

³⁷ Wyr. WSA w Warszawie z 27.4.2010 r., VIII SA/Wa 840/09, ZNSA 2011, Nr 4, s. 134.

³⁸ T. Milek, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015, kom. do art. 26, s. 894–896.

³⁹ Wyr. WSA w Łodzi z 23.11.2011 r., I SA/Łd 1022/11, Legalis.

⁴⁰ Wyr. NSA z 12.6.2014 r., II FSK 1723/12, Legalis.

⁴¹ Wyr. WSA w Gdańsku z 10.2.2009 r., I SA/Gd 855/08, Legalis.

⁴² Wyr. WSA w Szczecinie z 4.6.2014 r., I SA/Sz 1198/13, Legalis.

wyrobów medycznych⁴³ i wyposażenia umożliwiającego ich używanie zgodnie z przewidzianym zastosowaniem, z wyjątkiem pieluchomajtek, pieluch anatomicznych, chłonnych majtek, podkładów i wkładów anatomicznych;

- 4) zakupem, naprawą lub najmem indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, wyposażenia umożliwiającego ich używanie zgodnie z przewidzianym zastosowaniem, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego – odnosi się do przedmiotów niezbędnych z punktu widzenia rehabilitacji, ale także codziennego życia czy wykonywania pracy zawodowej, na przykład kosztu zakupu aparatu słuchowego lub komputera z klawiaturą brajlowską⁴⁴;
- 5) zakupem wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- 6) odpłatnym pobytem na turnusie rehabilitacyjnym – dotyczy wyłącznie nakładów, związanych z uczestnictwem niepełnosprawnego w turnusie w rozumieniu art. 10c ust. 1 RehZawU⁴⁵, a więc nie obejmuje wydatków, wynikających z organizacji indywidualnych wyjazdów, nawet będących konsekwencją zaleceń lekarskich, chociażby służyły celom rehabilitacji⁴⁶, czy tzw. wczasów sanatoryjnych⁴⁷;
- 7) odpłatnym pobytem w zakładzie leczenia uzdrowiskowego, zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładzie opiekuńczo-leczniczym, zakładzie pielęgnacyjno-opiekuńczym;
- 8) odpłatnym pobytem opiekuna osoby niepełnosprawnej, zaliczonej do I grupy inwalidztwa lub dzieci niepełnosprawnych do lat 16, przebywającym z osobą niepełnosprawną na turnusie rehabilitacyjnym lub w zakładzie leczenia uzdrowiskowego czy w zakładzie rehabilitacji leczniczej;
- 9) odpłatnością za zabiegi rehabilitacyjne lub leczniczo-rehabilitacyjne;
- 10) opieką pielęgniarstwa w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi opie-

⁴³ T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 253.

⁴⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

⁴⁵ Ustawa z 27.8.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 913 ze zm.).

⁴⁶ Wyr. WSA w Lublinie z 9.1.2013 r., I SA/Lu 704/12, Legalis.

⁴⁷ Wyr. WSA w Rzeszowie z 18.12.2014 r., I SA/Rz 896/14, Legalis.

kuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa;

- 11) opłaceniem tłumacza języka migowego;
- 12) koloniami i obozami dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25. roku życia;
- 13) kupnem leków, o których mowa w PrFarm⁴⁸, w sytuacji, gdy lekarz specjalista stwierdzi, iż osoba niepełnosprawna powinna stosować je stale lub czasowo. Wskazana możliwość nie ma jednak charakteru wydatku w pełni Nielimitowanego, gdyż odliczeniu podlegają jedynie wydatki w kwocie stanowiącej różnicę między faktycznie poniesionymi w danym miesiącu, a kwotą 100 zł. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, iż z językowej wykładni przepisu wynika, że wyłącznie nabycie preparatów wskazanych przez lekarza specjalistę, uprawnia do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej⁴⁹, gdyż o tym, czy konkretny produkt jest lekiem (produktem leczniczym), na potrzeby art. 26 ust. 7a pkt 12 PDOFizU, stanowi jego uznanie, a więc jeśli lekarz specjalista przyjmie, że z punktu widzenia osoby niepełnosprawnej, niezbędne jest zażywanie, na przykład produktu leczniczego, będącego uzupełnieniem diety, to wydatek poniesiony na jego nabycie, umożliwia redukcję ciężaru fiskalnego⁵⁰. Podejście prawodawcy do kwestii odliczenia tego rodzaju wydatków uległo liberalizacji, ponieważ wcześniej przewidywał limit dopuszczalnych nakładów na ten cel (do końca 2002 r. odpowiadał on 20% najniższego wynagrodzenia za pracę, określanego na podstawie odrębnych przepisów, za grudzień roku poprzedzającego rok podatkowy)⁵¹;
- 14) odpłatnym przewozem osoby niepełnosprawnej karetką transportu sanitarnego, a w przypadku osoby niepełnosprawnej, zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa, jak również dzieci niepełnosprawnych do lat 16, także innymi środkami transportu;
- 15) odpłatnym przejazdem środkami transportu publicznego, związanymi z pobytem:
 - a) na turnusie rehabilitacyjnym,
 - b) w zakładach, o których mowa w art. 26 ust. 7a pkt 6 PDOFizU,

⁴⁸ Ustawa z 6.9.2001 r. – Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 750 ze zm.).

⁴⁹ Wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 2.12.2015 r., I SA/Go 305/15, Legalis.

⁵⁰ Wyr. WSA w Gliwicach z 9.9.2008 r., I SA/Gl 302/08, Legalis.

⁵¹ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, w: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Lex/el. 2006, kom do art. 26.

- c) na koloniach i obozach dla dzieci i młodzieży, o których mowa w art. 26 ust. 7a pkt 11 PDOFizU,
- d) opiekuna osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I grupy inwalidztwa lub dzieci niepełnosprawnych do lat 16, przebywającego z osobą niepełnosprawną na turnusie rehabilitacyjnym lub w zakładzie leczenia uzdrowiskowego czy w zakładzie rehabilitacji leczniczej.

Wydatki limitowane odnoszą się natomiast do kwot:

- 1) opłacenia przewodników osób niewidomych, zaliczonych do I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu, zaliczonych do I grupy inwalidztwa – nie więcej niż 2280 zł;
- 2) utrzymania psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej – nie więcej niż 2280 zł;
- 3) zakupu pieluchomajtek, pieluch anatomicznych, chłonnych majtek, podkładow, wkładów anatomicznych – nie więcej niż 2280 zł;
- 4) używania samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika, mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia – nie więcej niż 2280 zł. W piśmiennictwie wskazuje się, iż niezbędną przesłanką skorzystania z przedmiotowej ulgi jest, aby samochód osobowy (inny rodzaj pojazdu nie uprawnia do skorzystania z preferencji fiskalnej), był własnością albo współwłasnością osoby niepełnosprawnej (ewentualnie osoby, na utrzymaniu której się znajduje)⁵². Warto podkreślić, że brzmienie wskazanego przepisu uległo zmianie, gdyż wcześniej istotnym z perspektywy skorzystania z odliczenia od dochodu, było uprawdopodobnienie faktu korzystania z zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych⁵³. Obecnie, wobec braku tej przesłanki, można przyjąć *a contrario*, iż w ramach kosztów używania samochodu osobowego mieszczą się również nakłady związane z jego utrzymaniem, koszty naprawy czy ubezpieczenia.

Wymienione wydatki mogą obniżyć podstawę opodatkowania wówczas, gdy zostaną poniesione przez niepełnosprawnego lub osobę, na utrzymaniu której się znajduje. Natomiast gdyby nakłady te zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Reha-

⁵² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

⁵³ Wyr. NSA z 5.5.2017 r., II FSK 993/15, Legalis.

bilitacji Osób Niepełnosprawnych, środków Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ), zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie, wydatki te nie będą podlegały odliczeniu od dochodu, z wyjątkiem różnicy między rzeczywiście poniesionymi przez podatnika a kwotą sfinansowaną (dofinansowaną) z tych środków lub zwróconą w jakiegokolwiek formie (art. 26 ust. 7b PDOFizU)⁵⁴.

Większość wydatków na cele rehabilitacyjne oraz związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych redukować będzie wysokość ciężaru fiskalnego w oparciu o dokumenty (np. faktury) stwierdzające ich poniesienie, zawierające dane identyfikujące kupującego oraz sprzedającego, rodzaj zakupionego towaru lub usługi czy kwotę zapłaty (art. 26 ust. 7 pkt 4 PDOFizU), co nakłada na beneficjentów preferencji podatkowej dodatkową powinność gromadzenia świadectw poniesionych wydatków. Wyjątek stanowić będą te związane z:

- 1) opłaceniem przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu, zaliczonych do I grupy inwalidztwa;
- 2) utrzymania psa asystującego;
- 3) używania samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia.

W wymienionych przypadkach jako dowód konieczny dla ustalenia prawa do odliczenia, podatnik zobowiązany jest, w szczególności:

- 1) wskazać z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika;
- 2) okazać certyfikat potwierdzający status psa asystującego⁵⁵.

W związku z czynnościami sprawdzającymi organ, weryfikując wskazane w ramach ulgi rehabilitacyjnej odliczenia, może badać okoliczności poniesienia przedmiotowych wydatków uzasadniających jej zastosowanie, chociażby jedynie uprawdopodobniających możliwość ich zaistnienia⁵⁶, a użyte w przepisie sformułowanie „w szczególności” czyni otwartym wskazany katalog środ-

⁵⁴ M. Malinowski, Wydatki na szkła i soczewki można objąć ulgą rehabilitacyjną, Lex/el. 2017.

⁵⁵ Art. 26 ust. 7c PDOFizU.

⁵⁶ Wyr. WSA w Gdańsku z 15.12.2010 r., I SA/Gd 705/2010, Legalis.

ków dowodowych, umożliwiając weryfikację twierdzeń podatnika, na przykład za pomocą zeznań świadków⁵⁷.

Należy skonstatować, że ulga rehabilitacyjna odnosi się do zasadniczego problemu pacjentów, a więc konieczności ponoszenia stałych kosztów rehabilitacji ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, wymagając objęcia szczególnymi rozwiązaniami w zakresie prawa podatkowego. W orzecznictwie trybunalskim wskazuje się, iż system podatkowy, oprócz zasady sprawiedliwości podatkowej, powinien uwzględniać zasadę sprawiedliwości społecznej⁵⁸. Ulga rehabilitacyjna, wypełniając ten postulat, wiąże się ze wsparciem grup, których słabsza pozycja, stanowi następstwo przyczyn przez nie niezawinionych⁵⁹. Przedmiotowa preferencja opiera się na imperatywie solidarności, a zatem jej istotą nie jest uprzywilejowanie adresatów, lecz względne wyrównanie standardu ich życia w stosunku do pozostałych podatników, którzy nie muszą ponosić objętych nią wydatków. Działaniem tym prawodawca wypełnia postulat wynikający z aksjologicznej warstwy ustawy zasadniczej, dostrzegając, iż w przedmiotowym przypadku zastosowanie jednakowego podejścia względem wszystkich podatników skutkowałoby rażącą niesprawiedliwością⁶⁰ oraz niedostatecznym zaspokojeniem potrzeb egzystencjalnych wskazanej grupy osób.

Należy podkreślić, że specjalne preferencje fiskalne adresowane do niepełnosprawnych stanowią standard w ustawodawstwach innych państw, przykładem czego jest art. 10 ust. 1 lit. b IRPREF⁶¹, umożliwiający odliczenie od osiągniętego dochodu, wydatków o charakterze medycznym oraz innych, niezbędnych z uwagi na stan zdrowia, poniesionych przez osoby chore lub najbliższych, na których utrzymaniu się znajdują, na przykład w postaci udokumentowanych nakładów na zakup lekarstw lub wizyt lekarskich⁶². Preferencję uzupełniają między innymi postanowienia art. 15 ust. 1 lit. c IRPREF, który odnosząc się względem wszystkich podatników, zawiera rozwiązania znajdujące zastosowanie w kontekście osób niepełnosprawnych, przewidując redukcję należnego podatku dochodowego wynikającego z zeznania podatkowego o rów-

⁵⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

⁵⁸ Wyr. TK z 28.10.2015 r., K 21/14, OTK-A 2015, Nr 9, poz. 152.

⁵⁹ A. Domańska, Zasady sprawiedliwości społecznej, s. 120–124.

⁶⁰ M. Florczak-Wątor, w: P. Tuleya (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, kom. do art. 2, s. 27–33.

⁶¹ Włoska ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych: Testo Unico delle Imposte sui Redditi (DPR 22 dicembre 1986, n. 917) aggiornato con le modifiche da ultimo introdotte dalla L. 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021).

⁶² Art. 10 ust. 1 lit b IRPREF.

nowartość kwot, przeznaczonych na świadczenia z obszaru ochrony zdrowia odmienne niż wynikające ze wskazanego wcześniej przepisu, jak również kosztów, związanych z umożliwieniem poruszania się czy zwiększeniem samowystarczalności i integracji ze społeczeństwem, chociażby w postaci zakupu samochodu, dostosowanego do specyfiki niepełnosprawności czy psa przewodnika (w przypadku osób niewidomych)⁶³. Zauważyć można, iż konstrukcja włoskich preferencji fiskalnych, odnoszących się do wskazanej grupy podatników, wykazuje podobieństwo względem rozwiązań polskich, opierając się na stosunkowo precyzyjnym określeniu kategorii wydatków i wymogów, z którymi wiąże się możliwość redukcji wysokości daniny. Odmienne do przedstawionego zagadnienia podchodzi ustawodawca niemiecki, przyznając prawo do odliczenia nadzwyczajnych obciążeń wynikających ze stanu zdrowia podatnika z zastrzeżeniem, iż przedmiotowemu odliczeniu podlega wyłącznie zryczałtowana kwota ulegająca zwiększeniu wraz z ujętym procentowo stopniem niepełnosprawności⁶⁴. Redukcja nie jest skorelowana z rzeczywistą wielkością nakładów związanych z leczeniem czy funkcjonowaniem osoby, ale określonymi w ustawie wskaźnikami. Prawodawca krajowy, umożliwiając odliczenie tego rodzaju wydatków od podstawy opodatkowania, nawet w maksymalnej wysokości, równej podstawie opodatkowania w danym roku podatkowym, zdecydowanie rozszerza możliwość zmniejszenia ciężaru fiskalnego ponoszonego przez tę grupę podatników. Działanie chroniące osoby znajdujące się w potencjalnie najtrudniejszej sytuacji majątkowo-osobistej świadczy, że krajowe rozwiązania zakładają konieczność znacznego stopnia ich partycypacji w ponoszeniu kosztów związanych z realizacją zadań objętych preferencją, traktując ją jako alternatywę względem bezpośrednich transferów socjalnych, w relacji do wspomnianej grupy. Uzasadnia to słuszność czwartej tezy, zgodnie z którą charakter regulacji prawno-podatkowych dotyczących analizowanego zagadnienia powinien pozostawać skorelowanym z przyjętymi założeniami polityki społecznej, stanowiąc działanie alternatywne względem bezpośrednich transferów socjalnych, uzupełniając aktywność państwa skierowaną w odniesieniu do podatników wymagających wsparcia przez wzgląd na czynniki znajdujące uzasadnienie w stanie zdrowia.

⁶³ Art. 15 ust. 1 lit c IRPREF.

⁶⁴ § 33b Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist.

Przedstawione preferencje fiskalne, zorientowane na wskazanych przez prawodawcę podatników znajdujących się w stanie długotrwałej albo stałej utraty zdrowia, a także utrzymujących ich członków rodzin i opiekunów, służące przeciwdziałaniu niedostatecznemu zaspokojeniu podstawowych potrzeb egzystencjalnych, tworzą wzajemnie uzupełniający się system rozwiązań odnoszący się do dwóch zasadniczych problemów dotyczących wskazanej grupy osób – konieczności ponoszenia stałych wydatków, związanych z chorobą, której skutki pozwala zniwelować ulga rehabilitacyjna oraz wyłączeniem możliwości zarobkowania przez chorego czy członka rodziny, sprawującego nad nim opiekę, względem którego odnosi się część zwolnień przedmiotowych z art. 21 PODOFizU. Z uwagi na relację zachodzącą między wskazanymi regulacjami, stwierdzić należy, iż stanowią one narzędzie spełnienia postulatów wynikających z art. 68 ustawy zasadniczej, jak również związanych z nim zasad konstytucyjnych (równości wobec prawa, sprawiedliwości społecznej). Ich realizacja, w kontekście preferencji fiskalnych, wymaga respektowania zasad prawa podatkowego, w szczególności zasady zdolności płatniczej, stanowiącej urzeczywistnienie zasady równości podatkowej, nakładającej na prawodawcę obowiązek rozłożenia ciężaru daniny w sposób odpowiadający indywidualnej możliwości jej poniesienia,⁶⁵ nie prowadząc do degradacji majątkowej podatnika⁶⁶.

Wskazana preferencja fiskalna odnosi się wyłącznie do niepełnosprawnych, a prawodawca nie przewiduje analogicznych rozwiązań w stosunku do osób, które z uwagi na zaburzenie funkcji lub uszkodzenie struktury organizmu mierzą się z podobnymi wyzwaniami. Biorąc pod uwagę fakt, iż art. 68 Konstytucji RP nakazuje objąć szczególną opieką zdrowotną również inne kategorie osób (dzieci, kobiety ciężarne, osoby w podeszłym wieku), nie wykluczając jednocześnie wsparcia dla pozostałych chorych, skonstatować należy, że przyjmując założenie o konsekwentności ocen aksjologicznych prawodawcy, komplementarny system opodatkowania ochrony zdrowia powinien obejmować również regulacje adresowane, chociażby osobom przewlekłe chorym ponoszącym stałe koszty leczenia.

Warto podkreślić, że odmienne podejście prezentowane jest na gruncie rozwiązań obecnych w ustawodawstwach niektórych państw europejskich. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na rozwiązania niemieckie przewi-

⁶⁵ I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, Ius Novum 2015, Nr 1, s. 106.

⁶⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków*, s. 108.

dujące możliwość odliczenia wydatków od dochodu wówczas, gdy przekraczają zwykłe nakłady ponoszone przez innych podatników znajdujących się w zbliżonej sytuacji materialno-osobistej, spośród których część odnosi się do kosztów ściśle związanych z ochroną zdrowia, na przykład z wypadkiem podatnika, opieką medyczną, zakupem leków czy zatrudnieniem pomocy domowej, gdy jest ona konieczna przez wzgląd na chorobę podatnika, ewentualnie osoby bliskiej, tworzącej z nim gospodarstwo domowe⁶⁷. Przedmiotowa preferencja realizuje zatem zasadę równości opodatkowania, która nakazując nieodmienne podejście względem tożsamyh sytuacji na płaszczyźnie podatkowej, w uzasadnionych aksjologicznie przypadkach dopuszcza różnicowanie sytuacji podatników celem zagwarantowania faktycznej równości⁶⁸. Zbliżone rozwiązanie funkcjonuje w prawodawstwie włoskim, gdzie możliwe jest odliczenie od kwoty należnego podatku kosztów leczenia, jeżeli przekroczą one określoną w ustawie wartość⁶⁹, obejmując między innymi wizyty specjalistyczne, badania, pobyt w szpitalu czy zakup leków i protez⁷⁰. Działanie ustanawiając korzystne podatkowo rozwiązania odnoszące się do podatników objętych nimi przez wzgląd na stan zdrowia, służy nie tylko poprawie warunków egzystencjalnych podatnika, ale także względnemu zbliżeniu jego sytuacji materialnej wobec pozostałych osób.

3. Odliczenie składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne a publiczny system ochrony zdrowia – rozwiązanie obowiązujące przed 1.1.2022 r.

Z początkiem 2022 roku przestała obowiązywać preferencja pozwalająca na odliczenie składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne⁷¹, którą dotychczas ustawodawca przewidywał jako rozwiązanie w formie ulgi ogólnej, przysługujące wszystkim podatnikom, bez względu na odnoszące się wobec nich uwarunkowania ekonomiczne lub społeczne⁷². Zgodnie z nieobowiązu-

⁶⁷ M.M. Hybka, Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w Republice Federalnej Niemiec, Poznań 2005, s. 21–23.

⁶⁸ A. Gomułowicz, Zasada równości, s. 481.

⁶⁹ Raport PwC, Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE, Warszawa 2016, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/ulgi-podatkowe-2017.pdf> (dostęp: 21.12.2025 r.).

⁷⁰ Art. 15 ust. 1 lit c IRPREF.

⁷¹ Art. 27b PDOFiZU uchylony przez art. 1 pkt 48 ustawy z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105 ze zm.).

⁷² A. Ślesicka, Stosowanie ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób, s. 100.

jącym już art. 27b PDOFizU podatek dochodowy ulegał, w pierwszej kolejności, obniżeniu o kwotę składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, a zatem po obliczeniu wysokości daniny miało miejsce pomniejszenie jej o kwotę rzeczywiście uiszczonych przez podatnika składek na wspomniane ubezpieczenie, z zastrzeżeniem, iż rozwiązanie to nie zachodziło w kontekście składek, względem których podstawą wymiaru był dochód (przychód) zwolniony od podatku oraz odnoszących się do dochodu, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej⁷³, zaniechano jego poboru. Z perspektywy podatkowej irrelevantną pozostawała okoliczność czy składki na ubezpieczenie zdrowotne opłacane były obowiązkowo albo na podstawie dobrowolnej umowy ubezpieczenia zdrowotnego z NFZ, a więc przez osoby niepodlegające obowiązkowemu ubezpieczeniu, na przykład zatrudnione na umowę o dzieło. Prawodawca nie wartościował tytułów ich poniesienia, uzależniając odliczenie wyłącznie od objęcia osoby fizycznej ubezpieczeniem zdrowotnym, w wysokości określonej zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu w NFZ⁷⁴. Istotnym pozostawało natomiast to, że omawiana redukcja odnosiła się do składek faktycznie zapłaconych bezpośrednio przez podatnika albo pobranych przez płatnika w roku podatkowym⁷⁵. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 13.12.2010 r.⁷⁶ wyjaśnił, że kwoty składek, o których traktował art. 27b ust. 1 PDOFizU, odnosiły się tylko względem pobranych w konkretnym roku podatkowym, nie natomiast składek z lat poprzednich, których nie pobrano (nie potrącono). W sytuacji, gdy składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne stały się należne, niemniej nie zostały uiszczone, niemożliwym było ich odliczenie. Z uwagi na zasadę, iż redukcja odnosiła się do składek rzeczywiście zapłaconych albo potrąconych w danym roku, możliwe było odliczenie ich w roku podatkowym, w którym podatnik uiścił zaległe składki⁷⁷.

Odliczeniu od podatku dochodowego od osób fizycznych podlegała wyłącznie część składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, gdyż kwota,

⁷³ Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

⁷⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4.5.2016 r., ILPB1/4511-1-145/16-2/PP; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7.4.2009 r., IPPB4/415-37/09-6/PJ.

⁷⁵ Wyr. NSA z 13.12.2017 r., II FSK 3420/15, Legalis.

⁷⁶ Wyr. WSA w Gliwicach z 11.8.2010 r., I SA/Gl 454/10, Legalis.

⁷⁷ P. Zysk, Odliczenie składki na ubezpieczenie zdrowotne przy rozliczeniu rocznym podatku dochodowego od osób fizycznych, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2016, Nr 1, s. 49–50.

o którą zmniejszała się wysokość daniny, nie mogła przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru składki (wobec wymiaru, wskazanego w ustawie o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych, wynoszącego 9%)⁷⁸, również w sytuacji, kiedy składka zapłacona ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne jego lub osób z nim współpracujących wynikała z przepisów dotyczących obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego, obowiązującego w innym państwie członkowskim UE, państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego czy Konfederacji Szwajcarskiej. W orzecznictwie NSA wskazywano, iż tożsame rozwiązanie znajdowało zastosowanie względem składek zagranicznych, z zastrzeżeniem, że odpowiedniemu odliczeniu mogła podlegać wyłącznie część, w której składki nie przekraczały wskazanej wielkości 7,75% podstawy wymiaru składki⁷⁹.

Zgodnie z intencją prawodawcy likwidacja przedstawionej preferencji fiskalnej wpisuje się w całokształt działań zorientowanych na zapewnienie dodatkowych środków w systemie powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, służąc pełniejszej realizacji zasady solidaryzmu społecznego⁸⁰. Dostrzegając potencjalnie ujemny wpływ omawianej nowelizacji na zasobność podatników zatrudnionych na podstawie stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej czy spółdzielczego stosunku pracy, którzy nie należąc do kategorii najbogatszych podatników, ponosiliby realną stratę w związku z zaistniałymi zmianami, ustawodawca wprowadził, uchyloną obecnie, preferencję w postaci tzw. ulgi dla klasy średniej, obejmującej osoby, których przychody ze wskazanych wyżej tytułów mieściły się w rocznym przedziale między 68 412 zł, a 133 692 zł, obliczanej zgodnie z algorytmami zawartymi w PDOFizU. Przedstawione rozwiązanie, nie odnosząc się bezpośrednio do sfery ochrony zdrowia, wpisywało się w obszar działań stanowiących konsekwencję przyjętego sposobu opodatkowania w tym zakresie, którego istotą było przede wszystkim wsparcie podatników, wymagających ze względu na sytuację materialno-osobistą zaadresowania względem nich rozwiązań redukujących wysokość należności podatkowych.

Na gruncie aktualnego stanu prawnego preferencja pozwalająca na odliczenie składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne nie obejmuje podat-

⁷⁸ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, w: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Lex/el. 2006, kom. do art. 27b.

⁷⁹ Wyr. NSA z 27.10.2016 r., II FSK 2627/14, Legalis.

⁸⁰ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy Nr 1532, Sejm IX kadencji, uzasadnienie).

ników rozliczających się na zasadach ogólnych. Niemniej, prawodawca, kierując się dążeniem do zrekompensowania niekorzystnych zmian na płaszczyźnie fiskalnej, dopuścił możliwość częściowego odliczenia jej dla wybranych przedsiębiorców, uznając za zasadnicze kryterium wybraną przez nich formę opodatkowania. Podatnik korzystający z uproszczonej formy opodatkowania w postaci karty podatkowej może obniżyć podatek o kwotę stanowiącą 19% zapłaconej w danym roku podatkowym składki na ubezpieczenie zdrowotne związanej z tą działalnością⁸¹, podczas kiedy decydując się na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych może on pomniejszyć przychody o 50% składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w roku podatkowym⁸². Prowadząc działalność opodatkowaną podatkiem liniowym przedsiębiorca może natomiast odliczyć maksymalnie 14 100 zł zapłaconej składki zdrowotnej od dochodu, ewentualnie zaliczyć ją wartości do kosztów uzyskania przychodu⁸³.

Możliwość redukcji podstawy opodatkowania o kwoty wydatków ponoszonych z tytułu składek obowiązkowych na ubezpieczenie zdrowotne, zniesiona w polskim ustawodawstwie w stosunku do podatników niebędących przedsiębiorcami, pozostaje jednak obecna na płaszczyźnie rozwiązań podatkowych innych państw europejskich, między innymi włoskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸⁴. Warto zwrócić uwagę, iż tamtejszy prawodawca rozszerza przedstawioną możliwość o nakłady, ponoszone na uzupełniające fundusze zdrowotne krajowej służby zdrowia (wł. *Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale*⁸⁵), funkcjonujące w oparciu o odrębne przepisy⁸⁶, w kontekście których maksymalna wysokość odliczenia określona jest przez limit wskazany w art. 10 ust. 1 lit. e-ter IRPREF. Sposobność ta znajduje źródło w odmiennej organizacji systemu ochrony zdrowia we Włoszech, gdzie ma na celu ułatwienie dostępu do dodatkowych, w porównaniu do zapewnianych przez krajową służbę zdrowia, form opieki zdrowotnej⁸⁷, oferowanych

⁸¹ Art. 31 ust. 1 RyczałtU.

⁸² Art. 11 ust. 1a RyczałtU.

⁸³ Art. 23 ust. 1 pkt 58 PDOFizU.

⁸⁴ Art. 10 ust. 1 lit. e IRPREF.

⁸⁵ Art. 10 ust. 1 pkt e-ter IRPREF.

⁸⁶ Art. 9 Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421" (Pubblicato nel Supplemento Ordinario alla G.U. 30 dicembre 1992, n. 305).

⁸⁷ Art. 9 ust. 1 Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421" (Pubblicato nel Supplemento Ordinario alla G.U. 30 dicembre 1992, n. 305).

przez podmioty publiczne i prywatne⁸⁸. Rozwiązania tego, w sytuacji braku istnienia dodatkowych, uzupełniających składek na ubezpieczenie zdrowotne, nie sposób odnieść bezpośrednio do prawodawstwa krajowego. Należy jednak wskazać, że w uprzednim stanie prawnym, na gruncie PDOFizU, obecna była preferencja, umożliwiająca redukcję ciężaru fiskalnego, w związku z poniesieniem dodatkowych nakładów, związanych z ochroną zdrowia. Ówczesny art. 27a ust. 1 pkt 3 lit d PDOFizU stanowił o możliwości zmniejszenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli w roku podatkowym podatnik poniósł wydatki na odpłatne świadczenia zdrowotne udzielane przez niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej lub przez lekarzy i lekarzy dentyistów prowadzących praktykę indywidualną, jeżeli usługi były wykonywane na rzecz podatnika lub jego małżonka oraz dzieci własnych czy przysposobionych, w sytuacji gdy nie uzyskiwali oni w roku podatkowym dochodów, opodatkowanych przedmiotową daniną, z zastrzeżeniem, iż kwota zmniejszająca podatek, nie mogła przekroczyć 19% wydatków na ten cel, jednakże nie więcej niż 1% kwoty, stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, obowiązującej w roku podatkowym⁸⁹. Obecnie prawodawca nie przewiduje możliwości zmniejszenia ciężaru fiskalnego z uwagi na poniesione przez pacjenta wydatki na prywatny system ochrony zdrowia, na przykład w odniesieniu do samodzielnie wykupionych, komercyjnych abonamentów medycznych, które w sytuacji braku istnienia dodatkowych składek na publiczne ubezpieczenie zdrowotne pełnią rolę ich substytutu wypełniającego przestrzeń między zapotrzebowaniem rynku a potencjałem systemu państwowego⁹⁰.

Omówione we wcześniejszej części podrozdziału rozwiązania podatkowe wspierające ochronę zdrowia podatnika pozytywnie weryfikują trzecią tezę, opierającą się na założeniu, iż unormowania skierowane względem pacjentów opierać powinny się na modelu o charakterze egalitarnym, służącym pacjentom, którzy w związku z zaistnieniem obiektywnych czynników znajdują się w mniej uprzywilejowanym położeniu niż pozostała część społeczeństwa. Znamionuje to odejście od stosowania preferencji podatkowych adresowanych

⁸⁸ Art. 9 ust. 3 Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421" (Pubblicato nel Supplemento Ordinario alla G.U. 30 dicembre 1992, n. 305).

⁸⁹ Art. 27a ust. 3 pkt 1 lit. f PDOFizU.

⁹⁰ B. Samoliński, Jak w Polsce poradziły sobie z dodatkowymi ubezpieczeniami zdrowotnymi – abonamenty medyczne to ich substytuty, czy trwale rozwiązanie problemu?, w: Raport 2013. Dodatkowe ubezpieczenia zdrowotne, https://www.dzp.pl/files/shares/Publikacje/Dodatko-we_Ubezpieczenia_Zdrowotne.pdf (dostęp: 8.12.2025 r.).

głównie w odniesieniu do zasobniejszych podatników, których dochody pozwalają, między innymi na dodatkowe ubezpieczenie. Zasady, którymi kieruje się ustawodawca podatkowy w kontekście regulacji, odnoszących się do ochrony zdrowia ludzkiego są pochodną standardów odnajdujących źródło w aksjologicznej warstwie ustawy zasadniczej, zwłaszcza w wynikającej z art. 68 Konstytucji RP wytycznej objęcia zainteresowaniem prawodawcy osób zagrożonych z uwagi na stan zdrowia. Wskazanie, odczytywane przez pryzmat zasad prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu wertykalnym, nakazującym dostosowanie ciężaru fiskalnego do możliwości poniesienia przez poszczególnych adresatów, wymaga zorientowania unormowań na potrzeby podatników, dla których regulacje podatkowe stanowić mogą narzędzie ochrony przed ryzykami ekonomicznymi stanowiącymi następstwo uszkodzenia funkcji lub struktury organizmu. Preferencje podatkowe, dla skutecznego wypełnienia postulatów art. 68 Konstytucji RP, powinny stanowić narzędzie interwencji, uzupełniające aktywność państwa w urzeczywistnieniu konstytucyjnych zadań w sferze zapewnienia prawa do ochrony zdrowia.

III. Rozwiązania podatkowe nakłaniające podatników do realizacji celów z zakresu ochrony zdrowia

1. Uwagi ogólne

Regulacje z zakresu prawa podatkowego, wspierające realizację założeń polityki zdrowotnej, powinny koncentrować się na rozwiązaniach służących ochronie, poprawie i utrzymaniu zdrowia obywateli, a ich urzeczywistnienie powinno stanowić konsekwencję wspierania przez władze publiczne, adekwatnych względem przedstawionego zamiaru, postaw prozdrowotnych, służących między innymi likwidacji barier w dostępie do opieki zdrowotnej⁹¹ oraz udogodnieniom dla działań osób udzielających pomocy przewlekłym chorym lub niepełnosprawnym. Należy skonstatować, iż z punktu widzenia ochrony zdrowia, szczególne znaczenie mają rozwiązania, propagujące aktywności przyczyniające się do wsparcia publicznego systemu ochrony zdrowia, adresowane względem podatników, niebędących bezpośrednio zaangażowanymi w działania składające się na ten obszar, a także pacjentów lub członków ich rodzin. Zasadnicze znaczenie mają więc unormowania ustaw podatkowych, które umac-

⁹¹ Z. Woźniak, W stronę zdrowia społeczności, s. 181.

nią postawy społecznie aprobowane, gdyż prawodawca, wykorzystując preferencje fiskalne, może nie tylko ograniczyć koszty funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, ale jednocześnie wesprzeć osoby podejmujące starania, bez których utrudnione byłoby wykonywanie części niezbędnych zadań składających się na ochronę zdrowia ludzkiego.

2. Darowizna na rzecz organizacji pożytku publicznego realizującej zadania z zakresu ochrony zdrowia

Zasadniczą formą rozwiązań odnoszących się względem podatników, którzy wspierają osiągnięcie oczekiwanych założeń w przedmiotowej sferze aktywności są regulacje przewidujące możliwość odliczenia od dochodów, stanowiących podstawę obliczenia podatku, kwot darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁹², organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom zagranicznym funkcjonującym w innym państwie członkowskim UE lub państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a PDOFizU, jego odpowiednikiem w kontekście opodatkowania dochodu osób prawnych jest art. 18 ust. 1 pkt 1 PDOPrU), w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż w kwocie stanowiącej 6% dochodu, która odnosi się do łącznej kwoty wszystkich darowizn, uprawniających do odliczenia, dokonanych w danym roku przez podatnika, wskazanych w art. 26 ust. 1 pkt 9 PDOFizU⁹³, z zastrzeżeniem, iż darowizny nie mogą zostać poniesione na rzecz osób fizycznych, a także osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących wskazane przez ustawodawcę rodzaje działalności (art. 26 ust. 5 PDOFizU)⁹⁴. W literaturze wskazuje się, iż darowizny mają istotne znaczenie nie tylko dla podmiotów prowadzących działalność społecznie użyteczną, gdyż stanowią przejaw wsparcia finansowego, ale również, w perspektywie podatków dochodowych, dla darczyńców⁹⁵. Podatnik może zredukować wysokość ciężaru fiskalnego, kiedy spełni łącznie dwa warunki: przekaze środki na aprobowane przez prawodawcę cele pożytku publicznego, a ich beneficjen-

⁹² Ustawa z 24.4.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1338 ze zm.).

⁹³ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych, s. 838.

⁹⁴ T. Milek, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015, kom. do art. 26, s. 900–901.

⁹⁵ R. Gola, Opodatkowanie działalności kulturalnej, Lex/el. 2007.

tem będą organizacje pozarządowe i inne funkcjonujące w sferze pożytku publicznego, prowadzące działalność tego rodzaju. W kontekście wsparcia aktywności, związanej z analizowanym obszarem, istotnym będzie, aby darowizna przekazana została w związku z realizacją zadań, obejmujących ochronę i promocję zdrowia, w tym działalność leczniczą, działalność charytatywną czy nakierowaną na rzecz osób niepełnosprawnych⁹⁶. W orzecznictwie NSA wskazuje się, iż w kontekście skorzystania z omawianej preferencji należy zweryfikować cel darowizny, na podstawie której dokonano odliczenia od dochodu, także gdy przeznaczenie to nie zostało wprost określone w umowie konstytuującej darowiznę, a badanie nie powinno sprowadzać się do oceny czy cel ten został w niej sprecyzowany⁹⁷. W konsekwencji, dla zastosowania przywileju podatkowego istotna jest intencja podatnika, przekazującego część środków organizacji pożytku publicznego (OPP), gdyż podstawowym czynnikiem, decydującym o spełnieniu warunków ustawowych, jest zamiar wsparcia określonych działań w zakresie ochrony zdrowia. Fundamentalne znaczenie ma fakt, iż aby nieodpłatne świadczenie, dokonane na wskazane cele pożytku publicznego, mogło zostać wykorzystane dla potrzeb preferencji podatkowych, musi przysługiwać mu status darowizny, co implikuje konieczność rozpatrzenia w kontekście umowy darowizny w rozumieniu art. 888 KC^{98, 99}.

Druga z przesłanek wskazuje, że niezbędne z punktu widzenia możliwości skorzystania z analizowanego przywileju jest, aby przekazane przez podatnika środki zasiły instytucję zajmującą się działalnością związaną z ochroną zdrowia ludzkiego, mającą status OPP. W piśmiennictwie wskazuje się, że darowizna przekazana na rzecz podmiotu, który prowadzi działalność, mającą cechy społecznie użytecznej, która jednakże nie jest OPP w rozumieniu ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, nie daje darczyńcy prawa do skorzystania z przedmiotowej ulgi¹⁰⁰. Zastosowanie analizowanej preferencji fiskalnej wymaga jednoczesnego spełnienia obu warunków, a zatem to na podatniku ciąży obowiązek weryfikacji statusu podmiotu, będącego beneficjentem środków, ponieważ sam fakt działania w dobrej wierze, którego następstwem jest wsparcie zadań służących realizacji czynności

⁹⁶ Art. 4 ust. 1 ustawy z 24.4.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1338 ze zm.).

⁹⁷ Wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Łodzi z 23.1.2001 r., I SA/Łd 2647/98, Legalis.

⁹⁸ Ustawa z 23.4.1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).

⁹⁹ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych, s. 838.

¹⁰⁰ A. Tarka, Nie każda podarowana kwota podlega odliczeniu w zeznaniu, Rzeczpospolita. PCD 2013, Nr 4, s. 22.

z zakresu ochrony zdrowia, przez obdarowany podmiot¹⁰¹, pozostanie irrelewantny z punktu widzenia art. 26 ust. 1 pkt 9 PDOFizU. Warto wskazać, iż historyczne brzmienie analizowanego przepisu, konstituowało szerszy zakres podmiotowy potencjalnych beneficjentów przedmiotowej darowizny, gdyż możliwość zastosowania preferencji fiskalnej wynikała z przekazania jej: „na cele naukowe, naukowo-techniczne, oświatowe, oświatowo-wychowawcze, kulturalne, kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, a także wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 15% dochodu”. Istotny zatem pozostawał, szeroko ujęty cel darowizny, nie natomiast status podmiotu obdarowanego. Zakładając hipotetycznie, iż przepis ten zachowałby się w niezmienionej postaci, podatnik chcący skorzystać z przedmiotowej preferencji, mógłby relatywnie swobodnie wybierać adresata przysporzenia, względem którego wymagane byłoby, aby otrzymane środki przeznaczał na podejmowanie działań związanych ze sferą ochrony zdrowia, co pozwala zauważyć, iż obecny sposób regulacji omawianego zagadnienia, dalece skuteczniej zabezpiecza faktyczne spożytkowanie otrzymanych środków na cele związane z tym obszarem. Podmioty mające status OPP, dla których realizacja działań w sferze ochrony zdrowia stanowi zadanie statutowe, są w stanie efektywniej wykorzystać posiadane fundusze, a ponadto istnieje mniejsze ryzyko, iż powierzone im środki, będą rozdysponowane niezgodnie z pierwotnym przeznaczeniem.

Wynika stąd, iż ustawodawca, przewidując osiągnięcie korzyści w sferze fiskalnej, w związku z przeznaczeniem posiadanych przez podatnika funduszy na cele społecznie użyteczne, jednocześnie zapewnia sobie możliwość oddziaływania na kierunek wydatkowania wspomnianych nakładów. Tożsamy mechanizm wypracowany został w prawodawstwach innych państw, co znamienuje jego efektywność w zakresie urzeczywistnienia dążeń, zorientowanych na wykorzystanie narzędzi podatkowych, celem oddziaływania na sferę ochrony zdrowia. Prawodawca niemiecki, zgodnie z § 10b *Einkommensteuergesetz*¹⁰², umożliwia podatnikowi zmniejszenie podstawy opodatkowania o wydatki z tytułu darowizn, przekazywanych na uprzywilejowane fiskalnie

¹⁰¹ P. Wojtasik, Wpłata na fałszywe konto nie uprawnia do odliczenia, Rzeczpospolita. PCD 2013, Nr 12, s. 18.

¹⁰² Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist.

cele, uznawane za godne wsparcia, służące dobru publicznemu, wskazane w art. 52–54 niemieckiego odpowiednika ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*), do których zalicza również, służące wsparciu promocji zdrowia publicznego oraz publicznej opieki zdrowotnej, w szczególności w kontekście zapobiegania i kontroli chorób zakaźnych (§ 52 ust. 2 pkt 3 *Abgabenordnung*)¹⁰³. Niemieckie regulacje, odnoszące się do obszaru ochrony zdrowia, związane z preferencją podatkową, będącą następstwem przekazania darowizny, koncentrują się na zamiarze wykorzystania jej jako mechanizmu wsparcia zadań, realizowanych w tym zakresie przez władzę publiczną, gdyż w odróżnieniu od rozwiązań polskich, środki uzyskane w ten sposób nie będą służyły szeroko rozumianym działaniom w tym zakresie, ale będą skorelowane z realizowanymi w związku z funkcjonowaniem publicznego systemu ochrony zdrowia. Dostrzec można, że w ustawodawstwach, w których występuje wspomniana możliwość redukcji ciężaru fiskalnego, elementem wspólnym jest powiązanie sposobu dysponowania środkami przez podatnika, z obszarami aktywności, aprobowanej przez ustawodawcę, składającej się na zadania związku publicznoprawnego, natomiast różnica koncentruje się na dopuszczalności rozszerzenia zakresu wskazanych powiązań o działania niezwiązane z publicznym systemem ochrony zdrowia. Wynika to z faktu, iż prawodawca, przyzwalając na zmniejszenie potencjalnych wpływów budżetowych, powinien podejmować działania, pozwalające zrekompensować straty ponoszone z tego tytułu, na przykład stymulując rozwój działalności, korzystnej z punktu widzenia społecznego.

Zgodnie z art. 26 ust. 7 PDOFizU wysokość poniesionych przez podatnika wydatków, w kontekście darowizn związanych z celami o charakterze prozdrowotnym, ustala się w oparciu o dokumenty, stwierdzające ich faktyczne zaistnienie, z zastrzeżeniem, iż kwota darowizny pieniężnej powinna zostać udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a względem innej niż pieniężna – dokumentem identyfikującym darczyńcę i wartość przekazanej darowizny wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu. W innych przypadkach niezbędny jest dokument stwierdzający poniesienie wydatków, zawierający dane identyfikujące kupującego (odbiorcę usługi lub towaru) i sprzedającego, rodzaj zakupionego towaru lub usługi oraz kwotę za-

¹⁰³ § 52 ust. 2 pkt 3 *Abgabenordnung* in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003IS.61), die zuletzt durch Artikel 33 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist.

płaty¹⁰⁴. Z. Ofiarski wskazuje, że chociaż przepis ten nie określa jednoznacznie, jakie dokumenty są niezbędne dla stwierdzenia wydatków, odliczanych od podstawy opodatkowania, przyjąć należy, że jest to w szczególności umowa darowizny, pokwitowanie przyjęcia określonej kwoty, towaru lub usługi, wystawione przez instytucję realizującą zadania mogące być przedmiotem darowizny¹⁰⁵. Możliwość zakwalifikowania przez podatnika darowizny na cel, wskazany w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a PDOFizU, w kontekście zmniejszenia podstawy opodatkowania, uzależniona jest od aktywności podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, wykazującego, że miał miejsce fakt uzasadniający zmniejszenie ciężaru fiskalnego¹⁰⁶.

3. Przekazanie 1,5% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz organizacji pożytku publicznego

Rozwiązaniem podatkowym zbliżonym pod względem konsekwencji dla podmiotu obdarowanego do darowizny na rzecz OPP jest uregulowana w art. 45c PDOFizU możliwość przeznaczenia przez podatnika 1,5% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz wybranej OPP, znajdującej się na oficjalnej liście tego rodzaju organizacji¹⁰⁷. W odróżnieniu od darowizny z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) PDOFizU, wskazany sposób przekazania środków na rzecz beneficjentów nie daje podatnikowi korzyści w postaci możliwości redukcji podstawy opodatkowania, gdyż kwota ta stanowić będzie część daniny zapłaconej na rzecz państwa¹⁰⁸, a jego udział ograniczony zostanie wyłącznie do wskazania w zeznaniu podatkowym albo jego korekcie, OPP wraz z numerem wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), której za pośrednictwem urzędu skarbowego, przekazany zostanie składnik podatku dochodowego¹⁰⁹. Z punktu widzenia wsparcia działalności w zakresie ochrony zdrowia istotne znaczenie ma możliwość objęcia pomocą przez OPP konkretnych osób, na przykład chorych dzieci i pomoc ich rodzicom w pozyskiwaniu funduszy

¹⁰⁴ W. Sawicki, M. Ławnicka, Ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych – problemy praktyczne, Prawo i podatki 2010, Nr 1, s. 5–7.

¹⁰⁵ Z. Ofiarski, Zasady opodatkowania wydatków na cele ochrony zdrowia w podatku dochodowym od osób fizycznych, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 1997, Nr 12, s. 36.

¹⁰⁶ A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014, s. 169–172.

¹⁰⁷ R. Kubacki, Leksykon. Podatek dochodowy od osób fizycznych, Wrocław 2018, s. 793–794.

¹⁰⁸ U. Smółkowska, Wspieranie organizacji pożytku publicznego z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, INFOS Zagadnienia społeczno-gospodarcze 2011, Nr 22, s. 2.

¹⁰⁹ D. Laszczyk, Ustawa o podatku dochodowym, 2014.

na leczenie¹¹⁰. Dzięki temu, mechanizm 1,5%, w pewnym zakresie, uzupełnia opisane wyżej rozwiązanie, uniemożliwiające przekazanie darowizny bezpośrednio na rzecz osoby fizycznej, tworząc komplementarny system wsparcia OPP w ramach obowiązujących rozwiązań podatkowych.

4. Darowizna na cele krwiodawstwa

Kategorię darowizn, umożliwiających redukcję podstawy opodatkowania, stanowią te przekazane na cele krwiodawstwa, realizowanego przez honorowych dawców krwi [art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c) PDOFizU], gdzie mamy do czynienia z darowizną rzeczową, ponieważ pod tym pojęciem rozumieć należy bezpłatne oddanie krwi lub jej składników, których wartość wyznaczana jest ryczałtowo¹¹¹. W piśmiennictwie wyraża się jednak pogląd, iż w kontekście rozpatrywanego przepisu nie sposób podchodzić do niej analogicznie, jak do darowizny w ujęciu cywilistycznym, gdyż podatnicy, korzystający z przedmiotowego rozwiązania, mogą odliczyć od podstawy opodatkowania, równowartość kwot w wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew¹¹². Osoba korzystająca z preferencji, musi posiadać status tzw. honorowego dawcy krwi. Właściwe zrozumienie wskazanego określenia wymaga posiłkowego odwołania do PublSłKrewU¹¹³, z której wynika, że termin znajduje zastosowanie względem każdego, kto oddaje krew lub jej składniki, w związku z realizacją innych celów niż badania diagnostyczne (art. 5 pkt 3 PublSłKrewU). Warunkiem *sine qua non* zastosowania korzystnego, z punktu widzenia podatnika, rozwiązania fiskalnego, jest towarzysząca intencja przeznaczenia jej na cele ponadindywidualne. Prawodawca w art. 6 ust. 1 PublSłKrewU wskazuje, że tytuł przysługuje każdemu dawcy, co ma istotne znaczenie z perspektywy prawnopodatkowej, ponieważ pozwala skonstatować, iż ustawodawca podatkowy stwarza możliwość redukcji podstawy opodatkowania, już w związku z jednokrotną donacją, nie wymagając w żadnym zakresie, konieczności kontynuacji wspomnianego działania, w szczególności posiadania innych tytułów przewidzianych w przedmiotowej ustawie, związanych z regularną, aktywną działalnością w zakresie krwiodawstwa¹¹⁴. Rozstrzygnięcie to sprawia, że nawet okazjonalne oddanie krwi lub jej składników, nie pozostanie obojętne z perspektywy zastosowania

¹¹⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

¹¹¹ K. Klimek, Darowizny w PIT, Lex/el. 2020.

¹¹² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

¹¹³ Ustawa z 22.8.1997 r. o publicznej służbie krwi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1782).

¹¹⁴ Np. tytuł „Zasłużony Honorowy Dawca Krwi III stopnia”, o którym mowa w art. 6 ust. 3 PublSłKrewU.

omawianego rozwiązania. Ważnym jest, aby miało ono wymiar „honorowy”, czyli opierało się na zasadzie dobrowolności¹¹⁵ oraz bezpłatności, a fakt oddania krwi lub jej składników, nie wiązał się z osiągnięciem przez dawcę korzyści materialnych, do których nie zalicza się otrzymanych wartości, określonych w art. 9 ust. 1 PublŚKrewU (np. zwrotu utraconego zarobku, posiłku regeneracyjnego), gdyż jak wynika z treści art. 3 ust. 1 niniejszej ustawy¹¹⁶, w warunkach polskich, z wyjątkiem przewidzianych prawem sytuacji, krwiodawstwo ma wyłącznie wymiar filantropijny.

Odliczenie od podstawy opodatkowania darowizny, przekazanej na cele krwiodawstwa, wiąże się z faktycznym oddaniem przez podatnika krwi, jak również innych jej składników¹¹⁷ (krwinek płytkowych, czerwonych albo białych, pobranych przy użyciu separatora komórkowego lub osocza¹¹⁸). Artykuł 26 ust. 1 pkt 9 lit. c PDOFizU wskazuje, iż wartość przedmiotowej darowizny rzeczowej, stanowi iloczyn kwoty rekompensaty, określonej przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 PublŚKrewU, a także litrów oddanej krwi lub jej składników. Akt wykonawczy, do którego odsyła wskazany przepis¹¹⁹, określa wyłącznie wysokość ekwiwalentu pieniężnego za krew rzadkiej grupy oraz jej składników, nie wskazując sposobu oszacowania tożsamy wartości względem krwi (lub jej składników), nienależącej do tej grupy. Gramatyczna wykładnia przedstawionego przepisu ustawy podatkowej pozwala przyjąć, że prawodawca zastosował wskazane odesłanie, aby za punkt odniesienia, w kontekście wysokości kwoty rekompensaty, przyjąć wartość odnoszącą się do 1 litra pobranej krwi – 130 zł¹²⁰. Jeżeli jednak dawca został pod-

¹¹⁵ A. Fiutak, Odpowiedzialność karna za wykonanie zabiegu leczniczego bez zgody pacjenta, Warszawa 2016, s. 215–216.

¹¹⁶ Art. 3, ust. 1 PublŚKrewU: „Krwiodawstwo jest oparte na zasadzie dobrowolnego i bezpłatnego oddawania krwi i jej składników. Wyjątki od tej zasady określa ustawa”.

¹¹⁷ Wyjaśnienie Ministra Finansów z 17.4.2009 r., DD3/0602/18/CRS/09/MBI9-3660, Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów 2009, Nr 3, s. 17.

¹¹⁸ Składniki krwi, pobierane od krwiodawców wskazane są w art. 8 PublŚKrewU, regulującym kwestie ilości składników krwi odpowiadającymi 1 litrowi oddanej krwi, które uprawniają do tytułu i jednej z odznak, o których mowa w art. 6 ust. 3–5 i art. 7 ust. 1 ustawy.

¹¹⁹ § 3 rozporządzenia Ministra Zdrowia z 6.2.2017 r. w sprawie określenia rzadkich grup krwi, rodzajów osocza i surowic diagnostycznych, których uzyskanie wymaga przed pobraniem krwi lub jej składników wykonania zabiegu uodpornienia dawcy lub innych zabiegów, oraz wysokości rekompensaty (Dz.U. z 2017 r. poz. 235).

¹²⁰ § 3 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Zdrowia z 6.2.2017 r. w sprawie określenia rzadkich grup krwi, rodzajów osocza i surowic diagnostycznych, których uzyskanie wymaga przed pobraniem krwi lub jej składników wykonania zabiegu uodpornienia dawcy lub innych zabiegów, oraz wysokości rekompensaty (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 196).

dany zabiegowi uodpornienia lub innym zabiegom poprzedzającym pobranie krwi lub jej składników w celu uzyskania surowic diagnostycznych lub osocza, wynosi ona 280 zł za 1 litr krwi z wytworzonymi przeciwciałami w wyniku zabiegu uodpornienia, a za 1 litr osocza pobranego od dawcy poddanego zabiegowi uodpornienia lub innym zabiegom, aż 500 zł¹²¹. W przedstawionym zakresie prawodawca uznał, że obliczając wartość darowizny, podatnik powinien każdorazowo stosować przelicznik odpowiadający wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew¹²², co wynika z faktu, iż taki sposób odwołania do przepisów przedmiotowego rozporządzenia, nie ma na celu wartościowania poszczególnych form darowizn na cele krwiodawstwa. Wprowadzenie dla potrzeb omawianego odliczenia, jednolitej stawki ekwiwalentu pieniężnego, bez względu na przedmiot darowizny¹²³, miało przeciwdziałać niepożądanym, z punktu widzenia podatników konsekwencjom, w postaci pozbawienia niektórych krwiodawców możliwości zastosowania analizowanej preferencji fiskalnej, co byłoby sprzeczne z intencją przedmiotowego odliczenia, sprowadzającą się do zwiększenia zainteresowania honorowym dawstwem krwi¹²⁴. W konsekwencji, z perspektywy redukcji podstawy opodatkowania, podatnik będzie osiągał identyczną korzyść, bez względu na fakt czy w ramach donacji oddaje krew lub jednakową ilość któregoś z jej składników. Obecnie ustawodawca nie przewiduje stosowania przeliczników w związku z przedmiotową preferencją fiskalną, a zatem w kontekście darowizny na cele krwiodawstwa, redukującej ostateczną wysokość ciężaru podatkowego „korzystniejsze” będzie oddawanie osocza, gdyż zgodnie z załącznikiem Nr 3 do rozporządzenia Ministra Zdrowia z 11.9.2017 r. w sprawie warunków pobierania krwi od kandydatów na dawców krwi i dawców krwi¹²⁵, podatnik, bez względu na płeć, może przekazać aż 25 litrów osocza (co umożliwia odliczenie od dochodu 3250 zł),

¹²¹ § 3 pkt 2 lit. a i b rozporządzenia Ministra Zdrowia z 6.2.2017 r. w sprawie określenia rzadkich grup krwi, rodzajów osocza i surowic diagnostycznych, których uzyskanie wymaga przed pobraniem krwi lub jej składników wykonania zabiegu uodpornienia dawcy lub innych zabiegów, oraz wysokości rekompensaty (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 196).

¹²² Wyjaśnienie Ministra Finansów z 17.4.2009 r., DD3/0602/18/CRS/09/MBI9-3660, Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów 2009, Nr 3, s. 17.

¹²³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31.10.2012 r., ITPB2/415-738/12/RS.

¹²⁴ Pismo Ministerstwa Finansów z 15.12.2009 r., DD3/066/107/CRS/09/1116, odpowiedź na Pismo Dyrektorów Regionalnych Centrów Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa z 1.12.2009 r., Nr NCK-1611/122/AG/2009.

¹²⁵ Załącznik Nr 3 do rozporządzenia Ministra Zdrowia z 11.9.2017 r. w sprawie warunków pobierania krwi od kandydatów na dawców krwi i dawców krwi (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 756).

podczas gdy oddając krew, z uwagi na wprowadzone prawem ograniczenia, wynikające ze wskazań medycznych, mężczyzna może oddać 2,7 litra krwi (odliczenie od dochodu 351 zł), natomiast kobieta 1,8 litra (odliczenie od dochodu 254 zł). Obecny kształt art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c) PDOFizU¹²⁶, stanowi rezultat przywrócenia zasad ustalania wysokości odliczenia, funkcjonujących przed 1.1.2017 r., odstępujących od przeliczenia składnika krwi na krew pełną¹²⁷. Ustawodawca podejmował w przeszłości próbę zastosowania, dla potrzeb obliczenia wartości darowizny, przeliczników równoważących 1 litrowi oddanej krwi, odpowiednią ilość jej składników, analogiczne do tego, które ma miejsce w kontekście art. 8 PublŚKrewU, o czym świadczy ówczesne, obowiązujące od 1.1.2017 r., brzmienie art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c) PDOFizU: „krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi na podstawie PublŚKrewU, w wysokości iloczynu kwoty rekompensaty określonej przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 tej ustawy i litrów oddanej krwi lub równoważnej ilości jej składników przeliczonej zgodnie z art. 8 tej ustawy”¹²⁸. Omawiana darowizna powinna zostać udokumentowana zaświadczeniem jednostki organizacyjnej, realizującej zadania w zakresie pobierania krwi, o ilości bezpłatnie oddanej krwi lub jej składników przez krwiodawcę¹²⁹. W literaturze podkreśla się, że dokument ten nie powinien uwzględniać wartości krwi lub jej składników, za które dawca otrzymał już ekwiwalent pieniężny, co wynika z faktu, iż wyłącznie jego brak uprawnia do zastosowania omawianej ulgi podatkowej¹³⁰.

5. Koszty uzyskania przychodów a wydatki na ochronę zdrowia pracowników

Przedstawione dotychczas regulacje, skierowane względem podatników, podejmujących aprobowane przez prawodawcę działania, służące urzeczywistnieniu prawa do ochrony zdrowia, odnoszą się do aktywności o charakterze incydentalnym, skoncentrowanych na zrekompensowaniu nakładów lub wy-

¹²⁶ Nadany ustawą z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2175 ze zm.).

¹²⁷ Pismo Ministerstwa Finansów z 3.1.2018 r., DD3.8223.3.2018, <https://krwiodawcy.org/darowizna-krwi-2017> (dostęp: 10.11.2025 r.).

¹²⁸ Nadane na mocy art. 2 ustawy z 20.5.2016 r. o zmianie ustawy o publicznej służbie krwi oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 823 ze zm.).

¹²⁹ Art. 26 ust. 7 pkt 3 PDOFizU.

¹³⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex/el. 2015.

siłków, poczynionych przez adresatów. Zasadnicze znaczenie, z perspektywy oddziaływania na dostępność świadczeń zdrowotnych, mają również rozwiązania zachęcające określone grupy podatników, do podejmowania regularnych działań, przyczyniających się do poprawy zdrowia pozostałych członków społeczeństwa, które nie będąc wprost artykułowane w treści przepisów podatkowych, wykorzystują ich właściwości, służąc realizacji celów, założonych przez prawodawcę. Regulacje art. 22 ust. 1 PDOFizU oraz odpowiednio art. 15 ust. 1 PDOPrU, dotyczące kosztów uzyskania przychodów, odnoszą się do problemu zaliczania, między innymi poniesionych przez pracodawcę wydatków, związanych z ochroną zdrowia zatrudnionych podatników, chociażby w postaci tzw. pakietów medycznych, zapewniających dostęp do dodatkowych świadczeń zdrowotnych. Biorąc pod uwagę fakt, iż zgodnie ze wskazanymi przepisami, kosztami uzyskania przychodów są te poniesione w celu osiągnięcia, zachowania albo zabezpieczenia ich źródła¹³¹, uznanie konkretnego wydatku za koszt uzyskania przychodów, zdeterminowane jest zaistnieniem wskazanych przesłanek:

- 1) poniesieniem w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów, bądź źródła ich uzyskania;
- 2) istnieniem związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
- 3) pokryciem z zasobów majątkowych podatnika;
- 4) definitywnym charakterem, a więc wartość poczynionego nakładu nie może zostać podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona;
- 5) właściwym udokumentowaniem;
- 6) nieznajdowaniem się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 PDOFizU, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów¹³².

Z perspektywy ochrony zdrowia ludzkiego, szczególnie istotne znaczenie ma pierwszy ze wskazanych warunków, gdyż w piśmiennictwie podkreśla się, iż centralny element normatywnego pojęcia kosztów uzyskania przychodów stanowi konieczność poniesienia w związku z osiągnięciem, zachowaniem bądź zabezpieczeniem ich źródła, bez względu na rezultat działań, podjętych przez podatnika¹³³. Wstępną fazę rozważenia zasadności zakwalifikowania konkretnego rodzaju wydatku jako realizującego ten postulat, sta-

¹³¹ A. Gomułowicz, Prawna formuła kosztu podatkowego, Warszawa 2016, s. 14.

¹³² *Ibidem*, s. 14, 25–32, 41–43; także interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12.9.2018 r., 0111-KDIB2-3.4010.222.2018.1.PB.

¹³³ M. Wilk, Poniesienie kosztów w celu osiągnięcia przychodów, w: A. Mariański (red.), Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce, Warszawa 2016, s. 41–42.

nowi rozstrzygnięcie czy spełnia on wymóg celowości, który zostanie urzeczywistniony, gdy ponosząc wydatek, podatnik mógł, obiektywnie oceniając, spodziewać się zaistnienia jednej z wymienionych wyżej okoliczności. Pojęcie „celu” nie zawsze pozostanie tożsame z rzeczywistymi skutkami poniesionego nakładu, gdyż wspomniane działanie powinno być rozpatrywane przez pryzmat zróżnicowanych okoliczności, a więc zależnych i niezależnych od podatnika (procesy finansowe, gospodarcze itp.), aby określić czy w konkretnym układzie czynników, wydatki mogły oddziaływać przyczynowo, w pożądanym kierunku¹³⁴. Istotne znaczenie ma wystąpienie adekwatnego związku przyczynowego między nakładem, a możliwością przełożenia na urzeczywistnienie dążeń, wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej, co odnosi się do relacji „przyczyny” oraz „następstwa” w wymiarze potencjalnym, którego osią jest równorzędne traktowanie powstania następstwa, jak i samej możliwości jego powstania¹³⁵, jeżeli nakład, który obiektywnie mógł przynieść pożądaną ekonomicznie konsekwencję, nie doprowadził do jej urzeczywistnienia.

Oparcie przedmiotowego rozwiązania na koncepcji adekwatnego, a nie bezpośredniego związku przyczynowego, który wiązałby możliwość zastosowania oczekiwanych przez podatnika skutków z wystąpieniem zakładanych następstw, ma fundamentalne znaczenie z perspektywy zakwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów, wydatków związanych z zapewnieniem pracownikom dostępu do świadczeń zdrowotnych, na przykład w formie pakietów medycznych. Koncepcja adekwatnego związku przyczynowego, uzależniająca konsekwencje podatkowe od potencjału wydatku dla osiągnięcia, zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, umożliwia zastosowanie omawianej regulacji, również w odniesieniu do nakładów, dla których ocena zaistnienia następstw natury finansowej, jest trudno mierzalna. W przypadku zakupu świadczeń medycznych na rzecz pracowników, określenie rzeczywistej skali przełożenia na osiągane przychody czy nawet fakt jego realnego zaistnienia, jest trudny do zweryfikowania, a zatem adekwatność związku przyczynowego, umożliwiającą rozszerzenie kręgu zdarzeń, objętych analizowaną preferencją fiskalną, stwarza sposobność zastosowania wobec wydatków o charakterze medycznym. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej sformułował stanowisko, iż wykupienie przez pracodawcę świadczeń zdrowotnych, na przykład w postaci pakietów medycznych dla pracowników, może zostać zakwalifikowane na poczet wydatków związanych z kosztami uzyskania przychodów,

¹³⁴ A. Gomułowicz, Prawna formuła, s. 14.

¹³⁵ *Ibidem*, s. 41–42.

ponieważ koszt został poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Działanie to wpływa na lojalność wobec pracodawcy, kreuje jego pozytywny wizerunek jako zaangażowanego w sprawy podwładnych, co ma znajdować przełożenie na wyższą efektywność i zmniejszenie fluktuacji pracowników, a inwestycja z założenia służy ograniczeniu absencji z powodu chorób, a także ułatwieniu dostępu do specjalistycznego leczenia, wpływając w ostatecznym rozrachunku na wielkość przychodów, osiąganych przez podmiot¹³⁶. Wynika stąd, że wydatki związane z obszarem ochrony zdrowia ludzkiego odnoszą się w pierwszej kolejności do sfery działań, nakierowanych na zachowanie lub zabezpieczenie przychodów bądź źródła ich uzyskania, które dopiero pośrednio mogą wpłynąć na wypracowanie nowych korzyści przez podatnika.

Relatywnie szeroki pozostaje zakres zastosowania przedmiotowej preferencji fiskalnej względem wydatków związanych z ochroną zdrowia ludzkiego, gdyż dotyczy nakładów, których beneficjentami mogą być nie tylko pracownicy, ale także członkowie ich rodzin lub osoby emerytowane, pracujące w przeszłości na rzecz podatnika. Akceptację wspomnianego rozwiązania, argumentuje się większą dostępnością pracownika, wynikającą na przykład z ograniczenia konieczności korzystania z urlopów z uwagi na sprawowanie opieki nad chorymi członkami rodziny¹³⁷, ale także powszechnie obowiązującymi regułami prawa zwyczajowego, dopuszczającymi uznanie, w ramach wydatków na rzecz pracowników, potrącanych w kosztach podatkowych, nakładów niestandardowych, wykraczających poza bezpośredni związek z aktualnie istniejącym stosunkiem pracy¹³⁸.

Należy zwrócić uwagę, iż wartość otrzymanego pakietu medycznego stanowi z perspektywy podatnika przychód z nieodpłatnych świadczeń, którego wysokość wynika wprost z ceny zakupu, poniesionego przez pracodawcę, gdyż jak wskazał NSA, nabyte pakiety, z wyjątkiem części odpowiadającej wartości świadczeń obowiązkowych, do zapewnienia których jest on zobowiązany,

¹³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12.9.2018 r., 0111-KDIB2-3.4010.222.2018.1.PB; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11.1.2017 r., 2461-IBPB-1-1.4510.359.2016.1.AT.

¹³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.5.2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.138.2018.1.AP.

¹³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23.1.2012 r., ITPB3/423-547/11/MK.

zgodnie z przepisami odrębnych ustaw (art. 21 ust. 1 pkt 11 PDOFizU), podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹³⁹.

Przedstawione rozwiązania, odnoszące się do podatników, którzy podejmują aprobowane przez prawodawcę działania służące urzeczywistnieniu prawa do ochrony zdrowia stanowią wyraz realizacji stymulacyjnej funkcji opodatkowania, przybierającej w omawianym zakresie, charakter stymulacji pozagospodarczej¹⁴⁰, mającej na celu realizację protekcyjnej roli względem niektórych grup, nakłaniając do zachowań realizujących określone wartości. Mimo, iż beneficjentami przedmiotowych preferencji fiskalnych są osoby, wydatkujące posiadane fundusze lub podejmujące aktywność wspierającą władzę publiczną, w urzeczywistnieniu postulatu zapewnienia prawa do ochrony zdrowia, ich istotą jest zwiększenie bezpieczeństwa osób, które przez wzgląd na stan, mogą wymagać określonej formy wsparcia.

6. Darowizna na cele związane z przeciwdziałaniem COVID-19 – przykład rozwiązania o charakterze ekstraordynaryjnym

Ekstraordynaryjny charakter ma darowizna uregulowana w art. 52n PDOFizU (jej odpowiednikiem w kontekście opodatkowania dochodów osób prawnych jest art. 38g PDOPrU), dodana przez art. 4 ustawy z 31.3.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw¹⁴¹, przewidująca preferencję fiskalną w postaci możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania, darowizn przekazanych na przeciwdziałanie COVID-19, nieodliczonych na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 i art. 11 RyczałtU¹⁴², których beneficjentami, zgodnie z art. 52n ust. 1 PDOFizU są:

- 1) podmioty wykonujące działalność leczniczą, wpisane do ogłoszonego w Biuletynie Informacji Publicznej Narodowego Funduszu Zdrowia wykazu podmiotów udzielających świadczeń opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, wykonywanych w związku z przeciwdziałaniem COVID-19;

¹³⁹ Uchwała Pełnego Składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24.10.2011 r., II FPS 7/10, ONSA i WSA 2012, Nr 1, poz. 1.

¹⁴⁰ J. Gluchowski, J. Patyk, Zarys polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 20.

¹⁴¹ Ustawa z 31.3.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 568 ze zm.).

¹⁴² Art. 52n ust. 3 PDOFizU.

- 2) Rządowa Agencja Rezerw Strategicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych;
- 3) Centralna Baza Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych, z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej¹⁴³;
- 4) domy dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegownie, schroniska dla osób bezdomnych, w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodki wsparcia, rodzinne domy pomocy oraz domy pomocy społecznej;
- 5) Fundusz Przeciwdziałania COVID-19.

Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie zamkniętego katalogu beneficjentów, nie przewidując zastosowania ekspektatywy umożliwiającej rozszerzenie wskazanego kręgu o inne podmioty, zajmujące się przeciwdziałaniem skutkom choroby, wywołanej zakażeniem wirusem SARS-CoV-2. Działanie nie ma jednak wymiaru ograniczającego, ponieważ charakter beneficjentów przedmiotowej darowizny wskazuje, iż intencją prawodawcy była zasadniczo koncentracja możliwie największych rezerw, niezbędnych w związku z pandemią COVID-19, przez instytucje, które na zasadach scentralizowanych, dysponowały zgromadzonymi środkami, reagując na pojawiające się potrzeby, przekazując niezbędne zasoby materiałowe, w założeniu efektywniej, niż w sytuacji, gdyby podatnik kierował środki bezpośrednio do wybranych przez siebie podmiotów, wykonujących działania związane z przeciwdziałaniem COVID-19.

Analizowane rozwiązanie miało charakter tymczasowy, gdyż odnosi się wyłącznie względem darowizn przekazanych między 1.1.2020 r., a ostatnim dniem miesiąca odwołania stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19¹⁴⁴, a zatem należy zauważyć, że działało ono z mocą wsteczną, obejmując zdarzenia mające miejsce przed wejściem w życie wprowadzającego je aktu normatywnego, co możliwym jest z uwagi na fakt, iż zakres preferencji fiskalnej obejmuje darowizny przekazane wskazanym wyżej podmiotom, z przeznaczeniem na realizację ogólnych celów ich funkcjonowania, a nie ściśle odnoszących się względem przeciwdziałania COVID-19. Stanowi to wyraz dostrzeżenia przez ustawodawcę faktu, że w dobie pandemii koniecznym było zabezpieczenie realizacji działań tych podmiotów, również w obszarach innych niż odnoszące się wyłącznie do podstawowego zagrożenia, będącego przyczyną wprowadzenia przedmiotowej regulacji, podkreślając tym samym,

¹⁴³ Art. 52n ust. 1 PDOFizU.

¹⁴⁴ Art. 52n ust. 1 PDOFizU.

iz wskazane rozwiązanie, mimo ekstraordynaryjnego charakteru, wpisuje się w całokształt działań, służących realizacji konstytucyjnego prawa do ochrony zdrowia. Polityka podatkowa, w określonych okolicznościach, pełni rolę polityki narzędziowej względem założeń polityki zdrowotnej, a ustawodawca, wypracowując rozwiązania prawne, musi odstąpić od realizacji autonomicznego zadania prawa podatkowego, jakim jest gromadzenie wpływów budżetowych, na rzecz niezwiązanych ściśle ze sferą fiskalną, służących na przykład ochronie, poprawie albo utrzymaniu zdrowia obywateli¹⁴⁵ „celów zewnętrznych polityki podatkowej”, wywołujących określone rezultaty w obszarze społecznym, między innymi zachęcając do ofiarności na cele ponadindywidualne o istotnym znaczeniu z perspektywy ogółu¹⁴⁶. Wysokość odliczenia od podstawy obliczenia podatku, zdeterminowana pozostaje terminem przekazania przez podatników darowizny na rzecz podmiotów, wskazanych w art. 52n ust. 1 PDOFizU, gdyż w przypadku środków подарowanych:

- 1) do 30.4.2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% jej wartości;
- 2) w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% jej wartości;
- 3) od 1.6 do 30.9.2020 r. – odliczeniu podlega równowartość darowizny;
- 4) od 1.10.2020 r. do 31.12.2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- 5) od dnia 1.1.2021 r. do 31.3.2021 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny;
- 6) od dnia 1.4.2021 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19 – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny¹⁴⁷.

Dostrzec można, że działanie koncentruje się na zamiarze skłonienia podatników, zainteresowanych skorzystaniem z preferencji, do niezwłocznego przekazania darowizny, służącej zrealizowaniu aprobowanego celu, wyrazem czego jest możliwość osiągnięcia relatywnie największych korzyści w sferze fiskalnej, w początkowym okresie jej obowiązywania czy w okresie gwałtownego wzrostu liczby zachorowań, jak również nieustanowienie, na gruncie analizowanego przepisu, maksymalnego poziomu dokonanej darowizny, podlegają-

¹⁴⁵ D. Kassel, H.J. Thieme, Stabilitätspolitik, Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, s. 385–390.

¹⁴⁶ B. Brzeziński, Prawo podatkowe, s. 211.

¹⁴⁷ Art. 52n ust. 2 PDOFizU.

cej odliczeniu od podstawy opodatkowania, jak ma to miejsce w odniesieniu do środków przeznaczonych na wsparcie działalności, wskazanych w art. 26 ust. 1 pkt 9 PDOFizU. Intencją prawodawcy podatkowego było więc udzielenie wsparcia beneficjentom darowizny, objętej omawianą ulgą, służącego zgromadzeniu możliwie największych zasobów, zwłaszcza w początkowej fazie pandemii COVID-19, gdzie charakter i skala podjętych działań, determinował jej przebieg. Potwierdza to, iż pomimo wspólnej podstawy aksjologicznej, ekstrapordynaryjne rozwiązania podatkowe, z uwagi na swoje właściwości, skoncentrowane mogą być wyłącznie na wąskim obszarze działań, odnoszących się do analizowanej sfery aktywności, podczas gdy realizacja konstytucyjnej wartości, jaką jest ochrona zdrowia, wymaga podejmowania działań długookresowych, mających w sposób regularny oddziaływać na zachowania określonych grup podatników.

W ten sposób częściowej weryfikacji podlega druga teza pracy, zakładająca, iż rozwiązania podatkowe, nakłaniające podatników do realizacji celów z zakresu ochrony zdrowia, stanowią konsekwencję uczynienia z polityki podatkowej, tzw. polityki narzędziowej względem polityki zdrowotnej, realizowanej przez państwo. Prawodawca sprzyja osiągnięciu założonych przez nią celów, wspierając aktywności służące publicznemu systemowi ochrony zdrowia, nie stanowiąc przy tym mechanizmu zastępującego go w urzeczywistnieniu wspomnianego zamiaru.

IV. Danina solidarnościowa jako instrument wsparcia osób niepełnosprawnych

Danina solidarnościowa, wprowadzona ustawą z 23.10.2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych¹⁴⁸ (obecnie SFWONU¹⁴⁹), stanowi świadczenie publiczne, którego istota koncentruje się wokół dodatkowego opodatkowania dochodu, osiąganego przez najlepiej zarabiających podatników, w zamiarze pozyskania środków, zasilających państwowy fundusz celowy, nieposiadający osobowości prawnej – Fundusz Solidarnościowy (dawniej: Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych), zapewniający między innymi wsparcie społeczne, zawodowe oraz

¹⁴⁸ Ustawa z 23.10.2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2192).

¹⁴⁹ Ustawa z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1848 ze zm.).

zdrowotne osobom niepełnosprawnym¹⁵⁰. Wskazuje się, że mimo wyróżnienia w art. 1 PDOFizU daniny solidarnościowej jako odrębnego od podatku dochodowego od osób fizycznych ciężaru fiskalnego, jej charakter, przejawiający się tym, iż na podstawie opodatkowania składają się dochody, identyfikowane dla potrzeb podatku dochodowego, należy stwierdzić, że jest ona regularnym podatkiem o charakterze dochodowym¹⁵¹, podwyższającym wysokość daniny, w odniesieniu do niektórych podatników¹⁵².

Zgodnie z art. 30h ust. 1–2 PDOFizU, adresatami rozpatrywanego rozwiązania są osoby fizyczne, zobligowane do poniesienia ciężaru fiskalnego w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny, stanowiącej nadwyżkę ponad 1 mln zł sumy dochodów, na które składają się:

- 1) dochody opodatkowane według skali podatkowej, czyli pochodzące z pracy, działalności gospodarczej, rent, emerytur, wynagrodzenia z umów zlecenia i umów o dzieło, praw autorskich, itp.¹⁵³ (art. 27 ust. 1 PDOFizU), jak również dochody zagraniczne, względem których stosuje się metodę kredytu podatkowego¹⁵⁴, uzyskane w państwie, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę, ewentualnie nie zawarła umowy dwustronnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (art. 27 ust. 9 oraz 9a PDOFizU);
- 2) dochody kapitałowe, opodatkowane według skali proporcjonalnej (art. 30b PDOFizU);
- 3) dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, opodatkowanych podatkiem liniowym (art. 30c PDOFizU);
- 4) dochody zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 30f PDOFizU).

W kontekście przedmiotowego świadczenia publicznego, znaczenie ma wyłącznie suma dochodów, obejmująca ogół pochodzących z wymienionych wyżej kategorii, przy czym w piśmiennictwie wskazuje się, że innego rodzaju zdarzenia, z którymi prawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, na przykład zbycie nie-

¹⁵⁰ Ministerstwo Finansów, Danina solidarnościowa – objaśnienia podatkowe z 28.8.2019 r.

¹⁵¹ Wyr. WSA w Poznaniu z 14.12.2023 r., I SA/Po 612/23, Legalis.

¹⁵² R. Kowalski, PIT. Komentarz do wybranych przepisów, Lex/el. 2020.

¹⁵³ J. Sekita, Składka na Fundusz Solidarnościowy i danina solidarnościowa, Lex/el. 2018.

¹⁵⁴ M. Jamroz, Unikanie podwójnego opodatkowania, w: M. Jamroz (red.), Opodatkowanie dochodów transgranicznych, Warszawa 2016, s. 37–38.

ruchomości (art. 30e PDOFizU), są obojętne z punktu widzenia daniny solidarnościowej¹⁵⁵.

Wskazane sumy dochodów, podlegające opodatkowaniu, ulegają redukcji o krajowe oraz zagraniczne, a więc zapłacone w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim UE lub państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz w Konfederacji Szwajcarskiej, składki na ubezpieczenie społeczne (art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a PDOFizU), a także o kwotę uwzględnioną w podstawie opodatkowania otrzymanej przez podatnika dywidendy od zagranicznej jednostki kontrolowanej i dochodu z odpłatnego zbycia udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania (art. 30f ust. 5 PDOFizU). Należy zaznaczyć, że w kontekście daniny solidarnościowej dochód zostaje zmniejszony wyłącznie o kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a PDOFizU, a zatem inne ulgi redukujące dochód, podlegające opodatkowaniu (wpłaty na IKZE, darowizny, ulga na działalność badawczo-rozwojową itp.), nie wpływają na wysokość zsumowanych dochodów, dla potrzeb obliczenia nadwyżki ponad 1 mln zł, a zatem należy mówić o funkcjonowaniu odrębnej, co do wartości, niż w kontekście podatku dochodowego od osób fizycznych, podstawy opodatkowania daniną solidarnościową¹⁵⁶. Osoby fizyczne, na których ciąży prawny obowiązek zapłaty daniny, zobowiązane są składać urzędowi skarbowemu deklarację o jej wysokości do 30 kwietnia roku kalendarzowego, a także w tym terminie wpłacić należną kwotę analizowanego ciężaru fiskalnego¹⁵⁷.

Elementem charakterystycznym omawianej regulacji jest to, że w odróżnieniu od pozostałych unormowań funkcjonujących w PDOFizU, oddziałujących na obszar związany z ochroną zdrowia ludzkiego, jej związek z analizowaną sferą ma wymiar pośredni, wynikający z faktu, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 SFWONU, danina stanowi jedną z kategorii przychodów Funduszu Solidarnościowego, beneficjentami działalności którego są między innymi osoby niepełnosprawne, w zakresie, w którym uzyskują wsparcie zdrowotne, finansowane z tych środków. Prawodawca przewidział w SFWONU trzy formy rehabilitacji: zdrowotną, zawodową i społeczną, spośród których pierwsza może zostać zakwalifikowana jako działanie składające się na obszar ochrony zdrowia ludzkiego¹⁵⁸, gdyż jak wskazuje literatura, koncentruje się na możliwie naj-

¹⁵⁵ J. Sekita, Składka na Fundusz Solidarnościowy, 2018.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ Ministerstwo Finansów, Danina solidarnościowa – objaśnienia podatkowe z 28.8.2019 r.

¹⁵⁸ Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/ochrona-zdrowia;3949681.html> (dostęp: 4.12.2025 r.).

pełniejszym usprawnieniu organizmu, jak również przeciwdziałaniu pogłębieniu już istniejącej niepełnosprawności¹⁵⁹. Należy skonstatować, iż w odniesieniu do daniny solidarnościowej, mamy do czynienia z realizacją нефiskalnej (redystrybucyjnej) funkcji opodatkowania, gdyż w jej następstwie ma miejsce przemieszczenie środków finansowych między poszczególnymi grupami obywateli, z zastrzeżeniem, iż z uwagi na związek regulacji podatkowej, odnoszącej się do daniny solidarnościowej, z postanowieniami SFWONU, kierunek redystrybucji pierwotnie wypracowanych dochodów, nie ma w tym przypadku charakteru abstrakcyjnego, lecz służy wsparciu bezpośrednio wyznaczonych działań, na które składają się te, związane z wybranymi aspektami ochrony zdrowia ludzkiego. Redystrybucyjny charakter ciężaru fiskalnego, odróżnia go od pozostałych rozwiązań obecnych w PDOFizU, odnoszących się do kwestii ochrony zdrowia, ponieważ oddziałując na analizowany aspekt funkcjonowania społeczeństwa, jako jedyny czyni ich adresatami podatników, którzy nie muszą być zainteresowani wsparciem dla tej grupy osób. *F. Grądzalski* podkreśla, iż z uwagi na ten fakt, konstrukcja daniny nie odzwierciedla jej solidarnościowego charakteru, którego istotą powinna być akceptacja wobec uszczuplenia dochodów podatnika (donatora), połączona z dobrowolnością świadczenia na rzecz beneficjenta, gdyż w przeciwnej sytuacji należy mówić raczej o rozszerzeniu progresywnej taryfy podatkowej¹⁶⁰.

Analizując redystrybucyjny charakter prawa podatkowego, należy wskazać, iż inherentną cechą jego regulacji powinno być rozważenie w perspektywie respektowania, tworzących go wartości, w szczególności sprawiedliwości podatkowej, której uwzględnienie umożliwia budowę systemu podatkowego, cechującego się właściwym standardem etycznym¹⁶¹. W kontekście rozwiązań fiskalnych, odnoszących się do kwestii ochrony zdrowia, istotnym jest respektowanie szczególnego znaczenia aksjomatu wynikającego z art. 68 Konstytucji RP, a także uszczegóławiającego go art. 69 ustawy zasadniczej, traktującego o zabezpieczeniu egzystencji osób niepełnosprawnych, nakazującego władzy publicznej podjęcie działań w celu umożliwienia prowadzenia życia pośród

¹⁵⁹ *M. Paluszkievicz*, Wolność pracy osób z niepełnosprawnościami jako wartość prawnie chroniona, Łódź 2019, s. 282–283.

¹⁶⁰ *P. Domaszczyńska, M. Jamróży*, Sprawozdanie z IX Debaty Podatkowej „Danina solidarnościowa” (Warszawa, 25 X 2018), Przegląd Podatkowy 2019, Nr 1, s. 10–12.

¹⁶¹ *K. Stolarski*, Etyka i sprawiedliwość w prawie podatkowym w dobie ograniczania luki podatkowej oraz BigTech, w: *A. Franczak, A. Kaźmierczyk* (red.), Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Warszawa 2019, s. 68–69.

społeczeństwa¹⁶². Jak wskazano w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (wprowadzającej przedmiotową daninę): „celem strategicznych działań rządu jest przygotowanie i wprowadzenie rozwiązań prawno-organizacyjnych oraz finansowych na rzecz wsparcia osób niepełnosprawnych, będących jednym z narzędzi realizujących politykę włączenia społecznego osób niepełnosprawnych¹⁶³”. Nie ulega wątpliwości, iż postulat ten mogła urzeczywistniać danina solidarnościowa, powiązana bezpośrednio z działaniami zmierzającymi do przeznaczenia pozyskanych środków na potrzeby zdrowotne osób niepełnosprawnych. Powyższe świadczy, że w pierwotnym brzmieniu, SFWONU czyniła z niej narzędzie zorientowane na realizację niektórych zadań z zakresu ochrony zdrowia, a zatem wskazane świadczenie publiczne stanowiło przykład wykorzystania prawa podatkowego dla wsparcia realizacji zadań, związanych z tą sferą. Wraz z późniejszą nowelizacją ustawy¹⁶⁴, zauważyć należy częściową erozję tego zadania omawianego ciężaru fiskalnego, z uwagi na fakt, iż już po kilku miesiącach funkcjonowania, reorientacji uległ początkowy zakres działalności Funduszu Solidarnościowego (jego inicjalna nazwa to Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych), rozszerzając aktywność o wsparcie finansowe emerytów i rencistów¹⁶⁵. Sprawia to, że chociaż w dalszym ciągu danina solidarnościowa może być łączona z bezpośrednim przeznaczeniem na realizację określonych zadań z zakresu ochrony zdrowia, to nie stanowi ona już jej niepodzielnej funkcji. Wspomniane działanie prawodawcy, wobec wcześniejszego, wyłącznego wykorzystania rozpatrywanego rozwiązania fiskalnego, zorientowanego na zastosowanie redystrybucyjnej roli podatku, w celu urzeczywistnienia wartości, tkwiących immanentnie w art. 68 i 69 Konstytucji RP, trudno uznać za irrelevantne z perspektywy prawno-etycznej. Z uwagi na fakt, iż to SFWONU wskazuje sposób wykorzystania środków pochodzących z daniny, nie można wykluczyć przyszłej zmiany charakteru przedmiotowego świadczenia publicznego i zaniku związku ze wspomnianym obszarem. *P. Russel* wskazuje, że kształt obowiązujących przepisów nie daje gwarancji, iż środki pochodzące z tego ciężaru fiskalnego, zostaną wydatko-

¹⁶² *B. Banaszak*, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, s. 413.

¹⁶³ Rządowy projekt ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych – druk sejmowy Nr 2848, Sejm IX kadencji, uzasadnienie.

¹⁶⁴ Ustawa z 20.12.2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 2473).

¹⁶⁵ Art. 1 ust. 1 pkt 2 SFWONU.

wane w całości na rozwój społeczny, zawodowy czy zdrowotny osób, wobec których adresowane jest przedmiotowe wsparcie¹⁶⁶.

§ 3. Opodatkowanie działalności gospodarczej osób fizycznych wykonujących świadczenia z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego

I. Uwagi ogólne

W sytuacji jednoczesnego funkcjonowania państwowego systemu ochrony zdrowia, a także zyskującego na znaczeniu prywatnego rynku usług medycznych, doniosłe znaczenie mają regulacje dotyczące opodatkowania działalności gospodarczej w zakresie ochrony zdrowia, a zatem powinny one stanowić reakcję na zmieniającą się rzeczywistość społeczno-gospodarczą, jak również narzędzie kontroli i oddziaływania na kształt prywatnego rynku świadczeń medycznych przez ustawodawcę, celem ułatwienia dostępu, wskazanym grupom pacjentów, stając się alternatywą względem bezpośrednich transferów budżetowych.

II. Podstawowe formy opodatkowania zawodów medycznych (skala podatkowa i stawka liniowa) a ich udział w kształtowaniu rynku usług medycznych

Podatnikowi, prowadzącemu działalność gospodarczą w obszarze ochrony zdrowia ludzkiego, przysługuje możliwość wyboru opodatkowania według skali podatkowej, ewentualnie stawki liniowej (proporcjonalnej), z zastosowaniem których nie wiąże się konieczność zrealizowania dodatkowych przesłanek, odnoszących się do analizowanego obszaru aktywności zawodowej, lecz regulacje pozostają wspólne dla wszystkich rodzajów działalności. Zarówno w kontekście opodatkowania według skali podatkowej, jak również stawki liniowej (proporcjonalnej), opodatkowaniu podlega dochód, rozumiany jako różnica między przychodami (otrzymanymi lub postawionymi do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym) pieniędzmi i wartościami pienięż-

¹⁶⁶ P. Domaszczyńska, M. Jamroz, Sprawozdanie z IX Debaty Podatkowej, s. 10–12.

nymi oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń¹⁶⁷), a kosztami jego uzyskania (wszelkimi wydatkami, poniesionymi w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁶⁸). Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 PODOFizU jedno ze źródeł przychodu stanowi pozarolnicza działalność gospodarcza, również związana z ochroną zdrowia ludzkiego. W przypadku zastosowania opodatkowania według skali podatkowej, podatnicy zobowiązani są do objęcia nią, poza dochodami związanymi z wykonywaniem działalności gospodarczej w zakresie ochrony zdrowia, także dochodów osiąganych z innych źródeł. Podstawa obliczenia podatku ulec może zmniejszeniu w następstwie odliczenia od osiągniętego dochodu, kwot wynikających z art. 26 ustawy¹⁶⁹, a obliczona zgodnie z art. 27 danina, może zostać zredukowana w konsekwencji zastosowania ulg, pozwalających na zmniejszenie, wyliczonego w ten sposób podatku (np. ulgi na działalność badawczo-rozwojową)¹⁷⁰. Podatnicy decydujący się na zastosowanie, względem dochodów pochodzących z działalności gospodarczej, skali podatkowej, zobowiązani są jednocześnie wypełnić szereg obowiązków o charakterze formalnym, związanych z dokumentacją, na przykład prowadzić Podatkową Księgę Przychodów i Rozchodów. Wysokość podatku zdeterminowana jest wysokością osiągniętego dochodu z zastrzeżeniem, że przekroczenie kwoty 120 000 zł rocznie, powoduje przejście ze stawki 12% na 32%, która dotyczy jednak tylko dochodów, stanowiących nadwyżkę ponad tę sumę¹⁷¹. Osoby prowadzące działalność gospodarczą w zakresie ochrony zdrowia, mogą zastosować również opodatkowanie według stawki liniowej (proporcjonalnej), wynoszącej 19%, bez względu na wysokość osiągniętego dochodu. Należy mieć na uwadze, że stawka odnosi się wyłącznie względem wpływów z działalności gospodarczej, a pozostałe dochody rozliczane będą na zasadach ogólnych. Mankamentem jest niemożność skorzystania z niektórych preferencji podatkowych, na przykład możliwości złożenia wspólnego zeznania rocznego z małżonkiem¹⁷².

¹⁶⁷ A. Mariański, T. Milek, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 11, s. 182.

¹⁶⁸ W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 22, s. 467–471.

¹⁶⁹ J. Marciniuk, Podatek dochodowy, s. 707.

¹⁷⁰ *Ibidem*, s. 740, 749.

¹⁷¹ Z. Kukulski, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 27, s. 915.

¹⁷² T. Milek, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 30c, s. 995–997.

W odróżnieniu od uproszczonych postaci opodatkowania (omówionych w dalszej części rozdziału), stanowiących rodzaj dopełnienia podstawowych form opodatkowania, zawartych w PDOFizU, nie przewidują zamkniętego katalogu profesji, lecz adresowane są względem wszystkich działalności o charakterze medycznym. Uzasadnia to konstatację, że prawodawca traktuje działalność gospodarczą w obszarze ochrony zdrowia ludzkiego na równi z innymi sferami aktywności, a wyłączenie określonego zakresu przychodów, osiągniętych przez osoby fizyczne, a także zastosowanie względem nich uproszczonych form opodatkowania, stanowi odstępstwo od tej zasady, uwarunkowane okolicznością, iż dla ustawodawcy nie każda działalność w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, ale jedynie służąca urzeczywistnieniu aprobowanych przez niego celów, wynikających z warunków ich zastosowania, stanowi układ odniesienia, względem którego określa charakter preferencyjnych rozwiązań fiskalnych. Wobec powyższego, już w tym miejscu należy wskazać na pozytywną weryfikację siódmej tezy, której słuszność dowiedziona zostanie na płaszczyźnie rozwiązań, przedstawionych w niniejszym podrozdziale, opierającą się na założeniu, że skuteczność realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wymusza selektywne stosowanie preferencji fiskalnych względem podmiotów świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia, ponieważ stwarza to możliwość efektywniejszego oddziaływania na kształt rynku usług medycznych, celem dostosowania do potrzeb konkretnych grup pacjentów, odnosząc preferencje fiskalne jedynie wobec podatników spełniających wymogi, mające znaczenie z perspektywy uzupełnienia działań sektora publicznego.

III. Uproszczone formy opodatkowania dochodu i ich wpływ na prywatny rynek usług medycznych

1. Uwagi ogólne

Uproszczone formy opodatkowania zostały uregulowane w RyczałtU, stanowiącej szczególny rodzaj dopełnienia PDOFizU¹⁷³. Zryczałtowany podatek dochodowy nie jest odrębną kategorią podatku dochodowego, a funkcja regulacji sprowadza się do wyłączenia, określonego zakresu przychodów, osiągniętych przez osoby fizyczne, a także zastosowania względem nich uproszczonej formy opodatkowania. Jak wskazuje R. Mastalski, w nazwie tej formy opodat-

¹⁷³ A. Huchla, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2001.

kowania, użyto określenia zryczałtowany podatek dochodowy, odnosząc się do treści instytucji ryczałtu, czyli pewnej założonej z góry kwoty, z zastrzeżeniem, że przybiera postać ryczałtu kwotowego w przypadku karty podatkowej oraz ryczałtu procentowego w odniesieniu do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych¹⁷⁴. W kontekście uproszczonych form opodatkowania, w postaci karty podatkowej czy ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, mających zastosowanie względem niektórych rodzajów działalności gospodarczej, wykonywanych przez podatników, będących osobami fizycznymi, w odniesieniu do wskazanych profesji medycznych, ustawodawca przewiduje szczególne zasady opodatkowania, dostosowane do charakteru oraz realiów ich wykonywania, podkreślając odrębność tego rodzaju świadczeń, wynikającą z faktu, iż odnoszą się do urzeczywistnienia fundamentalnej z perspektywy społecznej wartości, jaką jest ochrona zdrowia. Z ich zastosowaniem wiążą się istotne ograniczenia, wynikające z konieczności spełnienia ustawowych przesłanek.

Ogólne zasady opodatkowania, chociaż przyczyniają się do skuteczniejszego osiągania celów fiskalnych, założonych przez prawodawcę, jednocześnie z uwagi na swój charakter wymagają realizacji licznych obowiązków, na przykład prowadzenia szczegółowej dokumentacji czy deklarowania podstawy opodatkowania. Ustawodawca, chcąc ułatwić funkcjonowanie podatnikom wykonującym wybrane rodzaje działalności gospodarczej, podejmowanej w ustalonej skali, zdecydował się na zastosowanie rozwiązań fakultatywnych, umożliwiających odejście od zasad ogólnych, na rzecz uproszczonych form opodatkowania (ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej). *R. Zieliński* wskazuje, że w odniesieniu do tych świadczeń prawidłowością jest bezpośredni związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, co wynika z faktu, iż te rodzaje opodatkowania należy traktować jako wyraz kreowania szczególnych konstrukcji podatkowych adresowanych względem przedsiębiorców, których aktywność ma istotne znaczenie dla rozwoju gospodarczego kraju¹⁷⁵. W tym aspekcie stają się opcją skierowaną względem podatników, którzy jeśli spełniają określone prawem warunki, mogą odstąpić od opodatkowania na zasadach ogólnych, na rzecz wybranej przez siebie, uproszczonej formy opodatkowania. Zgodnie z art. 10 § 1 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁷⁶ funkcjonowanie zryczałtowanej formy opodatkowania nie po-

¹⁷⁴ *R. Mastalski*, Prawo podatkowe, s. 478.

¹⁷⁵ *R. Zieliński*, Dylematy wokół pojęcia i zakresu ryczałtu podatkowego, w: *A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński* (red.), *Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 98.

¹⁷⁶ Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

zbawia podatnika możliwości dokonania wyboru opodatkowania na zasadach ogólnych. Szczególna właściwość zryczałtowanych form opodatkowania jest znamionowana przez fakt, że skorzystanie z nich stanowi uprawnienie, nie natomiast obowiązek podatnika, gdyż są one stosowane wyłącznie na wniosek zainteresowanego¹⁷⁷.

2. Karta podatkowa w opodatkowaniu zawodów medycznych

Jedną z uproszczonych form stanowi opodatkowanie w postaci karty podatkowej, będącej przykładem najdalej idącego uproszczenia zasad opodatkowania, w którym kategoriycznie odchodzi się od określenia podstawy opodatkowania, a wielkość należnego ciężaru fiskalnego wyznaczona jest przez decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Tę formę opodatkowania wybrać mogą osoby fizyczne oraz spółki cywilne osób fizycznych, prowadzące działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem, iż spełniają warunki odnoszące się do konkretnego rodzaju działalności¹⁷⁸. W literaturze podkreśla się, że ze względu na ograniczoną liczbę obowiązków o charakterze instrumentalnym, ciążących na podatnikach karty podatkowej (są zwolnieni m.in. z obowiązku składania zeznań podatkowych, prowadzenia ksiąg, wpłacania zaliczek na podatek dochodowy), stanowi najprostszą formę opodatkowania¹⁷⁹. Ostateczna wysokość należności fiskalnych zostaje zdeterminowana, na przykład rodzajem prowadzonej działalności gospodarczej, czy sumą przepracowanych godzin. Nie wiąże się natomiast zasadniczo z rozmiarem dochodu albo przychodu uzyskanego przez podatnika. Z opodatkowania kartą podatkową korzystają podmioty osiągające przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem, że mieści się ona w zamkniętym katalogu aktywności, względem których ustawodawca podatkowy przewidział możliwość zastosowania tej formy opodatkowania. R. Wolański wskazuje, iż w analizowanym przypadku, opodatkowanie następuje w oparciu o znamiona zewnętrzne¹⁸⁰, determinując ograniczony zakres przedmiotowy opodatkowania.

Jedną z kategorii przedsiębiorców, względem której prawodawca przewidział możliwość skorzystania z omawianej, uproszczonej formy opodatkowania, są osoby zajmujące się wykonywaniem działalności w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, a więc

¹⁷⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 699.

¹⁷⁸ G. Szczodrowski, Polski system podatkowy, Warszawa 2007, s. 153.

¹⁷⁹ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, Prawo podatkowe, s. 233.

¹⁸⁰ R. Wolański, System podatkowy w Polsce, Warszawa 2007, s. 130–132.

świadczące usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego w warunkach określonych w części VIII tabeli (lekarze, lekarze dentyści, felczerzy, technicy dentyści, pielęgniarki, położne). Przedstawiciele wymienionych profesji mogą podlegać tej formie opodatkowania, gdy łącznie spełnią wszystkie warunki określone w RyczałtU, wiążące się zarówno z koniecznością wypełnienia przesłanek o charakterze pozytywnym, które muszą zostać zrealizowane przez podatnika, jak również niezaisnieniem, wyłączających możliwość zastosowania preferencyjnej formy opodatkowania, kryteriów negatywnych¹⁸¹. Należy zaproponować podział przesłanek, adresowanych względem osób zajmujących się tym rodzajem działalności gospodarczej, na: bezpośrednio odnoszące się do specyfiki profesji związanych z ochroną zdrowia, wynikające z art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, w związku z warunkami określonymi w części VIII tabeli miesięcznych stawek podatku dochodowego, płaconego w formie karty podatkowej, stanowiącej załącznik Nr 3 do ustawy RyczałtU (dalej: część VIII tabeli), jak również na wymogi o charakterze ogólnym, skierowane wobec wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, objętych możliwością opodatkowania kartą podatkową, a ujawniających szczególne znaczenie w kontekście zastosowania w odniesieniu do analizowanej sfery aktywności zawodowej (art. 25 PDOFizU).

Pierwsza grupa warunków objęcia kartą podatkową, odnosi się do stanów faktycznych, uwzględniających charakter działalności gospodarczej w zakresie ochrony zdrowia. Artykuł 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU wskazuje, że podstawowe ograniczenie możliwości płacenia podatku dochodowego w postaci karty podatkowej, stanowi konieczność wykonywania działalności gospodarczej, polegającej na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, na co wskazują warunki określone w części VIII tabeli¹⁸², determinujące możliwość zastosowania preferencyjnego opodatkowania od wykonywania, mieszczącej się we wskazanym w niej *numerus clausus*, profesji medycznej (lekarze, lekarze dentyści, felczerzy, technicy dentyści, pielęgniarki, położne). Uwzględniwszy, iż w orzecznictwie podkreśla się, że granic opodatkowania należy szukać w ustawie podatkowej, a przez analogię nie można tworzyć nowych, prawnopodatkowych stanów faktycznych, chociażby w zakresie ulg i zwolnień po-

¹⁸¹ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Mie-miec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, Prawo podatkowe, s. 233.

¹⁸² M. Klimas, Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, Warszawa 2013, s. 36.

datkowych¹⁸³, gdyż te powinny wynikać wprost z przepisów¹⁸⁴, należy skonstatować, że preferencyjna forma opodatkowania, jaką jest rozliczenie w postaci karty podatkowej, może znajdować zastosowanie wyłącznie w sytuacjach precyzyjnie wskazanych przez ustawodawcę, nie natomiast w odniesieniu do stanów zbliżonych. Z uwagi na obecność na gruncie RyczałtU zamkniętego katalogu zawodów medycznych, z karty podatkowej nie będą korzystali więc przedstawiciele profesji związanych z szeroko rozumianą sferą medyczną, ale niewymienieni bezpośrednio w części VIII tabeli¹⁸⁵. Okoliczność ta pozwala założyć, że postępowanie ustawodawcy stanowi wyraz oddziaływania na kształt rynku usług medycznych, a zawężenie zastosowania preferencji podatkowej wyłącznie do zamkniętego katalogu zawodów, wynika z zamiaru oddzielenia wskazanych profesji od aktywności wykraczających poza świadczenia zdrowotne. Pogląd ten potwierdza stanowisko NSA, który stwierdził, że na gruncie prawa podatkowego nie można domniemywać przeoczenia ustawodawcy¹⁸⁶, a zatem trzeba uznać, że taksatywne wyliczenie zawodów podlegających opodatkowaniu kartą podatkową służy osiągnięciu założonych przez prawodawcę celów¹⁸⁷.

Należy zaznaczyć, że rozwiązanie obowiązujące od 1.1.2022 r. stanowi odejście od dotychczasowej koncepcji podkreślającej realizację analizowanej działalności w warunkach „wolnego zawodu”, wyznaczonej nie tylko zamkniętym katalogiem zawodów związanych z przedmiotową sferą aktywności ludzkiej, ale także okolicznościami, w których powinno odbywać się ich wykonywanie. W ujęciu historycznym, ustawodawca definiował pojęcie „wolnego zawodu” w zakresie specjalności związanych z ochroną zdrowia jako pozarolniczą działalnością gospodarczą, wykonywaną osobiście przez lekarzy, lekarzy dentystów, techników dentystycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, psychologów, fizjoterapeutów¹⁸⁸. Wyliczenie miało charakter wyczerpujący, po-

¹⁸³ Wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Lublinie z 16.2.2000 r., I SA/Lu 1540/98, niepubl.; wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Białymstoku z 2.10.1998 r., SA/Bk 1252/97, Legalis; orz. NSA z 5.4.2016 r., II FSK 462/14, POP 2016, Nr 3 poz. 45, s. 267.

¹⁸⁴ Wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Katowicach z 10.3.1994 r., SA/Ka 1857/93, ONSA 1995, Nr 1, poz. 42.

¹⁸⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.6.2019 r., 0115KDIT3.4011.200.2019.1.WM; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22.8.2013 r., ITPB1/415-684/13/EM.

¹⁸⁶ Wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Białymstoku z 2.10.1998 r., SA/Bk 1252/97, Legalis.

¹⁸⁷ K. Radzikowski, Analogia w prawie podatkowym, Przegląd Podatkowy 2007, Nr 4, s. 18–22.

¹⁸⁸ Art. 3 ust. 1 ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku

nieważ pozostałe profesje, wykazujące związek z tym obszarem aktywności, niewymienione w art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU, nie były uznawane za „wolne zawody” w perspektywie możliwości opodatkowania w formie karty podatkowej¹⁸⁹, gdyż przepis definiujący termin nie zawierał zwrotu sugerującego egzemplifikujący charakter. Niemniej, na przestrzeni lat, definicja „wolnego zawodu”, obecna na gruncie RyczałtU, ulegała stopniowym przemianom¹⁹⁰. W pierwotnej wersji, wprowadzonej ustawą z 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁹¹, wskazany termin oznaczał: „działalność wykonywaną w szczególności przez: lekarzy wszystkich specjalności, techników dentystrycznych, felczerów, położnych, pielęgniarki, prawników, ekonomistów, inżynierów, architektów, techników budowlanych, geodetów, rzeczników patentowych, tłumaczy oraz księgowych”. Pierwotny sposób definiowania analizowanego pojęcia, stwarzał zatem możliwość rozszerzenia zakresu zastosowania uproszczonych form opodatkowania o profesje, które nie zostały wskazane wprost w definicji legalnej „wolnego zawodu”, ale przez wzgląd na podobieństwo w relacji do nich, polegające na realizacji świadczeń, na przykład w sferze ochrony zdrowia, mogły zostać objęte zasięgiem zastosowania ustawy. Przedstawione rozwiązanie znajdowało odpowiednik na gruncie rozwiązań niemieckich, gdzie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, opodatkowane zostają dochody z działalności wykonywanej osobiście, osiągane przez lekarzy oraz stomatologów, ale również przedstawicieli innych, podobnych zawodów¹⁹². Zauważyć należy, że tamtejsze regulacje dotyczą dochodów, opodatkowanych na zasadach ogólnych, podczas gdy krajowe rozwiązania umożliwiały zastosowanie preferencyjnej postaci opodatkowania wyłącznie w odniesieniu do określonej kategorii podatników, służąc ich uprzywilejowaniu, a także dając ustawodawcy sposobność oddziaływania na warunki realizacji. Przyczyn, dla których prawodawca zdecydował się na odstępienie od stosowanego wcześniej określenia „w szczególności”, dającego możliwość zastosowania korzystniejszych, z punktu widzenia podatnika, rozwiązań fiskalnych, względem niewymienionych w ustawie profesji o zbliżonych charakterze, należy upatrywać w kręgu świadczeniobiorców, korzystających z tych usług. Ustawodawca dostrzegł, że

dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).

¹⁸⁹ P. Ziółkowski, Wolne zawody w podatku dochodowym, Lex/el. 2021.

¹⁹⁰ Wyr. WSA w Gliwicach z 4.3.2008 r., I SA/Gl 512/07, Legalis.

¹⁹¹ Dz.U. z 2006 r. Nr 217 poz. 1588.

¹⁹² M.M. Hybka, Opodatkowanie dochodów, s. 16.

z tej formy opodatkowania korzystać będą podatnicy, wykonujący świadczenia z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego, zasadniczo w ramach prywatnego systemu finansowania ochrony zdrowia, sprowadzającego się do doraźnych, bezpośrednich wydatków pacjentów na prywatne wizyty lub zabiegi u specjalistów¹⁹³. Ewentualna egzemplifikacja mogłaby stać w sprzeczności względem celu ustawy, o czym świadczył fakt, iż w ramach późniejszych nowelizacji, zdecydowano się na zredukowanie liczby profesji, które mogły zostać zakwalifikowane do kategorii „wolnych zawodów”, stosując w kontekście zajęć związanych z ochroną zdrowia ludzkiego, katalog zamknięty (*numerus clausus*). Na mocy ustawy z 27.7.2002 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁹⁴, zaczęła obowiązywać nowa definicja: „wolny zawód – pozarolnicza działalność gospodarcza, wykonywana osobiście wyłącznie na rzecz osób fizycznych przez lekarzy, lekarzy stomatologów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, tłumaczy oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny”. Ówczesne brzmienie analizowanej definicji sugeruje, iż intencją prawodawcy była sukcesywna redukcja zakresu wykonywania „wolnego zawodu”, wyrazem której było wyłączenie z opodatkowania w formie karty podatkowej ogółu usług, z wyjątkiem realizowanych przez osoby, wykonujące zawody nieobjęte przedmiotowym wyłączeniem¹⁹⁵. Wskazany katalog profesji medycznych, został utrzymany ustawą z 12.11.2003 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹⁹⁶. W kontrze do opisanych rozwiązań występowała nowelizacja art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU z 2020 roku, która rozszerzała sferę zawodów medycznych, mogących korzystać z tej formy opodatkowania, o psychologów, a także fizjoterapeutów¹⁹⁷, znamionując zdolność ustawodawcy do reakcji na zmieniające się uwarunkowania rynku usług

¹⁹³ M. Płonka, Prywatne ubezpieczenia zdrowotne, s. 325–326.

¹⁹⁴ Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1958.

¹⁹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 9.1.2014 r., ITPB1/415-1139/13/PSZ.

¹⁹⁶ Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1958.

¹⁹⁷ Art. 4 ust. 1 pkt 11 został zmieniony przez art. 3 pkt 1 ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).

medycznych, wymagające uzupełnienia zakresu preferencji o nowe, zyskujące na znaczeniu zawody, których wykonywanie, pozostając uregulowane na gruncie ustaw szczegółowych, zakłada wysokie standardy realizacji.

Przedstawiona ewolucja rozwiązań wyznaczających obszar zawodów związanych z ochroną zdrowia, uprawnionych do skorzystania z opodatkowania w formie karty podatkowej, rozpatrywana przez pryzmat determinant wyznaczających jej kierunek, nakazuje z ostrożnością podejść do obecnych rozstrzygnięć w tym zakresie, całkowicie wyłączających je z definicji „wolnego zawodu” na gruncie RyczałtU. Sprowadzenie okoliczności zastosowania preferencji zasadniczo do technicznego aspektu wykonywania działalności gospodarczej, polegającej na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego w warunkach określonych w części VIII tabeli, ogranicza nie tylko dostępność wskazanej formy opodatkowania dla części podatników, ale również eliminuje związek z zachowaniem określonego etosu, tradycyjnie wyrażonego w konieczności przestrzegania standardów towarzyszących ich realizacji w ramach „wolnych zawodów”. Pojęcie to, w warunkach gospodarki rynkowej, zdaniem *J. Jacyszyna*, odnosi się do profesji, które z uwagi na charakter, są w sposób ponadprzeciętny zorientowane na zaspokojenie oczekiwań społecznych, wymagań publicznych, potrzeb rynku i gospodarki, jak również ambicji osób wykonujących tego rodzaju zawód¹⁹⁸. Na gruncie prawa unijnego, w ust. 43 preambuły do Dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 7.9.2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych, wyróżnia się następujące cechy „wolnych zawodów”: osobiste wykonywanie działalności, posiadanie odpowiednich kwalifikacji zawodowych, odpowiedzialna realizacja obowiązków, zawodowe ich wykonywanie, niezależność, świadczenie usług intelektualnych i koncepcyjnych służących dobru klienta i interesowi publicznemu¹⁹⁹. *A. Kidyba* stoi na stanowisku, że istotę analizowanych profesji wyraża, w szczególności, ostatnie z wymienionych kryteriów²⁰⁰, gdyż dostrzega ono ponadindywidualną doniosłość tych zawodów. Zbliżony pogląd reprezentuje *K. Wojtczak*, proponując, aby do kategorii „wolnych zawodów” zakwalifikować: „osobiste i samodzielne wykonywanie, wewnętrznie spójnego zespołu czynności o charakterze intelektualnym, wymagających wysokich kwalifikacji (wiedzy i praktyki), systematycznie, w zamian za honorarium, służąc zapew-

¹⁹⁸ *J. Jacyszyn*, Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce, Warszawa 2004, s. 17.

¹⁹⁹ Dyrektywa 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 7.9.2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych (Dz.Urz. UE L z 2005 r. Nr 255, s. 22 ze zm.).

²⁰⁰ *A. Kidyba*, Radca prawny: zawód wolny, regulowany czy przedsiębiorca?, Radca Prawny. Zeszyty Naukowe 2014, Nr 1, s. 15.

nieniu świadczeń lub usług klientom oraz ochronie istotnych wartości interesu ogółu, zgodnie z obowiązującymi normami prawnymi, zasadami etycznymi i deontologicznymi²⁰¹. Przedstawiciele doktryny zgodnie wskazują, iż zasadnicze elementy tego rodzaju profesji stanowią: posiadanie fachowej wiedzy, umożliwiającej zaspokojenie szczególnych potrzeb nabywców usług, realizowanych w ramach tych zawodów, ale przede wszystkim dostrzeżenie etycznego wymiaru, nakazującego objąć troską obszary życia społecznego, istotne z punktu widzenia ogółu, a także zaakceptować fakt, iż istota wolnego zawodu obliguje do przyznania prymatu potrzebom jednostek, na rzecz których realizowane są świadczenia, przed interesem osób je wykonujących. *M. Stolarek* zaznacza, że w kontekście tego rodzaju zawodów, „wolność” ma z jednej strony wymiar materialny (ideologiczny), służący zaakcentowaniu niezależności i powiązania wyłącznie z wiedzą, na przykład medyczną, z drugiej dostrzega aspekt formalny (praktyczny), polegający na wskazaniu regulacji (m.in. podatkowych), mających zastosowanie w odniesieniu do wolnych zawodów w obrocie prawnym²⁰². *M. Świącicki*, odnosząc powyższe do „wolnego zawodu lekarza”, wskazywał na zasadność zastosowania przedstawionych spostrzeżeń względem innych profesji, związanych z ochroną zdrowia, gdyż należy zwrócić uwagę na konieczność wykonywania z należytą starannością czynności przez osobę posiadającą wymagane prawem kwalifikacje, w sposób zgodny z aktualną wiedzą medyczną, zasadami etyki zawodowej oraz obowiązującymi przepisami²⁰³. Należy stwierdzić, że rozstrzygające dla kwalifikacji danego rodzaju czynności były dwa elementy: realizacja dla potrzeb ludności oraz osobiste wykonywanie działalności, która ze swej istoty jest bezwzględnie związana wyłącznie z przeprowadzaniem świadczeń zdrowotnych.

Wyznaczony treścią art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, obowiązujący od 2022 roku, zamknięty katalog zawodów objętych możliwością skorzystania z uproszczonej formy opodatkowania, jest odpowiedzią na konieczność wypracowania rozwiązań, które nie będą przeszkodą dla rozwoju sektora komercyjnego, zmniejszając koszty utrzymania publicznego systemu ochrony zdrowia. Ustawodawca jednoznacznie wyłączył przy tym możliwość opodatkowania w analizowanej formie przedstawicieli profesji, których zakres czynności pozostaje zbliżony do zawodów wymienionych w ustawie, ale których specy-

²⁰¹ K. Wojtczak, Zawód i jego prawna reglamentacja. Studium z zakresu materialnego prawa administracyjnego, Poznań 1999, s. 112.

²⁰² *M. Stolarek*, Opodatkowanie wolnego zawodu, Przegląd Podatkowy 1998, Nr 6, s. 5.

²⁰³ *M. Świącicki*, Pojęcie wolnego zawodu lekarza, Gazeta Lekarska 2001, Nr 9, s. 2.

fika sprawia, iż nie świadczą oni usług bezpośrednio na rzecz osób fizycznych, w ramach tzw. transakcji B2C (ang. *business to consumer*)²⁰⁴, a zatem w sytuacjach, gdy świadczeniobiorcy na ogół nie podejmują bezpośredniej decyzji o skorzystaniu z usług osoby wykonującej dany zawód, ale zazwyczaj dzieje się to niezależnie od ich woli. Przykładowo, z opodatkowania w formie karty podatkowej nie może korzystać osoba, wykonująca w ramach działalności gospodarczej, zawód ratownika medycznego, który mimo podobieństw względem zawodu lekarza, traktowany jest jako odrębna profesja²⁰⁵. Świadczeniobiorcy korzystający z usług wykonywanych przez ratownika medycznego, w zasadzie nie podejmują niezależnej decyzji w tym przedmiocie. Analogicznie, wykonywanie w ramach prowadzonej działalności, zawodu higienistki szkolnej, zbliżonego charakterem do profesji pielęgniarki, uniemożliwia skorzystanie z uproszczonej formy opodatkowania, gdyż okoliczność, iż dany zawód ma zbliżony charakter do wymienionego w części VIII tabeli, nie stanowi przesłanki, która uprawniałaby do skorzystania z opodatkowania w tej formie²⁰⁶. Świadczeniobiorcy, a więc uczniowie lub ich opiekunowie, nie podejmują samodzielnej decyzji o skorzystaniu z usług konkretnego przedsiębiorcy, realizującego świadczenia z zakresu ochrony zdrowia, ponieważ niezbędna pomoc udzielana jest natychmiastowo, bez związku z ich osobistą decyzją.

Kolejnym warunkiem zastosowania wskazanej formy opodatkowania w kontekście usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, w warunkach określonych w części VIII tabeli, jest możliwość wykonywania zawodu przy zatrudnieniu jednej pomocy fachowej lub przyuczonej. Przepis wyznacza granice swobody podatnika w przedmiocie zatrudnienia pracobiorców, którzy będą pomagać w wykonywaniu zajęć, niezbędnych dla realizacji świadczeń, związanych z daną profesją. Warunki zatrudnienia pracownika przez osobę wykonującą zawód w obszarze ochrony zdrowia, wyznaczone będą nie tylko charakterem zajęcia, podejmowanego przez pracobiorcę, ale również przez ograniczenie ilościowe, przewidziane przez ustawodawcę. Prawodawca, w objaśnieniach do części VIII tabeli, stwarza możliwość zatrudnienia jednej pomocy przyuczonej lub fachowej, wspomagającej przedstawiciela zawodu medycznego, w należyтым wykonywaniu usług z obszaru ochrony zdrowia, przy

²⁰⁴ M. Wiczerzycki, Reinterpretacja dychotomii marketingu B2B i B2C w świetle współczesnych teorii marketingowych, *Marketing i Rynek* 2013, Nr 7, s. 9.

²⁰⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1.8.2012 r., ILPB1/415-507/12-2/AP.

²⁰⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z 13.2.2012 r., IBPBI/1/415 1172/11/WRz.

jednoczesnym zachowaniu preferencyjnych stawek opodatkowania, nie definiując jednak, jak należy rozumieć użyte przez niego pojęcia, a więc wykładnia powinna dokonywać się w oparciu o ogólne reguły wynikające z zasad doświadczenia życiowego. Znaczącym dla właściwej interpretacji wspomnianego warunku będzie to, aby pracobiorca wypełniał zadania, które z istoty uzupełniają działania podatnika, ale mając uproszczony charakter, nie powodują zastąpienia pracodawcy w realizacji obowiązków, które powinien wykonywać osobiście, w ramach aktywności zawodowej. Zakres kompetencji pomocy przyuczonej i fachowej, wskazanych w objaśnieniach do części VIII tabeli, będzie zróżnicowany. Pomocą przyuczoną może być w zasadzie każdy, w tym osoba nieposiadająca wcześniejszego przygotowania do wykonywania czynności związanych z ochroną zdrowia ludzkiego²⁰⁷. W tym znaczeniu, pracobiorcą będzie zarówno ten, kto dopiero zdobywa niezbędne umiejętności²⁰⁸, jak również pracownik posiadający przygotowanie do wykonywania obowiązków zawodowych, wspierających realizację świadczeń przez podatnika. Praca na rzecz osoby wykonującej zawód medyczny sprowadzać będzie się głównie do zadań, względem których prawo nie przewiduje obowiązku posiadania formalnych uprawnień, a zakres czynności, związanych z ochroną zdrowia ludzkiego, które mogą być wykonywane przez pomoc przyuczoną, będzie relatywnie ograniczony, co koresponduje z poglądem wyrażonym przez R.A. Nawrot, postulującego wspieranie przez państwo, zwłaszcza młodych pracowników, finansując ich kształcenie zawodowe, jak również wykorzystując do realizacji tego celu zachęty w postaci ulg podatkowych²⁰⁹. Ustawodawca, wprowadzając rozwiązanie umożliwiające zachowanie prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej, nawet przy zatrudnieniu pracownika wykonującego zadania, mieszczące się w sferze ochrony zdrowia ludzkiego, kreuje warunki służące zdobyciu przez te osoby doświadczenia zawodowego.

Za pomoc fachową uznaje się osobę posiadającą wykształcenie w danej dziedzinie, a pracownik zatrudniony przez podatnika, chcącego skorzystać z opodatkowania w postaci karty podatkowej, musi posiadać określone prawem kwalifikacje, uprawniające do wykonywania czynności z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego. Z uwagi na fakt, iż objaśnienie do części VIII tabeli nie precyzuje, jakie profesje medyczne mogą zostać uznane za pomoc fachową, należy

²⁰⁷ Wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.11.2016 r., I SA/Go 310/16, Legalis.

²⁰⁸ D. Kurzyńska-Chmiel, Oświata jako zadanie publiczne, Warszawa 2013, s. 74–75.

²⁰⁹ R.A. Nawrot, Dofinansowanie kosztów kształcenia młodocianych pracowników, Lex/el. 2020.

skonstatować, iż ustawodawca dopuszcza nawiązanie przez podatnika współpracy z przedstawicielem każdego regulowanego zawodu, związanego z tym obszarem aktywności, nie natomiast wyłącznie z tymi, względem których prawodawca przewiduje możliwość zastosowania wskazanej, uproszczonej formy opodatkowania. W poprzednim stanie prawnym, przez wzgląd na konieczność odczytywania wskazanej regulacji przez pryzmat definicji „wolnego zawodu”, niedopuszczalnym była realizacja przez pracobiorcę, w ramach obowiązków zawodowych, czynności związanych z istotą profesji, wykonywanej przez podatnika. Przykładowo, zastosowanie uproszczonej formy opodatkowania, było dopuszczalne w sytuacji, gdy rozliczający się przy zastosowaniu karty podatkowej lekarz, zatrudniał jako pomoc fachową pielęgniarkę. Mimo, iż obie profesje należały do tego samego zakresu usług, ponieważ dotyczyły ochrony zdrowia ludzkiego, to istota każdej z nich pozostawała odmienna, gdyż pielęgniarka wykonywała czynności odrębne niż realizowane w zakresie obowiązków lekarza²¹⁰. Analogicznie, lekarz dentysta mógł nawiązać współpracę z technikiem dentystrycznym, będącym odrębnym zawodem, określonym w części VIII tabeli. Istoty wskazanych profesji były różne, gdyż technik dentystryczny jest zawodem pomocniczym, funkcjonującym na ogół w kooperacji z lekarzem dentystą, który chociaż posiada kwalifikacje do wykonywania robót techniczno-dentystrycznych, nie jest jednak uprawniony do wykonywania czynności w jamie ustnej pacjenta²¹¹. Leczeniem takim, zgodnie z obowiązującym prawem, może zajmować się wyłącznie lekarz dentysta. Z uwagi na powyższe, zatrudnienie przez niego technika dentystrycznego, nie powodowało naruszenia warunków opodatkowania działalności kartą podatkową. Dyskusyjną kwestią pozostawało zatrudnienie przez podatnika, przedstawiciela tej samej profesji, która zgodnie z ówczesną treścią art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU, mogła być wykonywana w ramach wolnego zawodu w obszarze ochrony zdrowia ludzkiego, na przykład gdy lekarz przyjmował, jako pomoc fachową, drugiego lekarza. Przywołany przepis stanowił wyłącznie o niedopuszczalności współpracy z osobami, które wykonywały czynności związane

²¹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25.1.2013 r., ILPBI/415-1051/12-2/IM.

²¹¹ Art. 2 ust. 1 Dekret z 5.7.1946 r. o wykonywaniu czynności techniczno-dentystrycznych (Dz.U. z 1947 r. Nr 27, poz. 104 ze zm.) stanowi, że: „Technicy dentystryczni mogą wykonywać roboty techniczno-dentystryczne w pracowniach techniczno-dentystrycznych lekarzy dentystów lub utrzymywać własne pracownie dla wykonywania w nich tych robót na zamówienie lekarzy-dentystów. Stykanie się z pacjentami w związku z wykonywaniem tych robót jest technikom dentystrycznym wzbronione”.

z istotą danego zawodu, a zatem kryterium rozstrzygającym o fiskalnych skutkach zaangażowania pracobiorcy był wyłącznie charakter jego obowiązków zawodowych, a nie rodzaj wykonywanej profesji. R. Witczak wyrażał pogląd, iż zatrudnienie lekarza, który nie miał specjalizacji i odbywał staż, pełniąc wyłącznie funkcję pomocniczą względem pracodawcy, nie stanowiło przesłanki wykluczającej możliwość zastosowania karty podatkowej²¹². Należy zwrócić uwagę, że wszystkie profesje, wymienione w części VIII tabeli, są zajęciami regulowanymi, a zatem funkcjonują unormowania prawne, ściśle wyznaczające zakres czynności, podejmowanych przez osoby uprawnione do ich wykonywania. Oznaczało to, że w zasadzie niemożliwym było wskazanie zadań, w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, które mógłby spełniać przedstawiciel danej profesji, nie wchodząc w zakres istoty, tożsamego zawodu, wykonywanego przez pracodawcę. Biorąc po uwagę okoliczność, iż przesłanką wykluczającą zastosowanie omawianej preferencji fiskalnej było zatrudnianie osób realizujących czynności związane z istotą danego zawodu, wykluczało to, co do zasady, możliwość zaangażowania, na przykład przez lekarza, innego przedstawiciela tego zawodu medycznego, w charakterze pomocy fachowej. W konsekwencji, relacje zachodzące między przywołanymi przepisami implikowały uzasadnione dylematy interpretacyjne, ujemnie oddziałując na możliwość rozwoju zawodowego reprezentantów profesji medycznych, ale również ograniczając obszar prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. *A contrario*, obowiązująca od 2022 roku regulacja czyni fakt realizowania przez pracownika czynności związanych z istotą danego zawodu, stanowiącego przedmiot działalności podatnika, przesłanką irrelevantną z perspektywy oceny zastosowania opodatkowania w postaci karty podatkowej. Analiza fiskalnych skutków zatrudnienia pracownika, będącego pomocą fachową lub przyuczoną, wykonującego w ramach aktywności zawodowej zadania związane z ochroną zdrowia ludzkiego, nie wymaga już wnikliwej oceny każdego przypadku i rozstrzygnięcia czy pracownik nie podejmuje zadań, stanowiących istotę zawodu, wykonywanego przez pracodawcę, ale wynika z ogólnego charakteru profesji.

Ostatnia z omawianej grupy przesłanek wskazuje, iż preferencja nie dotyczy działalności wykonywanej na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej. Przedstawione rozwiązanie ma szersze znaczenie z perspektywy funkcjono-

²¹² R. Witczak, *Opodatkowanie działalności medycznej lekarzy i pielęgniarek*, Warszawa 2009, s. 38.

wania całego systemu ochrony zdrowia, gdyż osoba wykonująca profesję objętą tym mianem, może wykonywać usługi na rzecz „ludności”, a zatem wyłącznie podmiotów innych niż wskazane w przywołanym przepisie²¹³. Wynika stąd, iż wykonując zawód objęty możliwością zastosowania analizowanej preferencji, można skorzystać z uproszczonej formy opodatkowania, gdy świadczenie realizowane jest na rzecz osób fizycznych, których indywidualne potrzeby, związane z tym obszarem, pozostają zaspokajane w drodze transakcji między przedsiębiorcą (podatnikiem wykonującym zawód z zakresu ochrony zdrowia), a konsumentem (pacjentem)²¹⁴. Opodatkowanie kartą podatkową znajduje zatem zastosowanie w sytuacjach standardowych, związanych z wykonywaniem zawodów medycznych, stanowiąc konsekwencję zachodzącego na przestrzeni lat zawężenia kręgu osób, na rzecz których można było prowadzić działalność w tym obszarze, najpierw do wszystkich osób fizycznych (od 1.1.2003 r.)²¹⁵, a następnie do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (od 1.1.2004 r.)²¹⁶. Z drugiej strony, literalna wykładnia objaśnienia Nr 3 do części VIII tabeli wskazuje, że należy wykluczyć możliwość zastosowania zryczałtowanej formy opodatkowania, gdy świadczenie jest wykonywane na przykład dla podmiotów leczniczych, a zatem zawarcie przez osobę wykonującą zawód medyczny, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, kontraktu ze szpitalem, pozbawia podatnika prawa do opodatkowania w tej formie²¹⁷. Przywołany przepis zabrania wykonywania działalności „na rzecz” określonych podmiotów, a więc jeżeli usługę nabywa inny przedsiębiorca, przekazując ją swoim klientom (osobom fizycznym), to niewątpliwie jest ona realizowana na jego rzecz, chociaż świadczona dla osób fizycznych, bez związku z prowadzoną przez nie działalnością gospodarczą. Świadczeniobiorcą pozostaje w tym przypadku osoba prawna (bądź osoba fizyczna, w powiązaniu z prowadzoną działalnością gospodarczą), co uniemożliwia uznanie realizującego usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, za ob-

²¹³ D. Karkowska, *Zawody medyczne*, Warszawa 2012, s. 232–233.

²¹⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, Lex/el. 2011, kom. do art. 4.

²¹⁵ Ustawa z 27.7.2002 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1958).

²¹⁶ Ustawa z 12.11.2003 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 202, poz. 1958).

²¹⁷ R. Witczak, J. Suchecka, *Wybrane aspekty występowania ryzyka podatkowego w ZOZ*, Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management 2011, Nr 39, s. 230.

jętego tą preferencyjną formą opodatkowania²¹⁸. Nie uprawnia również do skorzystania z karty podatkowej zawarcie umowy z towarzystwem ubezpieczeniowym w celu badania pacjentów na potrzeby uzyskania danych do polis ubezpieczeniowych na życie²¹⁹. Uzasadnione dylematy interpretacyjne wywoływać może natomiast sytuacja, w której podmiot, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, wykonuje usługi na podstawie kontraktu z NFZ, co w warunkach polskich stanowi zasadniczą formę realizacji tego rodzaju usług. Przez wzgląd na fakt, iż ubezpieczeni zobowiązani są do opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne, z którego w dalszej kolejności finansowane są świadczenia zdrowotne²²⁰, przyjąć należy założenie, że wówczas nie następuje utrata możliwości opodatkowania w uproszczony sposób²²¹, gdyż NFZ, będąc tzw. płatnikiem usług, przez wzgląd na szczególny status prawny, wynikający z ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych²²², pełni wyłącznie rolę pośrednika między osobami fizycznymi (pacjentami), a świadczeniodawcami (osobami wykonującymi zawód medyczny wskazany w części VIII tabeli) w ramach zawierania umów o udzielanie świadczeń zdrowotnych, zapewniając środki ich finansowania, które zgromadził wcześniej z pieniędzy osób fizycznych (pacjentów)²²³. Wpisanie w kontekst funkcjonowania systemu ochrony zdrowia, opartego o dominującą rolę publicznego systemu ochrony zdrowia, finansowanego ze środków publicznych, przy jednoczesnym dostrzeżeniu znaczenia podmiotu pośredniczącego w kontakcie między medykiem a pacjentami, urealnia przedstawione zjawiska w perspektywie podatkowej, docelowo zwiększając dostępność usług z zakresu ochrony zdrowia.

Osoba wykonująca zawód w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, chcąc skorzystać z opodatkowania w postaci karty podatkowej, poza realizacją opisanych przesłanek, wynikających z art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, musi jednocześnie spełniać kryteria wskazane w art. 25 ust. 1 RyczałtU, mające charakter

²¹⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.10.2019 r., 0115-KDIT3. 4011.341.2019.1.BK.

²¹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon „RyczałtU” 2007, Wrocław 2007, s. 58–61.

²²⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2.3.2015 r., ILPBI/415-1466/14-2/IM.

²²¹ P. Borsowski, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012.

²²² T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461 ze zm.

²²³ A. Bartosiewicz, Podatnicy wykonujący wolne zawody – opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, Lex/el. 2021; za: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31.3.2010 r., IBPBI/1/415-61/10/WRz.

ogólny, skierowane względem wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, objętych możliwością opodatkowania w tej formie, które w kontekście analizowanego obszaru aktywności zawodowej, ujawniają szczególne znaczenie. Warunki te podzielić należy na dwie grupy:

- 1) faktyczne [niekorzystanie z usług innych podmiotów, nieprowadzenie innej pozarolniczej działalności gospodarczej, nieprowadzenie przez małżonka podatnika działalności gospodarczej w zakresie ochrony zdrowia, z której przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach, na zasadach określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, niewytwarzanie wyrobów opodatkowanych, na podstawie odrębnych przepisów, podatkiem akcyzowym, prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie jedynie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej];
- 2) formalne (kontynuacja stosowania opodatkowania w tej formie po 31.12.2021 r. oraz brak rezygnacji z opodatkowania w tej formie po 31.12.2021 r., przy braku utraty prawa do opodatkowania w tej formie po tym dniu).

Jedną z przesłanek, jaką musi spełnić podatnik objęty kartą podatkową, wykonujący zawód w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, jest zakaz korzystania przy prowadzeniu działalności z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów, z wyjątkiem tych o charakterze specjalistycznym (art. 25 ust. 1 pkt 3 RyczałtU)²²⁴, czyli wchodzących w odmienny zakres czynności, niż realizowane przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nieodzownych dla całkowitego, należytego wykonania zadań, wynikających z istoty zawodu medycznego²²⁵. Należy skonstatować, że treść przywołanych przepisów wskazuje, iż dla oceny podatkowych konsekwencji usługi, realizowanej przez podmiot współpracujący z podatnikiem, niezbędna jest odrębna analiza każdego przypadku, gdyż nie podkreślają one, aby usługi specjalistyczne miały stanowić czynności, których realizacja wymaga szczególnych umiejętności, wiedzy czy wyposażenia, gdyż mowa jedynie o usługach specjalistycznych, ale wyłącznie względem prowadzonej działalności²²⁶. Pod pojęciem

²²⁴ Art. 25 ust. 1 pkt 3 RyczałtU.

²²⁵ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 25.

²²⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16.9.2011 r., IBPBI/1/415 563/11/WRz.

tym rozumieć należy czynności, które nie wchodzą w zakres działań, składających się na obszar aktywności przedstawiciela zawodu medycznego, są kluczowe dla jej prowadzenia. Zachowanie prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej wymaga, aby usługi podwykonawcy nie odpowiadały charakterystyce czynności realizowanych przez podatnika²²⁷. Warto zaznaczyć, że ustawodawca podatkowy za „usługi specjalistyczne”, uważa obejmujące inny zakres działalności niż zgłoszony przez podatnika²²⁸, niezbędny do pełnego zrealizowania świadczonej usługi²²⁹. W sytuacji, gdy zatrudniony realizuje zadania bezpośrednio związane z zawodem oraz wchodzące w zakres jego prac, należy uznać, że nie mamy do czynienia z usługami specjalistycznymi w rozumieniu art. 25 ust. 3 ustawy, co bezwzględnie wyklucza zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej²³⁰. Prawodawca nie łączy tego pojęcia bezpośrednio z konkretnym zawodem, ale nakazuje uzależnić skorzystanie z nich od charakteru i rodzaju czynności podejmowanych przez podwykonawcę. Sformułowanie to nabiera szczególnego znaczenia w kontekście obszaru aktywności związanej z ochroną zdrowia, gdzie powszechna jest sytuacja, w której osoby wykonujące tę samą profesję, na przykład lekarza, w rzeczywistości realizować będą prace, obejmujące odmienny zakres, wynikający ze specjalizacji w ramach zawodu medycznego. Z uwagi na fakt, iż korzystanie z pomocy przedstawiciela tej samej profesji, ukierunkowanego na inny obszar działalności związanej ze sferą ochrony zdrowia, może być niezbędne dla całkowitego wykonania świadczonej usługi, należy stwierdzić, że taka forma współpracy między podatnikiem a podmiotem przez niego niezatrudnionym, nie pozbawia możliwości opodatkowania w formie karty podatkowej. W konsekwencji, nie ma przeciwwskazań względem zlecenia wykonania innemu lekarzowi badań specjalistycznych, między innymi skierowania do ambulatorium na badania morfologii krwi. Przedstawione stanowisko potwierdził NSA, który wyrokiem z 28.6.2024 r.²³¹ wyraził twierdzenie, iż za usługi specjalistyczne można uznać szpitalne usługi medyczne świadczone na rzecz lekarza specjalisty (chirurga). Istotna pozostaje ocena czy czynności są bezpośrednio

²²⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19.6.2012 r., ITPB1/415-372/12/H.

²²⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 25.

²²⁹ Wyr. WSA w Bydgoszczy z 23.7.2013 r., I SA/Bd 309/13, Legalis; wyr. WSA w Bydgoszczy z 4.6.2008 r., I SA/Bd 151/08, Legalis.

²³⁰ Wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.11.2016 r., I SA/Go 310/16, Legalis.

²³¹ II FSK 249/24, Legalis.

związane z zakresem działalności konkretnego podatnika, a pomoc specjalisty, którego wiedza może być przydatna do odpowiedniego zdiagnozowania choroby, wykracza poza zakres uprawnień zawodowych podatnika. W literaturze funkcjonuje jednak pogląd, iż w rozumieniu wskazanego przepisu, treść zawodu polegającego na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, sprowadza się wyłącznie do osobistego (samodzielnego) wykonywania określonych działań przez podatnika, a realizacja zadań konstytutywnych dla zajęcia, związanego z analizowanym obszarem, powinna odbywać się bez partycypacji innych osób w przeprowadzaniu czynności tego samego rodzaju²³². W piśmiennictwie wskazuje się, że regulacja stanowi konsekwencję faktu, iż karta podatkowa jest przeznaczona dla podmiotów, wykonujących działalność na niewielką skalę, a ich adresatami są przede wszystkim podatnicy, prowadzący ją indywidualnie²³³. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim stwierdził, że usługami specjalistycznymi, niezbędnymi do całkowitego wykonania świadczenia, będą wyłącznie te, do spełniania których uprawnień nie posiada podatnik, a więc jeśli zakresy działalności obydwu stron są zbieżne, nie można traktować tych świadczeń jako usług o charakterze specjalistycznym wobec prowadzonej działalności²³⁴. W przedmiotowej sprawie sąd wskazał, iż obszar realizowanych czynności, w przypadku niektórych profesji z zakresu ochrony zdrowia, obejmuje zadania, które mogą być wykonywane przez przedstawicieli innych zawodów, a zatem zbieżność zakresu ich działalności sprawia, że osoba wykonująca zawód medyczny, chcąc skorzystać z preferencyjnej formy opodatkowania, nie powinna współpracować z nimi, jako świadczącymi usługi specjalistyczne w rozumieniu ustawy. Lekarz albo lekarz dentysta, będąc uprawnionymi do realizowania, *de facto* wszystkich czynności, które może wykonywać współpracująca z nim pielęgniarka, nie może traktować jej jako świadczącej usługi o charakterze specjalistycznym. Bezspornym jest natomiast korzystanie przez podatnika z usług podmiotów, wykonujących czynności i prace towarzyszące, niewykazujące związku z działalnością w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, koniecznych dla wykonywania jej przez podatnika. Usługami specjalistycznymi, względem zawodów medycznych, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, będą na przykład usługi księgowe, sekretarskie, techniczne, a więc jeżeli współpracownik (usłu-

²³² M. Stolarek, Opodatkowanie wolnego zawodu, Przegląd Podatkowy 1998, Nr 6, s. 5.

²³³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 25.

²³⁴ Wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.11.2016 r., I SA/Go 310/16, Legalis.

godawca, kontrahent) realizowałby na rzecz podatnika świadczenia w tym zakresie, nie powodowałoby to utraty prawa do karty podatkowej²³⁵. Podatnik, prowadzący działalność gospodarczą w ramach zawodu medycznego, ma prawo korzystać z usług pomocniczych, niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaną przez niego profesją, jednak niezbędnych dla zapewnienia prawidłowych warunków, w których świadczone są usługi w zakresie ochrony zdrowia, a zatem może angażować osoby odpowiedzialne za prowadzenie recepcji czy utrzymanie czystości, nie ryzykując utraty prawa do opodatkowania z tytułu karty podatkowej. Prawodawca nie stosuje szczególnych obostrzeń w kwestii zatrudnienia pracowników, których zakres obowiązków nie wykazuje łączności z istotą zawodu, wykonywanego przez zainteresowanego tą formą opodatkowania. *M. Szydło* zwraca uwagę, iż konsekwencją powyższego jest dopuszczalność korzystania przez podatnika z usług osób realizujących wszystkie działania, które nie stanowią treści danej profesji, są konieczne dla jej prawidłowej realizacji²³⁶. Nie byłoby właściwym, aby przedstawiciel zawodu medycznego, chcąc skorzystać z preferencyjnej formy opodatkowania, zobowiązany był do samodzielnego wykonywania wszelkich czynności, nawet nie wykazujących związku z podstawowym obszarem aktywności zawodowej. Jednym z celów, dla których ustawodawca przewidział możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej, było zwiększenie dostępności świadczeń medycznych dla pacjentów, a więc ewentualne nałożenie na podatników dodatkowych obowiązków, niezwiązanych z treścią danego zawodu, stałoby w kontrze względem realizacji tego zamiaru.

Następny warunek odnosi się do nieprowadzenia, poza jednym z rodzajów działalności wymienionej w art. 23 ustawy, innej pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 25 ust. 1 pkt 4 RyczałtU). Osoba, chcąc skorzystać z uproszczonej formy opodatkowania, może wykonywać działalność, świadcząc usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, w warunkach określonych w części VIII tabeli jako: lekarz, lekarz dentysta, felczer, technik dentystyczny, pielęgniarka albo położna. W orzecznictwie obecny jest pogląd, iż dokonując zgłoszenia wykonywania działalności w jednej z części tabeli, stosownie do art. 25 ust. 1 pkt 4 RyczałtU, podatnik wybiera rodzaj prowadzonej działalności, który zostaje zdeterminowany przez część tabeli, zawierającą zgłoszoną działalność, co sprawia, iż zajęcie wymienione w innej części, nie może być

²³⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 25.

²³⁶ *M. Szydło*, Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim, Przegląd Sądowy 2002, Nr 7–8, s. 72.

równocześnie podjęte przez podatnika²³⁷. Podejmując inny rodzaj aktywności niż świadczenie usług medycznych, pozbawia się on prawa do opodatkowania w formie karty podatkowej²³⁸, np. gdy pielęgniarzka decyduje się dodatkowo prowadzić działalność jako opieka domowa nad dziećmi. Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 22.2.2018 r.²³⁹, stwierdził, iż: „w art. 25 ust. 1 pkt 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, wyraźnie sformułowano przesłankę negatywną zastosowania karty podatkowej. W świetle tego przepisu z opodatkowania w formie karty mogli skorzystać ci przedsiębiorcy, którzy prowadzili wyłącznie działalność określoną w art. 23 tej ustawy – czyli działalność wymienioną w załączniku Nr 3 do ustawy. *A contrario* podatnicy, którzy oprócz działalności wymienionej w załączniku Nr 3 prowadzili inną działalność, nie mogli podlegać opodatkowaniu w formie karty podatkowej”. Zakaz nie ma charakteru bezwzględniego, ponieważ prawodawca dopuszcza możliwość dodatkowego zarobkowania, wskazując w art. 25 ust. 2 RyczałtU, iż opodatkowania w formie karty podatkowej nie wyłącza wytwarzanie energii elektrycznej w elektrowniach wodnych i wiatrowych, o mocy oddawanej do 5000 kilowatów oraz wytwarzanie biogazu (które z uwagi na znikome znaczenie, z punktu widzenia podatników świadczących usługi w obszarze ochrony zdrowia, nie zostanie poddane dalszej analizie).

Przesłanką opodatkowania w formie karty podatkowej jest niedopuszczalność prowadzenia przez małżonka podatnika działalności w tym samym zakresie, z której przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach, na zasadach określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (art. 25 ust. 1 pkt 5 RyczałtU). Ustawodawca, wprowadzając analizowane ograniczenie, nie uzależnia skutków podatkowych od rodzaju wykonywanego zawodu medycznego, ale traktuje je jako tworzące jedną kategorię, której wspólnym mianownikiem jest zakres prowadzonej działalności, zgodnie ze wskazaniem przedstawicieli literatury, zdeterminowany przynależnością profesji do konkretnej części tabeli, określającej stawki karty podatkowej²⁴⁰. Oznacza to, iż podatnik zostanie pozbawiony możliwości skorzystania z tej formy opodatkowania, gdy pozostaje w związku małżeńskim z osobą,

²³⁷ Wyr. NSA z 23.8.2016 r., II FSK 1545/14, Legalis; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 28.8.2009 r., ITPB1/415-530/09/HD.

²³⁸ Wyr. WSA w Rzeszowie z 16.5.2024 r., I SA/Rz 101/24, Legalis.

²³⁹ II FSK 3583/15, Przegląd Podatkowy, 2018, Nr 7, s. 51.

²⁴⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 25.

która w ramach wykonywanej działalności gospodarczej, świadczy usługi w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, z której przychody (dochody) podlegać będą odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach, określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Przez wzgląd na okoliczność, że zasady odnoszące się do płacenia podatku w tej postaci, przez przedstawicieli zawodów medycznych, ujęte są w jednej tabeli, przykładowo lekarz dentysta zostanie pozbawiony możliwości skorzystania z karty podatkowej, gdy działalność gospodarczą prowadzi również jego żona, będąca pielęgniarką, rozliczającą się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych, mimo iż z części VIII tabeli wynika wprost, że są to odmienne zawody²⁴¹. Literalna wykładnia przepisu nie stoi jednak na przeszkodzie zachowaniu prawa do skorzystania z karty podatkowej w sytuacji, gdy małżonek sam rozlicza się w ten sposób. W kontekście skorzystania przez podatnika z opodatkowania kartą podatkową ważny jest, poza faktem prowadzenia przez małżonka określonego rodzaju aktywności, sposób jej opodatkowania, gdyż w sytuacjach wskazanych przez ustawodawcę niemożliwym będzie zastosowanie karty podatkowej. W orzecznictwie wskazuje się jednak, że fakt zawieszenia przez małżonka działalności i nieosiąganie z jej tytułu przychodów, jeżeli wiąże się ona z ochroną zdrowia ludzkiego, nie powoduje, iż utracił on status podatnika, a zatem przedstawiona okoliczność stanowić będzie przesłankę negatywną dla uzyskania, przez drugiego z małżonków, możliwości rozliczenia podatku dochodowego w tej zryczałtowanej formie²⁴².

Regulacje, zawarte w RyczałtU, nie pozwalają na opodatkowanie w analizowanej, uproszczonej formie, również w przypadku wytwarzania wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym (art. 25 ust. 1 pkt 6 RyczałtU), niemniej z uwagi na brak bezpośredniego związku wskazanej przesłanki ze specyfiką zawodów z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego, nie będzie ona poddawana analizie.

Ostatnia z przesłanek uprawniających do skorzystania z preferencyjnej formy opodatkowania wiąże się z zakazem prowadzenia działalności gospodarczej zgłoszonej we wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej poza terytorium RP. Wszystkie czynności, wchodzące w zakres usług świadczonych przez podatnika, powinny być faktycznie realizowane

²⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19.8.2009 r., IPPB1/415-484/09-2/ES.

²⁴² Wyr. WSA w Poznaniu z 27.1.2010 r., I SA/Po 979/09, Legalis

w kraju. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym podkreśla się, iż konsekwencją uzyskania, w danym roku podatkowym, dochodów z tytułu wykonywania usług poza terytorium RP, jest utrata prawa do opłacania podatku dochodowego w formie karty podatkowej²⁴³, a zatem nawet jednorazowe zrealizowanie, w ramach prowadzonej działalności, świadczenia z zakresu ochrony zdrowia za granicą, skutkuje wyłączeniem z omawianej formy opodatkowania²⁴⁴. W literaturze obecny jest również pogląd odmienny, będący konsekwencją założenia, iż z uwagi na fakt, że przez prowadzenie działalności za granicą należy rozumieć stałe i zorganizowane jej wykonywanie poza terytorium RP, koniecznym jest uznanie, iż wyłącznie okoliczność, w której podatnik prowadzi zagraniczną działalność za pośrednictwem zakładu lub ma siedzibę działalności za granicą, stanowić będzie przesłankę wyłączającą zastosowanie karty podatkowej, podczas gdy sporadyczne wykonywanie usług poza granicami kraju, nie pozbawi go możliwości skorzystania z tej formy opodatkowania²⁴⁵. Zdanie to jest kwestionowane przez orzecznictwo, które wskazuje, że wykładnia literalna, systemowa oraz funkcjonalna przepisu, nie uzasadnia twierdzenia, iż prawodawca dopuszcza jakiekolwiek odstępstwa w tym zakresie, ponieważ nie funkcjonują racjonalne przesłanki uzasadniające różnicowanie sytuacji podatnika ze względu na przywołane wyżej okoliczności²⁴⁶. Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z 8.8.2012 r.²⁴⁷, stwierdził, że: „jednym z warunków opodatkowania kartą podatkową jest, m.in. zakaz prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, wskazanej we wniosku o opodatkowanie, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, (...) Obowiązkiem podatnika jest zawiadomienie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego opisanego we wniosku (...), które powodują utratę warunków do opodatkowania w tej formie”. Wynika stąd, że zmiana stanu faktycznego, podanego we wniosku, polegająca na przeniesieniu miejsca rzeczywistej realizacji usług poza terytorium RP, skutkuje utratą możliwości skorzystania z opodatkowania w formie uproszczonej, także w sytuacji, gdy całość kształt okoliczności wskazuje, że świadczenie ma wymiar jednorazowy. Przedmiotowy warunek dotyczy wyłącznie terytorialnego aspektu realizacji usług w zakresie ochrony

²⁴³ Wyr. WSA w Gdańsku z 31.1.2018 r., I SA/Gd 1514/17, Legalis.

²⁴⁴ R. Witczak, *Opodatkowanie działalności*, s. 33.

²⁴⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, Lex/el. 2011, kom. do art. 25.

²⁴⁶ Wyr. WSA w Szczecinie z 4.12.2014 r., I SA/Sz 694/14, Legalis.

²⁴⁷ II FSK 94/11, Legalis.

zdrowia ludzkiego, nie wprowadzając obostrzeń o charakterze podmiotowym, dotyczących odbiorców wykonywanych przez podatnika usług, a zatem nie poniesie on ujemnych konsekwencji w obszarze podatkowym, z uwagi na realizację ich na rzecz zagranicznych pacjentów, z zastrzeżeniem, iż świadczenia będą wykonywane w kraju²⁴⁸.

Omawiana przesłanka ujawnia szczególną właściwość względem osób prowadzących działalność gospodarczą w zakresie ochrony zdrowia. W sytuacji równoczesnego funkcjonowania prywatnego rynku usług medycznych, uzupełniającego względem publicznego systemu ochrony zdrowia, zastosowanie korzystnych rozwiązań fiskalnych, ułatwiających dostęp do komercyjnego rynku usług medycznych, w ostatecznym rozrachunku stanowi alternatywę dla bezpośrednich transferów budżetowych. Następstwem przyjętego rozwiązania jest to, iż utrata potencjalnych wpływów podatkowych zostaje, w sposób pośredni, zrekompensowana brakiem konieczności ponoszenia przez państwo wydatków, które musiałyby zostać poczynione, gdyby pacjenci korzystali z usług finansowanych ze środków publicznych. Uwzględniając, że wpływy podatkowe, wynikające z opodatkowania w tej postaci, stanowią w całości dochód gminy²⁴⁹, a zatem państwo dobrowolnie rezygnuje z potencjalnych wpływów budżetowych, wymaga stwierdzenia, że szczególna właściwość art. 25 ust. 1 pkt 7 RyczałtU, w kontekście świadczeń z zakresu ochrony zdrowia, objawia się tym, iż zawarta w nim restrykcja, zabezpiecza interes publicznego systemu ochrony zdrowia. Gdyby podatnicy objęci kartą podatkową mogli bez przeszkód świadczyć usługi poza terytorium kraju, wówczas państwo ponosiłoby podwójną stratę. Z jednej strony ograniczyłoby potencjalne źródło dochodów budżetowych, z drugiej, zamiast redukować koszt funkcjonowania własnej służby zdrowia, przyczyniłoby się do zmniejszenia wydatków, poniesionych na ten cel, przez inne państwo. Oznacza to, że pozytywnej weryfikacji podlega druga teza, gdyż art. 68 Konstytucji RP, stanowiąc normatywną podstawę działań ustawodawcy podatkowego, nakazuje uwzględniać wytyczne, związane z ochroną zdrowia, wymagając w niektórych sytuacjach podporządkowania polityki podatkowej, celom polityki zdrowotnej, adresując podmiotom świadczącym usługi w tym zakresie rozwiązania, nakierowane na osiągnięcie efektów, służących likwidacji barier w dostępie do opieki zdrowotnej, wspierając

²⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.3.2018 r., 0115-KDIT3.4011. 81.2018.1.WR.

²⁴⁹ A. Niezgoda, System dochodów społeczności lokalnych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, w: A. Hanusz (red.), Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015, s. 32.

publiczny system ochrony zdrowia, stanowiąc reakcję na zmieniającą się rzeczywistość społeczno-gospodarczą.

Formalne warunki opodatkowania dochodu w postaci karty podatkowej, sprowadzają się do kontynuacji stosowania opodatkowania w tej formie po 31.12.2021 r. oraz niezrezygnowania z opodatkowania w tej formie po 31.12.2021 r., przy braku utraty prawa do opodatkowania w tej formie po tym dniu (art. 25 ust. 1 pkt 1 RyczałtU). Oznacza to, że wraz z początkiem 2022 roku ograniczone zostało prawo do karty podatkowej, gdyż omawianej postaci opodatkowania nie mogą już wybrać podatnicy, którzy dotychczas nie podlegali opodatkowaniu w tej formie, a wynikająca z przywołanego przepisu zasada kontynuacji znajduje zastosowanie wyłącznie względem podmiotów, spełniających także pozostałe wymogi zastosowania wskazanej, preferencyjnej postaci opodatkowania. W perspektywie osób wykonujących profesje z zakresu ochrony zdrowia, niedopuszczalnym będzie zatem kontynuowanie rozliczania się w formie karty podatkowej, gdy wykonywanie działalności gospodarczej wiąże się, na przykład z realizowaniem umowy ze szpitalem (tzw. kontrakty). Docelową konsekwencją wprowadzenia przedstawionej przesłanki formalnej jest orientacja prawodawcy na stopniową eliminację karty podatkowej jako uproszczonej formy opodatkowania, wyrazem której jest zaproponowanie podatnikom rozpoczynającym działalność gospodarczą, odmiennych niż karta podatkowa, postaci opodatkowania.

W kontekście omawianej, uproszczonej formy opodatkowania, zasady ustalania wysokości stawek podatkowych opierają się nie o rzeczywisty przychód, który osiągają przedstawiciele objętych nią zawodów medycznych, lecz determinowane są liczbą godzin, przeznaczonych na wykonywanie profesji w skali miesiąca. Stawki godzinowe, przewidziane zostały odrębnie dla poszczególnych zawodów związanych z ochroną zdrowia²⁵⁰. W rezultacie stawka podatku, płaconego na przykład przez lekarza i lekarza dentystę, za każdą godzinę pracy, będzie kilkunastokrotnie wyższa, od przewidzianej chociażby dla pielęgniarstwa. Przyczyn tego stanu rzeczy należy upatrywać w dwóch czynnikach. Po pierwsze, ustawodawca zwraca uwagę na istnienie różnic między nimi, sprowadzających się do dysproporcji w przedmiocie wielkości zarobków, osiąganych przez ich przedstawicieli. Z drugiej strony uwzględnia, iż wysokość stawki podatkowej, będzie w znacznej mierze wyznaczała koszt usługi medycz-

²⁵⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Warszawa 2011, s. 441–442.

nej, z uwagi na zjawisko przerzucalności podatku²⁵¹, gdyż na pacjenta zostanie przeniesiony ekonomiczny ciężar opodatkowania. Wysoka stawka podatku, skutkowałaby zmniejszeniem dostępności usług realizowanych w ramach prywatnego systemu ochrony zdrowia. Sprawia to, że stawki muszą być tak dobrane, aby nie oddziaływały negatywnie na możliwość skorzystania przez pacjenta z niezbędnych świadczeń. W konsekwencji, zastosowanie stosunkowo niskich stawek podatku, płaconych przez podatników korzystających z karty podatkowej, w stosunku do tych, które płaciliby, podlegając opodatkowaniu w inny sposób, wynika nie tyle z chęci preferencyjnego traktowania przez ustawodawcę podatkowego, ale ma na celu wsparcie osób korzystających z ich usług. Mechanizm dostrzegalny jest na przykładzie opodatkowania pielęgniarek, które za każdą godzinę pracy płacą podatek w wysokości 2,50 zł, co wynika z faktu, że z ich świadczeń korzystają na ogół pacjenci wymagający wielogodzinnej opieki, których stan zdrowia uniemożliwia pracę zarobkową, a źródło utrzymania stanowią transfery socjalne lub pomoc najbliższej rodziny, a więc koniecznym jest, aby przyjęte rozwiązania fiskalne, nie pogłębiały ich trudnej sytuacji materialnej.

Analizując stawki podatku przewidziane dla osób prowadzących działalność gospodarczą w ramach zawodów związanych z ochroną zdrowia zauważalne jest, że prawodawca uwzględnia również konieczność wskazania racjonalnych ram czasowych, poświęconych na efektywne wykonywanie przez nich danej aktywności zawodowej. W kontekście niektórych profesji, w sytuacji przekroczenia określonej liczby godzin, przeznaczonych na wykonywanie zawodu w skali miesiąca (lekarz oraz lekarz dentysta – 48 godzin, technik dentystyczny – 24 godziny), stawka podatku za każdą kolejną godzinę pracy, ulega zwiększeniu aż do momentu przekroczenia 96-godzinnego, miesięcznego wymiaru czasu, poświęconego na prowadzenie działalności gospodarczej²⁵². Ustawodawca wykorzystuje rozwiązania w sferze podatkowej, aby pośrednio oddziaływać na kształt rynku usług medycznych. Nie dysponuje on narzędziami prawnymi, które umożliwiają ograniczenie czasu pracy reprezentantów omawianych profesji do rozmiarów uznanych za racjonalne. Prawodawca, opracowując poszczególne rozwiązania, musi jednak uwzględniać realia, w których będą one funkcjonowały. Z uwagi na fakt, iż przedstawiciele wskazanych profesji, często łączą prowadzenie działalności gospodarczej, na przykład z pracą

²⁵¹ H. Dzwonkowski, *Struktura dochodów podatkowych*, w: H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 19.

²⁵² Załącznik Nr 3 do RyczaU.

w szpitalu, należy wskazać, że ustawodawca może sygnalizować, przez odpowiednie ukształtowanie poziomu stawek podatkowych, iż w odniesieniu do niektórych zajęć, związanych z analizowaną sferą, właściwa z punktu widzenia jakości wykonywanej pracy, jest realizacja ich w wymiarze, który nie wpływa ujemnie na jakość usług z zakresu ochrony zdrowia. W niektórych przypadkach, ostateczny wymiar podatku, może ulec zmianie w stosunku do wielkości, które wynikałyby z generalnych zasad opodatkowania w postaci karty podatkowej. Jeżeli podatnik prowadzi działalność w rozmiarach wskazujących, iż określone stawki miałyby charakter ewidentnie nieodpowiedni, mogą one zostać, na wniosek podatnika lub z urzędu, obniżone lub podwyższone, jednak nie więcej niż o 50% (art. 27 ust. 4 RyczałtU), a rozstrzygnięcie zależeć będzie od uznaniowej decyzji naczelnika urzędu skarbowego²⁵³.

3. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w opodatkowaniu zawodów medycznych

Inną uproszczoną formą opodatkowania zawierającą rozwiązania dedykowane osobom wykonującym zawody związane z ochroną zdrowia ludzkiego jest ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, opierający się, jak wskazuje *R. Mastalski*, na ustaleniu przychodu (art. 6 ust. 1 RyczałtU), jako podstawy wymiaru opodatkowania, względem której stosuje się właściwą stawkę procentową²⁵⁴. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, iż charakterystycznym elementem analizowanego rozwiązania jest zróżnicowanie poszczególnych stawek opodatkowania, zdeterminowane spodziewaną rentownością określonych rodzajów działalności gospodarczej²⁵⁵. Przedsiębiorcy, korzystający z przedstawionej formy rozliczenia, nie mają możliwości pomniejszenia podatku o koszty jego uzyskania, mogą natomiast zredukować wysokość daniny o odliczenia (art. 11 i 13a RyczałtU) i określone w ustawie zwolnienia od podatku (art. 10 RyczałtU). Osoby korzystające z tej formy opodatkowania nie muszą wykazywać kosztów uzyskania przychodów, ponieważ zastosowanie znajduje ograniczona dokumentacja podatkowa, polegająca na konieczności posiadania i przechowywania dowodów zakupu towarów, prowadzenia wykazów środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także ewiden-

²⁵³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Warszawa 2011, s. 448–454.

²⁵⁴ R. Mastalski, Prawo podatkowe, s. 478.

²⁵⁵ S. Babiarez, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 45.

cji przychodów, odrębnie za każdy rok podatkowy²⁵⁶. Podatnicy zobligowani są do jego obliczenia i wpłacenia do 20. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, za który obliczany jest ryczałt, natomiast za ostatni miesiąc roku, przed upływem terminu na złożenie zeznania podatkowego, alternatywnie kwartalnie do 20. dnia miesiąca, następującego po danym kwartale, za który obliczany jest podatek, a za ostatni kwartał roku, przed upływem terminu na złożenie zeznania podatkowego²⁵⁷.

Podstawowy warunek odnoszący się do możliwości zastosowania opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych odnosi się do obostrzenia ustanawiającego maksymalny poziom przychodów osiąganych przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 6 ust. 4 pkt 1 lit. a przedmiotowej ustawy nie może on przekroczyć kwoty 2 mln euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy (kwotę tę przelicza się na polską walutę według średniego kursu euro, ogłaszanego przez NBP, obowiązującego na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy²⁵⁸) w odniesieniu do podatnika prowadzącego działalność wyłącznie samodzielnie, a w przypadku wspólników uzyskujących przychody tylko z działalności prowadzonej w formie spółki, suma ich przychodów z tego tytułu nie może być wyższa niż 2 mln euro w analogicznym okresie (art. 6 ust. 4 pkt 1 lit. b RyczałtU).

Prawodawca dostrzega konsekwencje natury podatkowej, gdy charakter działalności gospodarczej obejmuje sytuację, w której podatnik wykonuje ją jednocześnie samodzielnie, a także w formie spółki²⁵⁹. Wówczas ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, płacony jest oddzielnie z obu wskazanych postaci, z zastrzeżeniem, iż przychody z działalności indywidualnej oraz w formie spółki, w roku poprzedzającym dany rok podatkowy, liczone odrębnie dla każdej z nich, nie przekroczyły określonego ustawą limitu²⁶⁰. Wynika to z faktu, iż przepisy RyczałtU określają odrębnie górną granicę przychodów dla działalności podejmowanej w obu formach (art. 6 ust. 5 RyczałtU)²⁶¹. Osią-

²⁵⁶ Art. 15 ust. 1 RyczałtU.

²⁵⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo*, s. 702–704.

²⁵⁸ M. Beliczyńska, A. Bobak, A. Jeleńska, A. Liszka-Gacek, *Ryczałt w działalności gospodarczej*, Kraków 2016, s. 66–67.

²⁵⁹ P. Borszowski, w: *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 6.

²⁶⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10.2.2013 r., ILPB1/415-1237/13 2/AMN.

²⁶¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, Lex/el. 2011, kom. do art. 6.

gnięcie w roku poprzedzającym dany rok podatkowy, przychodów z działalności wykonywanej samodzielnie, wyższych niż 2 miliony euro, pozbawia podatnika możliwości opodatkowania działalności w postaci uproszczonej, ale nadal możliwym pozostanie korzystanie z opisywanej formy, w odniesieniu do przychodów, uzyskiwanych ze spółki cywilnej lub jawnej (i na odwrót), ponieważ podatnik, prowadzący w poprzednim roku podatkowym działalność samodzielnie oraz w formie spółki, opłaca ryczałt od przychodów ewidencjonowanych od tej działalności, z której przychody nie przekroczyły ustawowego limitu²⁶². Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych przedsiębiorca, który prowadzi samodzielną działalność gospodarczą, jak również dodatkowo działa w spółce, musi samodzielnie określić formę opodatkowania, dla każdej z tych form²⁶³. Nawet, gdy podatnik jest wspólnikiem w więcej niż jednej spółce, granica przychodów określana jest osobno dla poszczególnych spółek²⁶⁴. W sytuacji, gdy przychody z jednej ze wskazanych form działalności gospodarczej byłyby opodatkowane na zasadach ogólnych, z drugiej natomiast ryczałtem, dla konieczności określenia, czy podatnik nie przekroczył limitu przychodów, uwzględnia się tylko te, opodatkowane ryczałtem, nie natomiast wszelkie przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej²⁶⁵. Z kolei kiedy podatnik, chcąc rozliczać się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w ubiegłym roku podatkowym osiągał przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, korzystając z uproszczonej formy karty podatkowej, a także, gdy jego przychody za część roku były opodatkowane kartą podatkową, a w pozostałej na ogólnych zasadach (art. 6 ust. 6 PDOFizU), zastosowanie analizowanej formy opodatkowania uzależnione będzie od spełnienia warunku kwotowego, gdzie całkowite przychody z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej nie mogą przekroczyć 2 mln euro. Ustawodawca przewiduje opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, gdy przychody były opodatkowane w części roku na zasadach ogólnych oraz w formie karty podatkowej, nie precyzując, o jaki okres chodzi²⁶⁶. Ogranicza się zatem wyłącznie do kwotowego kryterium łącznej wielkości wpływów z działal-

²⁶² A. Huchla, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów, 2001.

²⁶³ Wyr. NSA z 21.8.2013 r., II FSK 2453/11, ONSAiWSA 2014, Nr 6, poz. 108.

²⁶⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.4.2015 r., IBPBI/1/4511 29/15/WRz.

²⁶⁵ S. Babiarczy, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 64–65.

²⁶⁶ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 6.

ności, które w kontekście karty podatkowej oblicza się jedynie na podstawie wystawionych faktur lub rachunków²⁶⁷. Odmienne rozwiązanie stosowane jest względem podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym nie prowadzili działalności, gdyż w ich przypadku, opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, znajduje zastosowanie od dnia uzyskania pierwszego przychodu²⁶⁸ (art. 7 ust. 1 RyczałtU). Podatnicy, którzy rozpoczną wykonywanie działalności w roku podatkowym i nie korzystają z karty podatkowej, mogą skorzystać z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, bez względu na wysokość przychodów.

Jedną z kategorii przedsiębiorców, objętych możliwością opodatkowania w omawianej postaci, są osoby zajmujące się świadczeniem usług w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86)²⁶⁹. Reprezentanci wskazanych profesji, podlegają tej formie opodatkowania, gdy spełnią łącznie szereg przesłanek o charakterze ogólnym, wynikających głównie z art. 8 przedmiotowej ustawy, skierowanych względem przedstawicieli wszystkich rodzajów aktywności, objętych tą postacią opodatkowania, ujawniających szczególnie właściwości w kontekście oddziaływania na realizację profesji związanych z ochroną zdrowia ludzkiego.

Doniosłą grupę okoliczności, przekreślających możliwość skorzystania z zastosowania analizowanej, uproszczonej formy opodatkowania, stanowią związane z osiąganiem w całości lub w części przychodów, wynikających z realizacji, wymienionych w art. 8 ust. 1 pkt 3 RyczałtU, rodzajów działalności: prowadzenia aptek, działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych, czy działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych²⁷⁰, jednak z uwagi na tematykę rozprawy, analizie poddana zostanie wyłącznie pierwsza z przesłanek jako wykazująca ścisły związek z zagadnieniem ochrony zdrowia. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, iż ustawodawca wiąże negatywne skutki fiskalne, wyłącznie z rzeczywistym osiągnięciem przychodów z ich tytułu, a nie tylko deklarowanym prowadzeniem określonej kategorii działalności (np. przez wpis w ewidencji

²⁶⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 6.

²⁶⁸ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 6.

²⁶⁹ Art. 12 ust. 1 pkt 2a lit a RyczałtU.

²⁷⁰ Art. 8 ust. 1 pkt 3 do RyczałtU.

działalności)²⁷¹, bez względu na fakt czy aktywność stanowi główny obszar zaangażowania podatnika lub jedynie część wszystkich, wykonywanych przez niego²⁷². Nawet jednorazowa transakcja stanowić będzie podstawę do skutecznego pozbawienia podatnika prawa do rozliczenia w ten sposób, gdyż wyłączenie ma miejsce w chwili osiągnięcia pierwszego przychodu z działalności, wskazanej w art. 8 ust. 1 pkt 3 RyczałtU. Od tego dnia, powinien on rozpocząć opłacanie podatku dochodowego na zasadach ogólnych²⁷³, ponieważ obecność przesłanki, wywołującej ujemny skutek na płaszczyźnie możliwości skorzystania z tej formy opodatkowania, nie oddziałuje na część roku podatkowego przed utratą prawa do ryczałtu. Wskazane rozstrzygnięcie znajduje podstawę prawną również w art. 22 RyczałtU, gdyż utrata prawa do tej postaci opodatkowania, skutkuje koniecznością zaprowadzenia, od momentu jej wystąpienia, właściwych ksiąg oraz opłacania podatku dochodowego na zasadach ogólnych²⁷⁴. W piśmiennictwie, istotę przedstawionego rozstrzygnięcia, uzasadnia się koniecznością przeciwdziałania sytuacjom, gdy podatnicy próbowaliby wykorzystać wspomnianą przesłankę wyłączenia jako sposób wycofania z błędnej decyzji w przedmiocie wyboru formy opodatkowania²⁷⁵. Ma to znaczenie zwłaszcza w kontekście opodatkowania ryczałtem przychodów podmiotów wykonujących zawód z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego, gdzie przez wzgląd na konieczność wystąpienia szczególnych warunków, aby rozwiązanie było korzystniejsze podatkowo niż opodatkowanie na zasadach ogólnych, podatnicy mogliby poszukiwać rozwiązań, pozwalających uniknąć wskazanej formy opodatkowania w kontekście całego roku podatkowego.

Z perspektywy wykonywania działalności gospodarczej, związanej z omawianym obszarem, szczególne znaczenia ma restrykcja odnosząca się do zakazu osiągania przychodów z prowadzenia aptek²⁷⁶. Zrozumienie treści wskazanego ograniczenia, wobec braku definicji legalnej „apteki” na gruncie przedmiotowego aktu normatywnego, wymaga kontekstowego odwołania do

²⁷¹ Wyr. WSA w Krakowie z 17.4.2018 r., I SA/Kr 216/18, Legalis; wyr. WSA w Opolu z 12.5.2011 r., I SA/Op 98/11, Legalis.

²⁷² Wyr. NSA z 30.7.2013 r., II FSK 2358/11, Legalis; wyr. NSA z 14.10.2008 r., II FSK 907/07, Legalis.

²⁷³ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 6; za wyrokiem WSA w Łodzi z 22.6.2005 r., I SA/Łd 505/05, Biuletyn Skarbowy 2006, Nr 1, s. 30.

²⁷⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 8.

²⁷⁵ *Ibidem*.

²⁷⁶ Art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. a RyczałtU.

PrFarm. J. Stefańczyk-Kaczmarzyk wskazuje, iż kryterium pozwalającym określić dany podmiot tym mianem, jest status placówki ochrony zdrowia publicznego, a także świadczenie przez uprawnione osoby usług farmaceutycznych, wymienionych w art. 86 ust. 2 PrFarm²⁷⁷ (wydawanie produktów leczniczych i wyrobów medycznych, sporządzanie leków recepturowych, sporządzanie leków aptecznych, a także udzielanie informacji o produktach leczniczych oraz wyrobach medycznych). Prawodawca różnicuje apteki, stosownie do treści art. 87 ust. 1 PrFarm, dzieląc na: ogólnodostępne (zaopatrujące ludność w produkty lecznicze, leki apteczne, recepturowe, wyroby medyczne, itp.²⁷⁸), szpitalne (ekwipujące szpitale lub przedsiębiorstwa podmiotów leczniczych)²⁷⁹ oraz zakładowe, służące podmiotom wymienionym w art. 87 ust. 1 pkt 3 PrFarm²⁸⁰. Możliwość obrotu detalicznymi produktami leczniczymi nie jest zarezerwowana wyłącznie dla aptek²⁸¹, ponieważ pod pewnymi warunkami, może być dokonywana również w punktach aptecznych, a także placówkach obrotu pozaaptecznego, czyniąc koniecznym rozważenie czy restrykcja wskazana w art. 8 ust. 1 pkt 3 lit a RyczałtU, ma zastosowanie również względem nich. Pierwszy z podmiotów wypełnia zadania zbliżone do aptek, mogąc być usytuowanym wyłącznie na terenach wiejskich, pod warunkiem, że na obszarze tym nie jest prowadzona apteka ogólnodostępna. Ponadto, ma relatywnie ograniczony asortyment, na przykład nie jest dopuszczony w nim obrót produktami leczniczymi, należącymi do grupy leków bardzo silnie działających, psychotropowych i narkotycznych²⁸². Implikuje to możliwość zakwalifikowania jako uzupełniającej formy zaopatrywania ludności w wybrane produkty lecznicze. Poza aptekami i punktami aptecznymi, sprzedaż może odbywać się również przez placówki obrotu pozaaptecznego: sklepy zielarsko-medyczne, sklepy specjalistyczne zaopatrzenia medycznego, czy sklepy ogólnodostępne²⁸³, pod wa-

²⁷⁷ J. Stefańczyk-Kaczmarzyk, w: M. Kondrat (red.), Prawo farmaceutyczne. Komentarz, Warszawa 2016, kom. do art. 86s. 1021–1022.

²⁷⁸ R. Stankiewicz, Apteki ogólnodostępne i punkty apteczne, w: R. Stankiewicz (red.), Instytucje rynku farmaceutycznego, Warszawa 2016, s. 361–362.

²⁷⁹ M. Świerczyński, Apteki szpitalne, w: M. Krekora, M. Świerczyński, E. Traple (red.), Prawo farmaceutyczne, Lex/el. 2008.

²⁸⁰ *Ibidem*.

²⁸¹ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 8.

²⁸² B. Nowak-Chrzęszczuk, w: W.L. Olszewski (red.), Prawo farmaceutyczne. Komentarz, Warszawa 2016, kom. do art. 70, s. 756–761.

²⁸³ R. Stankiewicz, Inne podmioty obrotu detalicznego, w: R. Stankiewicz (red.), Instytucje rynku farmaceutycznego, Warszawa 2016, s. 366.

runkiem, że obejmuje wyłącznie produkty lecznicze, wydawane bez recepty. Dostrzegalne podobieństwo podmiotów, nie oddziałuje na postrzeganie prawodawcy, który posługuje się określeniem „placówka zdrowia publicznego” jedynie względem apteki, przekazując informację, że stanowi ona instytucję wyższej użyteczności publicznej, co wyróżnia ją spośród placówek, uprawnionych do prowadzenia obrotu detalicznymi produktami leczniczymi. Genezy szczególnej rangi upatrywać należy w okoliczności, iż poza miejscem zaopatrywania pacjentów w produkty lecznicze (np. wyroby medyczne), stanowi przestrzeń wykonywania specjalistycznych usług z zakresu ochrony zdrowia, a więc usług farmaceutycznych przez osoby uprawnione, czyli farmaceutów, techników farmacji, itp.²⁸⁴. P. Borszowski stwierdza, że istota różnicy między poszczególnymi rodzajami placówek, uprawnionych do obrotu lekami, sprowadza się do katalogu farmaceutyków, dopuszczonych do sprzedaży²⁸⁵. Z uwagi na istnienie miejsc, poza aptekami, pełniących względem nich uzupełniającą funkcję, gdzie może być prowadzona sprzedaż niektórych produktów leczniczych, pojawia się uzasadniona wątpliwość, odnosząca się do możliwości zakwalifikowania przychodów z tej działalności, w perspektywie wyłączenia zastosowania opodatkowania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W piśmiennictwie obecny jest pogląd, że opierając się o wykładnię systemową zewnętrzną, zwracającą uwagę na zbliżony charakter regulacji prawnych, dotyczących aptek oraz punktów aptecznych, należy stwierdzić, iż pod względem funkcjonalnym prowadzenie aptek, jak również punktów aptecznych czy placówek obrotu pozaaptecznego, nie różni się zasadniczo²⁸⁶. A. Bartoszewicz i R. Kubacki, opierając się na literalnej wykładni art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. a RyczałtU dochodzą jednak do wniosku, iż nie można postawić znaku równości między przychodami, osiąganymi w związku z prowadzeniem apteki, a pochodzącymi z punktu aptecznego (zatem również placówki obrotu pozaaptecznego), gdyż ustawa PrFarm, wyraźnie odróżnia poszczególne typy miejsc, w których dokonuje się obrót detaliczny produktami leczniczymi²⁸⁷. Wpływy podatnika z tytułu ich prowadzenia nie wykluczają możliwości zastosowania opodatkowania

²⁸⁴ W.L. Olszewski, w: W.L. Olszewski (red.), Prawo farmaceutyczne. Komentarz, Warszawa 2016, kom. do art. 86, s. 917–918.

²⁸⁵ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 8.

²⁸⁶ M. Kondrat, w: M. Kondrat (red.), Prawo farmaceutyczne. Komentarz, Warszawa 2016, kom. do art. 70, s. 806–807.

²⁸⁷ A. Bartoszewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 8.

wania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Przyjmując, że pojęcia „apteka”, „punkt apteczny” oraz „punkt obrotu pozaaptecznego”, nie są względem siebie tożsame, to biorąc pod uwagę obowiązujący na gruncie prawa podatkowego zakaz wykładni, skutkującej zwiększeniem zakresu obciążeń podatkowych danego podmiotu²⁸⁸, należy uznać, że przez wzgląd na zasady *in dubio contra fiscum* oraz *nullum tribulum sine lege*, niedopuszczalnym jest kreowanie, w drodze wykładni czy analogii, nowych stanów podatkowych, ustanawiających negatywne dla podatnika, konsekwencje z uwagi na podobieństwo danego zdarzenia, do objętego zakresem zastosowania daniny²⁸⁹. Działanie polegające na ograniczeniu ujemnych dla podatnika następstw, wyłącznie do osiągania dochodów z aptek świadczy, iż prawodawca pozostaje konsekwentny w ocenach aksjologicznych, ponieważ szczególnie charakter, czyniący je jedynymi miejscami obrotu, określonego rodzaju produktami leczniczymi, na przykład należącymi do grupy leków bardzo silnie działających, wymagających przepisanie przez lekarza, czyni koniecznym przeciwdziałanie ewentualnemu konfliktowi interesów, który mógłby zaistnieć, gdyby właścicielem apteki był lekarz, wypisujący specjalistyczne środki pacjentom, będącym jej klientami. Regulacja przeciwdziała więc możliwości jednoczesnego zastosowania uprzywilejowanych form opodatkowania w warunkach koncentracji, polegającej na prowadzeniu dwóch wzajemnie uzupełniających się form działalności gospodarczej, gdzie czynności składające się na jedną z nich, mogą znajdować bezpośrednie przełożenie na osiągnięcie przychodów na gruncie drugiej.

Z uwagi na tematykę rozprawy właściwym staje się w tym miejscu przedstawienie dwóch, do niedawna obowiązujących przesłanek wyłączających możliwość zastosowania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, które zostały uchylone w następstwie nowelizacji ustawy z 2020 roku²⁹⁰. Nieobowiązujący już art. 8 ust. 1 pkt 3 lit d) Ryczałtu przewidywał, iż możliwość opodatkowania w analizowanej postaci, wyłączało prowadzenie pozarolniczej działalności

²⁸⁸ L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów: komentarz, Toruń 2002, s. 266; wyr. SN z 22.10.1992 r., III ARN 50/92, OSNC 1993, Nr 10, poz. 181; wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Poznaniu z 23.4.1998 r., I SA/Po 1782/97, niepubl.

²⁸⁹ E. Smoktunowicz, Analogia w prawie podatkowym. Glosa do wyroku NSA z 10 marca 1994 (SA/Ka 1857/93), Glosa 1997, Nr 3, s. 11.

²⁹⁰ Art. 3 pkt 3 ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).

gospodarczej w zakresie innych wolnych zawodów niż określone w art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU. Doniosłość wskazanej regulacji wynikała z faktu, iż konstytuowała ona możliwość skorzystania przez przedstawicieli, taksatynie wyliczonych wolnych zawodów, związanych z ochroną zdrowia, z opodatkowania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, pośrednio wskazując, iż w kontekście wymienionych specjalności, prawodawca za konieczne uznawał zrealizowanie wymogów, na które składały się warunki ściśle związane ze specyfiką zawodów medycznych, tożsame z przedstawionymi w kontekście karty podatkowej, z zastrzeżeniem, iż zastosowania nie znajdowały ustalenia, będące konsekwencją ówczesnej treści art. 23 ust. 1 pkt 8 RyczałtU, czyli odnoszące się do warunków określonych w części VIII tabeli miesięcznych stawek podatku dochodowego płaconego w formie karty podatkowej, stanowiącej załącznik Nr 3 do RyczałtU, jako odnoszących się wyłącznie do pierwszej z opisanych, uproszczonych form opodatkowania. Skonstruowany w ten sposób przepis art. 8 ust. 1 pkt 3 lid d) RyczałtU, wywoływał uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, gdyż ustawa zawierała już definicję legalną „wolnego zawodu”, obejmującą kompletny wykaz profesji oraz warunków ich wykonywania. A. Bartosiewicz wskazywał, że zgodnie z treścią § 147 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”: „jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu²⁹¹”. Należy stwierdzić, iż w sytuacji, gdy „wolne zawody” były ściśle określonymi rodzajami profesji, to na gruncie przedmiotowego aktu normatywnego, nie powinny funkcjonować inne zajęcia, objęte tym mianem²⁹². W piśmiennictwie wskazywano jednak, iż nie sposób przyjąć, że w przepisie zawierał się zbiór pusty, ponieważ prawodawca, powołując się w art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy, na definicję legalną „wolnego zawodu” z art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU, jednocześnie wskazywał na istnienie drugiego zbioru, zawierającego szereg bliżej nieokreślonych profesji²⁹³, czyniąc zasadnym przyjęcie, iż dla określenia katalogu zdarzeń, przekreślających możliwość zastosowania uproszczonej formy opodatkowania, należało odwołać się do zawodów, uznawanych za „wolne” w zwyczajowym rozumieniu. Część doktryny wychodziła z założenia, że pra-

²⁹¹ § 147 ust. 1 załącznika do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 300).

²⁹² A. Bartosiewicz, Podatnicy wykonujący wolne zawody – opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, Lex/el. 2020.

²⁹³ S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 81–82.

wodawca, wyczerpująco definiując wskazane pojęcie dla potrzeb słowniczka pojęć ustawowych wskazywał, iż na gruncie przedmiotowej ustawy nie istniały inne „wolne zawody” niż wskazane w art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU, co przesądzałoby, że prowadzenie działalności, zwyczajowo uznanej za „wolne zawody”, nie wyłączało w poprzednim stanie prawnym zastosowania opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych²⁹⁴. Niemniej, w orzecznictwie sądów administracyjnych zwracano uwagę, iż słuszność należało przyznać pierwszemu z zaprezentowanych stanowisk, gdyż jak stwierdził WSA w Gdańsku w wyroku z 20.10.2004 r.²⁹⁵: „z treści art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. d RyczałtU wynika, że przepisów ustawy nie stosuje się do podatników osiągających w całości lub w części przychody z tytułu wykonywania wolnych zawodów. Jeżeli strona faktycznie osiągnęła taki przychód, to nie podlegałaby (...) opodatkowaniu w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych”. Prawodawca, formułując regulację prawną chciał zaznaczyć, iż analizowana forma opodatkowania dedykowana została między innymi przedstawicielom profesji związanych z ochroną zdrowia ludzkiego, które wykonywane były w warunkach wolnego zawodu, w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU. Należy zatem skonstatować, iż konsekwencją przepisu było pozbawienie możliwości zastosowania przedstawionej postaci opodatkowania względem podmiotów, osiągających przychody z innego rodzaju działalności, której przypisać można cechy wolnego zawodu, nie natomiast uprzywilejowanie przez zagwarantowanie prawa do skorzystania z uproszczonej formy opodatkowania, przy jednoczesnym braku ograniczeń, mających zastosowanie, chociażby wobec przedstawicieli wolnych zawodów w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego. Charakter uzupełniający względem powyższej przesłanki, miał warunek wskazany w art. 8 ust. 1 pkt 3 lit. e RyczałtU, wprowadzający restrykcję względem podatników, świadczących usługi wymienione w uchylonym załączniku Nr 2 do ustawy²⁹⁶, gdzie wymieniono kilkadziesiąt kategorii czynności, z których czerpanie przychodów, skutkowało utratą prawa do opodatkowania w formie uproszczonej, bez względu na fakt czy ich bezpośrednim wykonawcą był podatnik, podwykonawca, ewentualnie zatrudniony przez podatnika pracownik²⁹⁷. Należy za-

²⁹⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Warszawa 2011, s. 148.

²⁹⁵ I SA/Gd 905/01, Legalis.

²⁹⁶ Załącznik Nr 2 do PDOFizU: „Wykaz usług, których świadczenie wyłącza podatnika z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, oznaczonych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług”.

²⁹⁷ Wyr. NSA z 14.10.2008 r., II FSK 907/07, Legalis.

sygnalizować, że obok czynności, identyfikowanych z profesjami, uznawanymi w powszechnym rozumieniu za wolne zawody, na przykład usługi prawne, rachunkowo-księgowe, architektoniczne, w załączniku wskazywano również zajęcia z zakresu opieki zdrowotnej, z wykonywaniem których prawodawca wiązał ujemne skutki w perspektywie zastosowania ryczału od przychodów ewidencjonowanych, jeżeli nie były realizowane na warunkach, określonych w ówczesnym art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU. Przykładowo, z tej formy rozliczenia z podatku dochodowego, korzystać mogły usługi pomocy społecznej z zakwaterowaniem, świadczone osobom z zaburzeniami psychicznymi, przez placówki inne niż zarejestrowane szpitale, tylko jeżeli miały miejsce w związku z działalnością gospodarczą, świadczoną w ramach wolnych zawodów. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano, iż z opodatkowania w tej postaci, wyłączone były usługi, które *expressis verbis* wymieniono w tekście załącznika do ustawy²⁹⁸, z zastrzeżeniem, iż rozstrzygający w przedmiocie konsekwencji podatkowych, był rodzaj rzeczywiście prowadzonej aktywności oraz fakt osiągania przychodów, nie natomiast sama klasyfikacja statystyczna zgłoszonej działalności gospodarczej²⁹⁹. *A contrario*, nie funkcjonowały przeciwwskazania, uzasadniające wystąpienie negatywnych następstw, gdy przedstawiciel profesji związanej z ochroną zdrowia, uregulowanej w art. 4 ust. 1 pkt 11 RyczałtU, uzyskiwał dodatkowo przychód z innej działalności, której prawodawca nie objął wyłączeniem na gruncie ustawy, a więc na przykład prowadzenie restauracji nie wpływało na możliwość objęcia ryczałtem ewidencjonowanym z uwagi na wykonywanie wolnego zawodu medycznego³⁰⁰.

Uchylenie wskazanych przesłanek zastosowania ryczału od przychodów ewidencjonowanych uznać należy za rozwiązanie korzystne z perspektywy podatników, gdyż kreuje możliwość rozszerzenia prowadzonej działalności poza obszar wyznaczony charakterystyką omawianych profesji. Niemniej, liberalizacja może mieć ujemny wpływ na posłużenie się przez ustawodawcę instrumentami podatkowymi celem oddziaływania na kształt rynku usług medycznych. Istota dotychczasowych ograniczeń sprowadzała się do powiązania zastosowania preferencji z ograniczeniem zakresu aktywności podatnika zasadniczo do wykonywania aktywności istotnej z perspektywy systemu ochrony zdrowia. Rozszerzenie sfery zastosowania omawianej postaci opodatkowania,

²⁹⁸ Wyr. NSA z 4.4.2019 r., II FSK 2974/18, POP 2019, Nr 4 poz. 68, s. 305.

²⁹⁹ Wyr. WSA w Krakowie z 17.4.2018 r., I SA/Kr 216/18, Legalis.

³⁰⁰ R. Witczak, Opodatkowanie działalności, s. 66.

skutkować może konsekwencją, iż prowadzący działalność gospodarczą mogą skomprimować cele związane z tym segmentem na rzecz innych jej obszarów. Możliwość zastosowania uproszczonych postaci opodatkowania stanowić powinna formę zachęty dla podatników, celem zmotywowania do skoncentrowania całości wysiłków na rozwoju działalności istotnych z punktu widzenia społecznego, nie natomiast nagradzać sam fakt jej prowadzenia, bez względu na rodzaj.

Wyłączenie spod opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych dotyczy podatników, którzy opłacają daninę w formie karty podatkowej, na zasadach określonych w rozdziale 3 RyczałtU. Istotą regulacji jest zwrócenie przez prawodawcę uwagi na rozłączność obu, zryczałtowanych form opodatkowania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, co przeciwdziała podwójnemu opodatkowaniu tych samych przychodów kartą podatkową, jak również ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych³⁰¹. Postanowienie o analogicznej treści, odnoszące się do karty podatkowej, występuje w art. 25 ust. 1 pkt 4 RyczałtU, wskazującym, iż uprawnieni do skorzystania z niej są wyłącznie podatnicy, nieprowadzący innej, pozarolniczej działalności gospodarczej niż jedna spośród wymienionych w art. 23 RyczałtU, zgłoszona do opodatkowania w postaci karty podatkowej. Jednocześnie prawodawca stosuje restrykcje względem podatników, którzy na podstawie oddzielnych przepisów, korzystają z okresowych zwolnień z podatku dochodowego. A. Huchla zwraca uwagę, że restrykcja może znajdować zastosowanie nie tylko względem aktualnie obowiązujących przepisów, ale również już uchylonych, w sytuacji, gdy podatnik zachował prawo do kontynuacji, nabytego w przeszłości zwolnienia. Istotą wyłączenia jest okresowość preferencji, a zatem ujemny z punktu widzenia podatnika skutek, nie będzie osiągnięty, kiedy zwolnienie nie jest limitowane czasem swojego obowiązywania³⁰². Uzasadnieniem opisanego działania może być fakt, iż podatnicy objęci wspomnianymi preferencjami fiskalnymi, już znajdują się w uprzywilejowanej pozycji względem pomiotów, którym one nie przysługują.

Kolejna przesłanka odnosi się do zakazu wytwarzania wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, z wy-

³⁰¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 8.

³⁰² A. Huchla, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów, 2001

jątkiem wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii³⁰³. Z uwagi na znikomy związek z praktyką wykonywania profesji z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego, nie będzie ona poddana analizie w ramach rozprawy.

Następny warunek odnosi się do sytuacji podejmowania przez podatników lub ich małżonków naprzemiennego wykonywania działalności w roku podatkowym, po zmianie działalności. W literaturze wskazuje się, że ten zakres wyłączeń z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych ma związek z dwiema przesłankami: zmianą sposobu wykonywania działalności oraz opłacaniem podatku na zasadach ogólnych, przed zmianą działalności³⁰⁴, a zatem w sytuacji, gdy była ona:

- 1) realizowana samodzielnie, a obecnie wykonywana jest w formie spółki z małżonkiem;
- 2) wykonywana w formie spółki z małżonkiem, a aktualnie jest prowadzona samodzielnie przez jednego lub każdego z małżonków;
- 3) wykonywana samodzielnie przez małżonka, a obecnie prowadzona jest samodzielnie, lecz przez drugiego z małżonków.

Wyłączenie znajduje uzasadnienie, gdy w każdej z wymienionych sytuacji, podatnik lub jego małżonek, rozliczali się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych³⁰⁵. W orzecznictwie zwraca się uwagę, że z punktu widzenia wyłączenia, nie ma znaczenia opodatkowanie w innej postaci, gdyż jak stwierdził NSA w wyroku z 17.7.2007 r.³⁰⁶: „faktyczne «naprzemienne», w kolejnych latach prowadzenie działalności gospodarczej przez małżonków nie pozbawia żadnego z nich prawa do opłacania podatku dochodowego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. (...) Nie jest obejściem prawa wybór przez podatników – małżonków takiego sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, który mieszcząc się w ramach swobody tej działalności w założeniu powodowałby określone, przewidywane «konsekwencje» prawnopodatkowe”.

Artykuł 8 ust. 2 RyczałtU stanowi, iż w okolicznościach, gdy podatnik prowadzi działalność opodatkowaną w analizowanej postaci, samodzielnie lub w formie spółki i uzyska z niej przychody, wynikające ze sprzedaży towarów handlowych, wyrobów lub świadczenia usług na rzecz byłego albo obecnego

³⁰³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 8.

³⁰⁴ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 8.

³⁰⁵ S. Babiarczy, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 88–89.

³⁰⁶ II FSK 159/07, Legalis.

pracodawcy, odpowiadające czynnościom, wykonywanym przez podatnika lub minimum jednego ze współników, w roku poprzedzającym rok podatkowy lub w danym roku podatkowym, w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, podatek traci, w roku podatkowym, prawo do opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, natomiast od dnia uzyskania wspomnianego przychodu, opłaca podatek dochodowy na ogólnych zasadach³⁰⁷. Przewodawca, dostrzegając oddziaływanie poprzedniej zależności, stosuje wyłączenie z opodatkowania, gdy podmiot wykonuje czynności tożsame z uprzednimi obowiązkami pracowniczymi, względem byłego albo obecnego pracodawcy. Obostrzenie nie znajduje zastosowania względem analogicznych zdarzeń, odnoszących się do podmiotów innych niż wskazany pracodawca³⁰⁸. W literaturze podkreśla się, iż istotą regulacji, jest oddziaływanie na zależność w odniesieniu do konkretnych czynności³⁰⁹, a zatem świadczenie na rzecz tego samego podmiotu, odmienne w swoim zakresie od czynności wynikających z łączącego stosunku pracy, nie wpływa na zastosowanie preferencyjnej formy opodatkowania³¹⁰.

Względem podatników, osiągających przychody z tytułu świadczenia usług w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86), przewodawca przewiduje preferencyjną stawkę ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, sięgającą 14%³¹¹. W poprzednim stanie prawnym, w relacji do podatników wykonujących „wolne zawody” związane z ochroną zdrowia, w rozumieniu niniejszej ustawy³¹² (np. lekarzy, lekarzy dentystów, techników dentystycznych, felczerów, pielęgniarzy), przewodawca przewidywał najwyższą stawkę na poziomie 17%, natomiast względem pozostałych, świadczących usługi w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86), na poziomie 15%. Niekorzystna, z punktu widzenia podatnika, wysokość opodatkowania stanowiła czynnik wpływający negatywnie na zainteresowanie osoby, wykonującej jedną ze wskazanych profesji, tą formą opodatkowania, a zatem należy uznać, że dostrzegalne zmniejszenie wysokości ciężarów fiskalnych, skorelowane z ujęciem ich w ramach jednej

³⁰⁷ Art. 8 ust. 2 RyczałtU.

³⁰⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 8.

³⁰⁹ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 8.

³¹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16.12.2010 r., ILPB1/415-1055/10-5/AP; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 15.6.2011 r., IPTPB1/415-40/11-2/MD.

³¹¹ Art. 12 ust.1 pkt 2a lit. a RyczałtU.

³¹² S. Babiarsz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 136.

kategorii świadczeń, stanowi zachętę dla zastosowania omawianej, uproszczonej formy opodatkowania, gdzie poza możliwością redukcji należności podatkowych, ewentualne korzyści sprowadzają się do możliwości zastosowania uproszczonej ewidencji podatkowej³¹³, jak również faktu, iż podatnik może zastosować, wskazane w ustawie, odliczenia straty lub wydatków od przychodu. Podatnicy, korzystający z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, mają możliwość odliczenia od przychodów straty oraz wydatków, gdy te nie zostały już odliczone od dochodu lub nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹⁴. Należy zastrzec, że na gruncie tej postaci opodatkowania, wskazane pojęcie nie jest rozumiane jako różnica między przychodem a kosztami jego uzyskania³¹⁵, z uwagi na brak u wspomnianej kategorii podatników, kosztów uzyskania przychodów w sensie prawnym³¹⁶. Odliczenie straty sprowadza się do okoliczności, gdy podmiot zmienił postać opodatkowania z zasad ogólnych na opodatkowanie w formie ryczałtu ewidencjonowanego, a odliczenie obejmuje stratę poniesioną w czasie opodatkowania na zasadach ogólnych³¹⁷. W kontekście odliczeń stosuje się posiłkowo przepisy PDOFizU³¹⁸. Podatnicy, opodatkowani ryczałtem ewidencjonowanym, mogą dokonywać odliczeń od przychodów w ramach niektórych ulg podatkowych przysługujących podatnikom opodatkowanym na zasadach ogólnych. A. Bartosiewicz i R. Kubacki wskazują, że odliczone od przychodów ewidencjonowanych mogą być, między innymi kwoty:

- 1) składek na ubezpieczenia społeczne;
- 2) wydatków na cele rehabilitacyjne, a także związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych przez podatnika, będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu znajdują się osoby niepełnosprawne;
- 3) darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego, kultu religijnego, krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi, w wysokości wykonanej darowizny, lecz nie więcej niż kwoty stanowiącej łącznie 6% przychodu;

³¹³ *Ibidem*, s. 137

³¹⁴ Art. 11 ust. 1 RyczałtU.

³¹⁵ R. Mastalski, Prawo podatkowe, s. 476.

³¹⁶ S. Babiarczy, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty, s. 125.

³¹⁷ P. Borszowski, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Lex/el. 2012, kom. do art. 11.

³¹⁸ Art. 11 ust. 2 RyczałtU.

- 4) wydatków ponoszonych z tytułu użytkowania sieci Internet w wysokości nieprzekraczającej 760 zł³¹⁹ w roku podatkowym.

W tym przypadku, zastosowanie znajduje obostrzenie, iż odliczenie wydatków określonych w art. 26 ust. 1 PDOFizU, może mieć miejsce, gdy nie zostały odliczone od dochodu albo nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 11 ust. 1 RyczałtU³²⁰ (dotyczy to również innych odliczeń wskazanych w art. 11 RyczałtU).

Podatnik, który wybrał opodatkowanie w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, ma również prawo zastosować ulgę abolicyjną – art. 13a RyczałtU, która umożliwia odliczenie od ryczałtu, na zasadach określonych w art. 27g PDOFizU, przychodów z działalności gospodarczej, które zostały osiągnięte za granicą³²¹. Względem podatników, opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, stosuje się odpowiednio wybrane zwolnienia, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzupełniając dedykowany im zakres preferencji fiskalnych (art. 10 RyczałtU).

Osoby zajmujące się, w ramach prowadzonej działalności aktywnością w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, niejednokrotnie nie będą zainteresowane opodatkowaniem w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, gdyż wysoka stawka odnosząca się do przychodów, przy braku możliwości pomniejszenia o koszty uzyskania przychodów³²², sprawia, iż w wielu przypadkach, korzystniejszym fiskalnie rozwiązaniem będzie zastosowanie innej postaci opodatkowania. Przedstawiony przykład dowodzi, że dla skuteczności realizacji celów pozafiskalnych przez system podatkowy, niezbędnym jest, aby poszczególne jego elementy, nie wpływały ujemnie na decyzje podatników o zastosowaniu konkretnego rozwiązania.

³¹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, w: Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Lex/el. 2011, kom. do art. 11.

³²⁰ Art. 11 ust. 1 RyczałtU.

³²¹ Art. 13a RyczałtU.

³²² A. Huchla, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów, 2001.

§ 4. Opodatkowanie dochodu osób prawnych a realizacja zadań z zakresu ochrony zdrowia

I. Zwolnienie przedmiotowe dla dochodów podatników prowadzących działalność statutową w zakresie ochrony zdrowia

Prawodawca, na gruncie PDOPrU, traktuje działalność w zakresie ochrony zdrowia na równi z innymi obszarami aktywności, opodatkowując ją na zasadach ogólnych. Wyrazem tego jest fakt, iż nie zdecydował się na zastosowanie zwolnienia podmiotowego względem podatników wykonujących działalność w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego (dopuszczając jednak terminowe zwolnienie z opodatkowania, adresowane niektórym kategoriom podatników, np. w postaci zaniechania poboru podatku dochodowego od osób prawnych, względem dochodów, stanowiących równowartość niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, wniesionych nieodpłatnie przez podmiot tworzący, uzyskanych przez spółki kapitałowe, powstałe w wyniku przekształcenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, na podstawie ustawy z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej³²³). Dostrzegając znaczenie tego obszaru, przewidział w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU preferencję w postaci zwolnienia przedmiotowego, odnoszącego się do dochodów podatników, których celem statutowym jest między innymi działalność w zakresie ochrony zdrowia (przepis wymienia także inne sfery, np. działalność naukową, naukowo-techniczną, oświatową, kulturalną, ochronę środowiska), z zastrzeżeniem, że dotyczy tylko części, w której dochody przeznaczone są na realizację wspomnianego zadania³²⁴. Intencją prawodawcy, wiążącego zwolnienie przedmiotowe z konkretnym kierunkiem wydatkowania dochodów podatników, a nie z faktem prowadzenia danego rodzaju działalności, było zorientowanie postępowania osób prawnych na przyczynienie się do eskalacji celów wskazanych w ustawie, nie natomiast wyróżnienie określonych grup zawodowych, dziedzin albo

³²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2019 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów spółek kapitałowych powstałych z przekształcenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 12).

³²⁴ Art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU.

branż³²⁵. W literaturze podkreśla się, że regulacja wprowadza unormowania, gdzie zakres zwolnienia przedmiotowego ulega ograniczeniu, nie przez wzgląd na czynności związane z działalnością gospodarczą, lecz z uwagi na konieczność przeznaczania przez podatników dochodów na wskazane w ustawie cele statutowe³²⁶.

W orzecznictwie wskazuje się, iż właściwa wykładnia przywołanego przepisu, wymaga odczytywania w kontekście odnoszących się do niego dalszych, konkretyzujących i rozwijających go jednostek redakcyjnych³²⁷, zwłaszcza art. 17 ust. 1b PDOPrU, który łączy dopuszczalność zastosowania zwolnienia z realizacją dwóch przesłanek:

- 1) przeznaczeniem dochodów na cele społecznie użyteczne (cele statutowe);
- 2) wydatkowaniem, bez względu na termin, na te cele, w tym na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz opłaceniu podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodu.

Podstawową przesłanką dopuszczalności zastosowania przedmiotowego zwolnienia jest zadeklarowanie przeznaczenia dochodu na cele statutowe. Pod pojęciem tym należy rozumieć zestawienie aktywności podatników, skoncentrowanych na osiągnięciu określonego rezultatu, które w tym kontekście należy utożsamiać z zaspokojeniem, preferowanych przez ustawodawcę pod względem podatkowym, rodzajów działalności, służących osiągnięciu społecznie użytecznych celów³²⁸. A. Łukiańczuk zaznacza, że podmiot chcący skorzystać z analizowanej preferencji z uwagi na cel działalności, musi wyrazić nie określić go w swoim statucie, ponieważ w sytuacji, gdy nie wynika on wprost z zapisów statutowych, zwolnienie nie będzie mogło zostać zastosowane³²⁹. Należy skonstatować, iż przesłanka ma charakter ściśle formalny, gdyż jak uszczegóławia P. Boroszowski, wspomniany warunek wiąże się nie z konkretnym zachowaniem podmiotu, lecz odpowiednimi regulacjami, zawartymi w statucie, a zatem autonomiczne określenie celu statutowego, przez odnie-

³²⁵ Wyr. WSA w Warszawie z 13.7.2007 r., III SA/Wa 3452/06, Legalis.

³²⁶ P. Boroszowski, Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2010, s. 187.

³²⁷ Wyr. NSA (do 31.12.2003 r.) w Poznaniu z 20.7.2000 r., I SA/Po 1035/99, niepubl.

³²⁸ Wyr. WSA w Warszawie z 5.10.2012 r., III SA/Wa 383/12, Legalis.

³²⁹ A. Łukiańczuk, Dochody organizacji społecznych, politycznych i zawodowych realizujących cele statutowe – wybrane zagadnienia podatkowe, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2008, Nr 7–8, s. 19–21.

sienie do działalności, nie jest przypadkowe, ponieważ prawodawca traktuje samą aktywność w sposób „celowy”, czego wyrazem jest zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, wyliczenie odpowiednich regulacji, odnoszących się do tego podmiotu czy unormowań statutowych³³⁰. Istotne w odniesieniu do pierwszej z omawianych przesłanek są cele statutowe, a nie ich następstwa³³¹. W orzecznictwie podkreśla się, iż warunkiem skorzystania z omawianego zwolnienia jest zbieżność celów przewidzianych statutem, z katalogiem wymienionych w przywołanym przepisie. Drugorzędne znaczenie ma fakt czy forma ich urzeczywistnienia jest na tym etapie skrupulatnie określona w statucie (np. przekazanie darowizny)³³². Z perspektywy podatkowej nieistotnym pozostaje czy cel wymieniony w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, urzeczywistniany z dochodów podatnika, stanowi jego główny obszar aktywności, jeden z wielu, ewentualnie poboczny cel statutowy. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że przesądzające o zastosowaniu zwolnienia jest rzeczywiste prowadzenie konkretnego oraz statutowego rodzaju działalności, preferowanej przez prawodawcę³³³, a zatem nie redukuje on możliwości podejmowania innych zadań niż wyłącznie realizujących cele statutowe. Akcesoryjna aktywność, może wspierać *stricte* statutową, przyczyniając się w rezultacie do osiągnięcia, wynikających z niej zamiarów, nie oddziałując ujemnie na ich publiczny czy społeczny charakter³³⁴.

Koncepcja, w myśl której kryterium zastosowania zwolnienia dochodu podatnika z opodatkowania na gruncie PDOPrU, stanowi przeznaczenie na cele statutowe, w teorii oznacza, że podmiot może deklarować cały swój dochód jako korzystający ze zwolnienia spod opodatkowania, gdyż zwolnienie jako adresowane wyłącznie względem podmiotów, których statuty rozporządzają o przeznaczeniu na działalność wymienioną w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, pozwala uznać, że dochody podatnika, w chwili ich uzyskania, bez względu na źródło, korzystają z tego przywileju na warunkach określonych w ustawie³³⁵. W konsekwencji należy skonstatować, iż koniecznym, ale samodzielnie niewy-

³³⁰ P. Borszowski, Ulga podatkowa od dochodów przeznaczonych na cele statutowe. Glosa do wyroku NSA z 3.3.2009 r., II FSK 1728/07, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa 2009, Nr 4, s. 111–116.

³³¹ J. Brolik, Cel statutowy uprawniający do zwolnienia podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 3 marca 2009 r., II FSK 1728/07, Prawo i Podatki 2009, Nr 5, s. 26–29.

³³² Wyr. WSA w Warszawie z 31.10.2018 r., III SA/Wa 66/18, Legalis.

³³³ Wyr. WSA w Białymstoku z 10.5.2017 r., I SA/Bk 1151/16, Legalis.

³³⁴ Wyr. WSA w Warszawie z 5.10.2012 r., III SA/Wa 383/12, Legalis.

³³⁵ T. Zaborek, Skutki prawne zwolnienia dochodów niektórych szpitali z podatku dochodowego od osób prawnych, Lex/el. 2018.

starczającym warunkiem zwolnienia, jest zadeklarowanie przeznaczenia dochodu na cele wskazane w przepisach art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU³³⁶. Przesłanka opiera się na predykcji, stanowiąc niezbędny punkt wyjścia dla zdarzenia, którego realne skutki mogą, ale w ostateczności nie muszą być odczuwalne, dopiero w bliżej nieokreślonej przyszłości.

W ustawie zastosowane jest pojęcie „celów statutowych”, nie natomiast „celów zapisanych w statucie”. Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z 3.3.2009 r.³³⁷, wyjaśnił, iż: „analizując przytoczone unormowania należy mieć na uwadze, że ustawodawca posługuje się w nim pojęciem «celu statutowego», nie zaś terminem w rodzaju cel zapisany w statucie”. Przywołane sformułowanie ma niewątpliwie istotne znaczenie, w szczególności w sytuacji, gdy cele statutowe podatnika, powołującego się na możliwość zastosowania do jego dochodów art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, zostały unormowane w prawie określającym jego byt i działanie. W tym stanie rzeczy prawo to określa cele – zadania danego podmiotu, które wskazywane są następnie w jego statucie. Nie jakkolwiek więc zapis statutu, ale wyłącznie mieszczący się w prawem określonych granicach właściwości i celu działania adresata prawa, stanowi cel statutowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU”. Z treści orzeczenia wynika, iż cel przywołany w statucie, powinien być weryfikowany pod kątem możliwości stanowienia „celu statutowego” w relacji do konkretnych podmiotów, chcących skorzystać z przedmiotowej preferencji podatkowej, a ewentualność ta pozostaje zdeterminowana przepisami, wyznaczającymi obszar działalności określonych kategorii podmiotów. W doktrynie wskazuje się, że jednym z warunków skorzystania z tego zwolnienia przez podatnika jest fakt, iż musi on wykonywać działalność statutową, określoną w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU³³⁸. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3.3.2015 r.³³⁹ wyjaśnił, że zastosowany przez prawodawcę „zwrot „cel statutowy”, użyty w powołanym przepisie, należy rozumieć jako cel działania danego podmiotu, który przypisuje mu jako cel statutowy, ustawa regulująca zasady jego powstawania, organizacji i funkcjonowania, nie zaś każdy cel zapisany w statucie tego podmiotu”. Zaproponowana przez sąd wykładnia przeciwdziała możliwości oddziaływania przez podatników na obszar zastosowania zwolnienia podatkowego, przy

³³⁶ A. Mariański, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 17, s. 846

³³⁷ II FSK 1728/07, Legalis.

³³⁸ M. Malinowski, CIT: cele, jakie może realizować izba gospodarcza nie mogą być uznane za statutowe, Lex/el. 2016.

³³⁹ II FSK 236/13, Legalis.

wykorzystaniu określonych postanowień statutowych. W perspektywie art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU „cele statutowe”, stanowić muszą konsekwencję realizacji zadań, określonych w akcie normatywnym, regulującym zasady powstawania, organizacji, a także funkcjonowania danego rodzaju podmiotów. Nie mogą natomiast być rezultatem wyłącznie celów, wymienionych w przywołanym przepisie ustawy podatkowej, osiąganym w oderwaniu od dyspozycji, do realizacji których prawodawca powołał daną kategorię podmiotów. *J. Brolik* stwierdza, że samo wspieranie takiego celu, na przykład przez podjęcie współpracy z podmiotami zajmującymi się ochroną zdrowia, nie oznacza, iż podmiot wykonuje „cel statutowy”, przewidziany w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, ponieważ niezbędnym elementem jest rozróżnienie prowadzenia konkretnej działalności od wyżej wymienionych czynności, gdyż nawet jeśli przyniosą pożądane skutki, niemożliwym będzie stwierdzenie, że podatnik może skorzystać z preferencji³⁴⁰. W kontekście podmiotów, chcących zastosować przedmiotowe zwolnienie, z uwagi na zamiar przeznaczenia dochodów na cele związane z ochroną zdrowia, istotnym jest, aby na podstawie odrębnych przepisów były one uprawnione do wykonywania działalności w tym zakresie. Zatem koniecznym jest odwołanie do regulacji zawartych w ustawie o działalności leczniczej, między innymi art. 4 ust. 1 DziałLeczU, na mocy którego za podmioty lecznicze uważa się:

- „1) przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,
- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 3) jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej, pielęgniarkę podstawowej opieki zdrowotnej lub położną podstawowej opieki zdrowotnej,
- 4) instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,

³⁴⁰ *J. Brolik*, Cel statutowy uprawniający do zwolnienia podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 3 marca 2009 r., II FSK 1728/07, Prawo i Podatki 2009, Nr 5, s. 26–29; wyr. NSA z 13.6.2019 r., II FSK 2186/17, Legalis.

- 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
 - 6) posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń, o których mowa w pkt 5,
 - 7) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania,
 - 8) jednostki wojskowe
- w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą”.

Podmiot leczniczy, posiadający status podmiotu będącego osobą prawną, ewentualnie jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż ma podmiotowość prawną na gruncie PDOPrU³⁴¹. W perspektywie przedmiotowego zwolnienia należy wskazać, iż zgodnie z art. 17 ust. 1c PDOPrU, preferencja nie może znaleźć zastosowania wobec przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni, spółek, jak również posiadających osobowość prawną przedsiębiorstw komunalnych, względem których funkcję organu założycielskiego pełnią jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostek pomocniczych, tworzonych na podstawie odrębnych ustaw. Zatem gdy podmiot leczniczy funkcjonuje we wskazanej formie, uzyskany przez niego dochód, nawet zagospodarowany na cele związane z ochroną zdrowia według art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, nie korzysta z przedmiotowego zwolnienia³⁴².

Analizowane zwolnienie ma charakter warunkowy, uzależniony od spełnienia dwóch wymogów. Obok, wcześniej omówionej, zgodności celów statutowych działalności podatnika z aprobowanymi przez prawodawcę, musi realizować również faktyczny wymóg przeznaczenia dochodu na te cele. Artykuł 17 ust. 1b PDOPrU (pełniący rolę uzupełniającą względem art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU) wskazuje, że wymogiem zastosowania preferencji fiskalnej jest przeznaczenie dochodów podatnika, bez względu na termin, na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, a więc nabycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków, niestanowiących kosztu uzyskania przychodu.

³⁴¹ R. Kowalski, Działalność lecznicza w CIT, Lex/el. 2020.

³⁴² T. Zaborek, Skutki prawne zwolnienia dochodów niektórych szpitali z podatku dochodowego od osób prawnych, Lex/el. 2018.

Druga przesłanka dopuszczalności zastosowania omawianego zwolnienia ma charakter faktyczny, odnoszący się do problemu rzeczywistego wydatkowania dochodów podatnika, rozumianego przez *A. Mariańskiego* jako przeniesienie własności środków pieniężnych w zamiarze zapłacenia, na przykład za towar czy usługę, z zastrzeżeniem, iż w analizowanym przypadku, muszą one zostać przeznaczone na cele zawarte w powyższych przepisach³⁴³. Zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU nie musi jednak objąć wszelkich dochodów podmiotu gospodarczego, gdyż z preferencji korzysta jedynie ten, określony zgodnie z art. 7 PDOPrU, przeznaczony na działalność statutową³⁴⁴. Wynika stąd, iż wolne od daniny będą środki w części przeznaczanej na cel statutowy ochrony zdrowia, pod warunkiem spełnienia pozostałych wymagań, wskazanych w tym akcie normatywnym. Zatem, aby dochód podatnika korzystał ze zwolnienia z opodatkowania, jego przeznaczenie i wydatkowanie, powinno pozostawać w bezpośrednim związku z realizacją celu statutowego podmiotu, w postaci ochrony zdrowia³⁴⁵. Fakt ten nakazuje wziąć pod uwagę konieczność przeznaczenia dochodów na podejmowanie działalności gospodarczej w tym zakresie, gdyż jak wskazuje *B. Dauter*, podmioty realizujące cele uzasadniające zastosowanie przedmiotowej preferencji, powinny prowadzić aktywność ukierunkowaną, a zatem służącą ich urzeczywistnieniu³⁴⁶. Przesłanka umożliwia kontrolę czy wypracowany przez podatnika dochód, zostanie w istocie skierowany na realizację zamiaru, o którym mowa w statucie podmiotu, co w sposób oczywisty może mieć miejsce wyłącznie na etapie wydatkowania środków.

Charakterystyka przedstawionego rozwiązania wyraźnie nawiązuje do preferencji podatkowej funkcjonującej w dwudziestoleciu międzywojennym, uregulowanej w art. 5 ust. 8 ustawy z 16.7.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, przewidującej zwolnienie względem osób prawnych, przeznaczających dochody w całości na cele użyteczności ogólnej, naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe i dobroczynne³⁴⁷, która mimo jedynie pośredniego związku ze sferą ochrony zdrowia wskazuje, że prawodawca dostrzegał istotę stymulacyjnej funkcji opodatkowania, z perspektywy

³⁴³ *A. Mariański*, Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, Glosa 2003, Nr 1, s. 4–8.

³⁴⁴ Wyr. WSA w Krakowie z 28.1.2020 r. I SA/Kr 1304/19, POP 2020, Nr 2, poz. 44, s. 160.

³⁴⁵ Wyr. NSA z 15.11.2017 r., II FSK 2813/15, Legalis.

³⁴⁶ *B. Dauter*, Zwolnienia przedmiotowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Przegląd orzecznictwa, Glosa 2000, Nr 12, s. 29.

³⁴⁷ Art. 5 ust. 8 ustawy z 16.7.1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550)

możliwości pobudzenia aktywności podatników, w pożądanym przez siebie kierunku. Ograniczony zakres dysponowania środkami, obligujący podmiot do przeznaczania ich wyłącznie na wskazany w ustawie cel, okazał się rozwiązaniem nieskutecznym, gdyż współczesny ustawodawca zdecydował się zagwarantować adresatom przedmiotowego zwolnienia, relatywnie większy zakres swobody w dysponowaniu osiągniętymi dochodami, uprawniającą do zastosowania preferencji fiskalnej, co świadczy, że rozwiązania służące urzeczywistnieniu aprobowanych celów ponadindywidualnych, dla większej skuteczności, wymagają odstąpienia od ingerencji w proces gospodarowania, na rzecz parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, prowadząc do przesunięcia w ich stronę decyzji w kwestii wielkości oraz kierunku wydatków³⁴⁸.

Przedmiotowe zwolnienie będzie mogło znaleźć również zastosowanie w sytuacji wydatkowania, sprowadzającego się do wspierania działalności statutowej, realizowanej przez inny podmiot, ponieważ zawarty w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU zwrot „których celem statutowym jest działalność”, należy interpretować nie tylko w kontekście nakazu bezpośredniego podejmowania danego rodzaju aktywności przez podatnika, ale również wspierania aktywności innego podmiotu, na przykład w ramach przekazywania darowizny. Zastosowanie preferencji nie wymaga więc, w każdym przypadku, samodzielnego urzeczywistniania celów statutowych³⁴⁹. W orzecznictwie NSA można jednak znaleźć istotne obostrzenie, determinujące możliwość zastosowania tego sposobu wydatkowania dochodów podatnika w zależności od wystąpienia koincydencji celów statutowych z zakresem działalności podmiotu, będącego beneficjentem tych środków³⁵⁰. W piśmiennictwie wskazuje się, iż zasadnym jest pogląd, że przeznaczenie oraz wydatkowanie określonych dochodów bezpośrednio na cele statutowe, gdzie narzędziem ich realizacji jest podejmowanie działalności gospodarczej przez inne podmioty, mające uprawnienie do wykonywania tego rodzaju aktywności, nie będzie stało w sprzeczności z istotą omawianego zwolnienia³⁵¹. Można uznać, że zaprezentowane określenie podatników, mogących dysponować dochodami we wskazanym sposób, w zamia-

³⁴⁸ Z. Ofiarski, *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków*, s. 102.

³⁴⁹ Wyr. WSA w Warszawie z 31.10.2018 r., III SA/Wa 66/18, Legalis.

³⁵⁰ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003 r.) w Warszawie w składzie 7 sędziów z 20.11.2000 r., FPS 9/00, ONSA 2001, Nr 2, poz. 54.

³⁵¹ A. Artowicz, *Zakres stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przychodów przeznaczonych na działalność statutową tych podmiotów*, *Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 2005, Nr 6, s. 59.

rze uzyskania zwolnienia, nie wskazuje na uprzywilejowanie tych podmiotów, lecz świadczy o podmiotowym ograniczeniu. Przedstawiona sposobność dysponowania posiadanymi środkami ma źródło z założeniu, że z perspektywy państwa nie ma żadnego interesu, chociażby ekonomicznego, we wspieraniu podmiotów, które nie urzeczywistniają aprobowanych celów, między innymi działalności w obszarze ochrony zdrowia. Z dobrodziejstwa dyspozycji art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU skorzystać mogą więc podatnicy, względem których odrębne przepisy, wyznaczają obszar i cele działalności, uzasadniające możliwość ustanowienia celów statutowych, związanych z ochroną zdrowia. Ustawodawca, opierając zwolnienie podatkowe na płaszczyźnie przedmiotowej, nie daje podstaw do wyjątkowego traktowania jakiegokolwiek typu podmiotów leczniczych, na przykład fundacji jako odosobnionego przypadku w kontekście jej pozycji prawnopodatkowej w obszarze uzyskania środków, przekazanych na realizację statutowego celu w zakresie ochrony zdrowia, przez inny podmiot, uprawniony do wykonywania tożsamych zadań³⁵². Z perspektywy podatnika wydatkującego dochody w ten sposób decydujące o możliwości zastosowania zwolnienia jest samo przeznaczenie ich na wskazany cel, nie natomiast późniejsze wykorzystanie przez podmiot realizujący³⁵³. Oczywistym jest, że podatnik przekazujący środki innemu podmiotowi, z intencją, że będą wydatkowane na realizację działań z zakresu ochrony zdrowia, nie mając bezpośrednio wpływu na sposób ich spożytkowania, nie powinien ponosić ujemnych konsekwencji na płaszczyźnie fiskalnej.

Ustawa nie zakłada żadnego ograniczenia czasowego, w kontekście wydatkowania dochodów podatnika na realizację celów statutowych, wskazanych w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU. Artykuły 17 ust. 1b oraz 1f ustawy, stanowiące jego konkretyzację, wskazują wprost, że w kontekście przewidzianych nimi wydatków, przeznaczanie środków podatnika na cele wskazane przez prawodawcę, skutkować będzie zastosowaniem omawianego zwolnienia podatkowego, bez względu na termin przeznaczenia dochodu na zadania z zakresu działalności społecznie użytecznej, określonej w przepisach. Zatem podatnik, który zadeklarował przeznaczenie dochodu na te cele statutowe, może w dowolnym czasie wydatkować go, korzystając ze wskazanej preferencji fiskalnej, z zastrzeżeniem, że środki zostaną w ostateczności faktycznie wykorzystane w tym zakresie. W literaturze podkreśla się, iż konsekwencją przy-

³⁵² B. Brzeziński, Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01, Orzecznictwo Sądów Polskich 2003, Nr 4, s. 44.

³⁵³ Uchw. SN(7) z 13.3.2002 r., III ZP 21/01, OSNP 2002, Nr 12, poz. 280.

jętego założenia jest możliwość wydatkowania ich nawet w długim, kilkuletnim horyzoncie czasowym³⁵⁴, pod warunkiem, że spełniona będzie przesłanka *sine qua non* zastosowania zwolnienia przedmiotowego. A. Mariański zwraca uwagę, iż obecny kształt omawianych regulacji odbiega znacząco od wcześniej obowiązujących postanowień, gdyż ustawa, w pierwotnym brzmieniu, zwalniała dochód od ciężaru fiskalnego, z zastrzeżeniem, że wydatkowanie następowało w roku podatkowym, w którym dochód powstał, ewentualnie następującym po nim³⁵⁵. Aktualnie funkcjonujące rozwiązania gwarantują większą swobodę w obszarze decydowania o wydatkach, co ma fundamentalne znaczenie, zwłaszcza w kontekście podmiotów, których celem statutowym jest aktywność w zakresie ochrony zdrowia, gdyż mogą one planować działania w perspektywie długookresowej, a realizowane inwestycje będą skrupulatnie zaplanowane i dostosowane do rzeczywistych potrzeb aktywności w tym obszarze, nie natomiast dokonywane pod presją konieczności podejmowania działań, podyktowanych chęcią uzyskania preferencji fiskalnej w danym roku podatkowym.

Wątpliwości budzi fakt czy dochód podatnika podlega przedmiotowemu zwolnieniu z opodatkowania, wyłącznie w przypadku, kiedy jest przeznaczony bezpośrednio na realizację celu statutowego danego podmiotu, czy też preferencja znajdzie zastosowanie również w okolicznościach, gdy wydatek jedynie pośrednio przyczynia się do jego urzeczywistnienia. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU jest uzupełniany i konkretyzowany przez niektóre dalsze jednostki redakcyjne analizowanego aktu normatywnego, a w tym kontekście szczególne znaczenie będzie mieć będzie art. 17 ust. 1b oraz art. 17 ust. 1e ustawy. Pierwszy z nich stanowi, że zwolnienie dotyczące podatników, przeznaczających dochody na cele statutowe, znajduje zastosowanie, gdy fundusze są wydatkowane na nie, jak również na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, służących bezpośrednio realizacji tych zadań oraz na opłacenie podatków, niestanowiących kosztu uzyskania przychodów³⁵⁶. Ustawodawca dopuszcza zastosowanie przedmiotowej preferencji również w sytuacji, gdy dochody są wydatkowane na działania, które same w sobie nie stanowią czynności z zakresu realizacji celu statutowego, związanego chociażby z ochroną zdrowia, niemniej są niezbędne, aby zamierzenia te mogły zostać urzeczywistnione aktualnie lub w przyszłości. Ustawodawca, wy-

³⁵⁴ J. Chowaniec, Charakter prawny zwolnienia podatkowego, w: A. Jakubowski, A. Wiktorowska (red.), Prawo nauki. Zagadnienia wybrane, Lex/el. 2014.

³⁵⁵ Art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU; A. Mariański, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 17, s. 846.

³⁵⁶ Art. 17 ust. 1b PDOPrU.

magając wykazania bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego między nabyciem elementów wymienionych w art. 17 ust. 1b PDOPrU a ich znaczeniem dla działalności objętej preferencją, chce ograniczyć jej zastosowanie wyłącznie do działań, które są nieodzowne dla należytej realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia, a zatem o bezpośrednim urzeczywistnianiu celów statutowych, związanych z ochroną zdrowia możemy mówić, gdy dochody podatnika są wydatkowane na cele *stricte* związane z procesem leczenia, na przykład zakup leków, sprzętu medycznego, ale również w kontekście czynności, pełniących rolę służebną względem usług związanych z działalnością w zakresie świadczeń zdrowotnych, a więc niezwiązanych wprost ze świadczeniami medycznymi, ale bez których ich właściwa realizacja byłaby niemożliwa. W piśmiennictwie wskazuje się, że znamiona „bezpośredniości” wypełniać będzie wydatkowanie dochodów podatnika na wynagrodzenia pracowników administracyjnych, nieuczestniczących bezpośrednio w pracach, mieszczących się w zakresie ochrony zdrowia, lecz istotnych z punktu widzenia funkcjonowania danej jednostki³⁵⁷.

A contrario, przesłanka nie będzie zachodzić w okolicznościach, w których podmiot wydatkuje uzyskany dochód na nabycie środka trwałego, lecz nie w zamiarze wykorzystania do realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego, ale na przykład wynajęcia i przeznaczenia dopiero tak pozyskanych środków na bezpośrednią realizację celów statutowych³⁵⁸. W doktrynie obecne jest stanowisko, iż z treści wskazanego przepisu nie wynika konieczność zaistnienia bezpośredniego związku między przeznaczeniem środków, a realizacją celów statutowych, wskazanych przez prawodawcę. Wydatek poczyniony także na inne działania, które pośrednio mogą służyć obszarom objętym preferencją, nie powoduje ujemnych, z perspektywy podatnika, następstw natury fiskalnej³⁵⁹. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28.2.2014 r.³⁶⁰ uznał, że: „aby dochód szpitala korzystał ze zwolnienia od opodatkowania, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU przeznaczenie i wydatkowanie tego dochodu musi pozostawać w bezpośrednim związku z realizacją tego celu sta-

³⁵⁷ A. Mariański, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 17, s. 846–847.

³⁵⁸ Wyr. WSA w Lublinie z 23.4.2010 r., I SA/Lu 84/10, Legalis.

³⁵⁹ A. Mariański, Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego, Monitor Podatkowy 2002, Nr 8, s. 12–16.

³⁶⁰ Wyr. NSA z 28.2.2014 r., II FSK 872/12, Legalis; A. Mariański, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 17, s. 854.

tutowego”. W orzecznictwie dostrzega się, że poza wymienionymi wyżej wyjątkami, koniecznym jest, aby dochody danego podmiotu były przeznaczone bezpośrednio w związku z konkretyzacją celu statutowego. Oznacza to, iż obie przesłanki powinna cechować tożsamość dążeń, a przeznaczenie środków na realizację zadania, z którym wiąże się preferencja, powinno mieć charakter wydatku bezpośredniego³⁶¹. Zaakceptowanie stanowiska przeciwnego, dopuszczającego przedmiotowe zwolnienie również w kontekście wydatków pośrednio tylko służących ziszczeniu celu statutowego, prowadzić mogłoby do kategorycznego zwolnienia z opodatkowania wszelkich dochodów podmiotów, realizujących cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 PDOPrU³⁶². Należy skonstatować, iż wymóg bezpośredniości związku między wydatkowaniem a celem statutowym, któremu działanie to służy, przeciwdziała nadużyciom polegającym na możliwości wykazania, że *de facto* większość wydatków danej jednostki przyczynia się pośrednio do realizacji celów statutowych. Przyjęcie odmiennej wykładni powodowałoby zatem, że mniej środków kierowanych byłoby na faktyczną realizację celów społecznie użytecznych.

Właściwe rozumienie, czym jest wydatek służący pośrednio realizacji zadań z obszaru ochrony zdrowia ludzkiego, a więc niekorzystających z przedmiotowego zwolnienia, wymaga kontekstowego odwołania do treści art. 17 ust. 1e PDOPrU, na mocy którego prawodawca przewiduje wyjątek, dopuszczający lokowanie dochodów, na przykład w obligacje, papiery wartościowe, czy instrumenty pochodne³⁶³. Przyjmuje się, że wydatkowanie środków podatnika na wskazane inwestycje, nie stanowi o skierowaniu ich w ramach wydatków niezwiązanych ze społecznie użytecznymi celami statutowymi, ale jest elementem decyzji pozwalającej korzystnie teauzryzować wypracowane dochody³⁶⁴, co w tym przypadku nie pozbawia prawa skorzystania z przedmiotowego zwolnienia, przy docelowym przeznaczeniu środków na zadania związane z ochroną zdrowia. Wymienione instrumenty finansowe mogą jedynie pośrednio służyć osiągnięciu tego celu. Funkcjonowanie wskazanych form wydatkowania dochodów powoduje jednak uzasadnione wątpliwości czy w świetle obowiązujących przepisów, ustawodawca dopuszcza, przy zacho-

³⁶¹ Wyr. WSA w Warszawie z 26.5.2009 r., III SA/Wa 3511/08, Legalis; wyr. WSA w Warszawie z 17.1.2013 r., III SA/Wa 178/12, Legalis.

³⁶² Wyr. NSA z 6.8.2019 r., II FSK 537/19, POP 2019, Nr 6, poz. 105, s. 494.

³⁶³ Art. 17 ust. 1e PDOPrU.

³⁶⁴ J. Fiszer, M. Stolarek, Opodatkowanie dochodów fundacji wydatkowanych na nabycie papierów wartościowych. Glosa do uchwały NSA z dnia 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, Przegląd Podatkowy 2001, Nr 1, s. 40–45.

waniu możliwości skorzystania z preferencji fiskalnej, również inne sposoby zagospodarowania środków, które pośrednio przysłużą się urzeczywistnieniu celu statutowego podmiotu. *J. Chowaniec* wskazuje, iż zwolnienie podatkowe, stanowiąc odstępstwo od ogólnej zasady sprawiedliwości podatkowej, wymaga aby przesłanki jego zastosowania były interpretowane wąsko³⁶⁵, a zatem stanowisko to nakazuje uznać, że w omawianym zakresie jedynymi, akceptowanymi wydatkami podatnika, niezwiązanymi wprost z realizacją celu statutowego, mogą być wyłącznie wyodrębnione przez prawodawcę w art. 17 ust. 1e PDOPrU, a ze wspomnianej preferencji nie korzystają nakłady skierowane na realizację innych zadań³⁶⁶. W orzecznictwie wskazuje się, iż zainwestowanie dochodów podatnika w przedsięwzięcia, nawet zbliżone charakterem do wymienionych, przekreśla możliwość zastosowania przedmiotowego przywileju, gdyż nawet uwzględnwszy zbieżność celu wydatków, jakim jest zakup akcji w spółce akcyjnej z zakupem udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z uwagi na zamknięty charakter katalogu form wydatkowania środków z art. 17 ust. 1e PDOPrU³⁶⁷, niemożliwym będzie skonstatowanie, iż takie przeznaczenie dochodów korzysta z preferencji podatkowej³⁶⁸, nawet jeśli uzyskane w ten sposób fundusze, zostaną rozdysponowane na cele związane z ochroną zdrowia. *R. Mastalski* zwraca uwagę, iż ewentualne dopuszczenie zastosowania zwolnienia względem inwestycji pośrednio realizujących cel statutowy, mogłoby przynieść niepożądany efekt w postaci odsunięcia w czasie możliwości realizacji celów zwolnienia podatkowego³⁶⁹. Mimo, iż ustawa nie przewiduje ograniczeń czasowych względem wydatkowania dochodów podatnika, niepożądanym byłoby dopuszczenie do sytuacji, w której horyzont czasowy przekazywania dochodów na cele związane z ochroną zdrowia, zostałby znacząco przesunięty, a sposób gospodarowania nimi uniemożliwiałby relatywnie szybkie odzyskanie zainwestowanych środków, w przypadku zaistnienia potrzeby skierowania ich na realizację działań wprost związanych z ochroną zdrowia ludzkiego. Należy stwierdzić, że z dokonywaniem wydatków, pośrednio służących

³⁶⁵ *J. Chowaniec*, Charakter prawny zwolnienia podatkowego, w: *A. Jakubowski, A. Wiktorowska* (red.), Prawo nauki. Zagadnienia wybrane, Lex/el. 2014.

³⁶⁶ *T. Zaborek*, Skutki prawne zwolnienia dochodów niektórych szpitali z podatku dochodowego od osób prawnych, Lex/el. 2018.

³⁶⁷ Wyr. WSA w Warszawie z 11.2.2011 r., III SA/Wa 1360/10, Legalis.

³⁶⁸ Wyr. NSA z 16.10.2009 r., II FSK 1654/07, niepubl.; wyr. WSA w Rzeszowie z 26.4.2018 r., I SA/Rz 710/17, Legalis.

³⁶⁹ *R. Mastalski*, Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 4/09, Orzecznictwo Sądów Polskich 2010, Nr 10, s. 106.

realizacji celów statutowych z obszaru ochrony zdrowia, mamy do czynienia, gdy poza ustawowymi wyjątkami, przeznaczenie środków nie będzie wprost służyło lub oddziaływało na urzeczywistnianie działań, składających się na tę sferę. Podobnie, z uwagi na wymóg celowości wydatków, do kwalifikujących się do zastosowania zwolnienia nie będą zaliczane, między innymi koszty egzekucyjne, grzywny, kary pieniężne, czy odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat, gdyż nie mają bezpośredniego związku z działalnością, do której odnosi się cel statutowy, a wręcz stanowią następstwo ich naruszenia przez podmiot³⁷⁰. Niemożliwym jest świadczenie usług zdrowotnych bez zachowania czystości otoczenia ich realizacji lub wypełnienia obowiązków administracyjnych, jednak możliwym będzie przeprowadzenie tego procesu bez konieczności zainwestowania dochodów podatnika, na przykład w nieruchomości pod wynajem, nawet jeśli uzyskane środki miałyby zostać spożytkowane na konkretyzację celu statutowego.

W okolicznościach, gdy podmiot pierwotnie przeznaczył dochody na realizację zadania związanego z ochroną zdrowia, niemniej w ostateczności podjął inną decyzję w przedmiocie ich przeznaczenia, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU, traci prawo do skorzystania z analizowanego zwolnienia, gdyż ma ono charakter warunkowy, w postaci faktycznego wydatkowania środków na cele społecznie użyteczne³⁷¹. Zgodnie z art. 25 ust. 4 PDOPrU, po stronie podatnika powstaje obowiązek złożenia, bez wezwania, deklaracji i zapłacenia daniny do 20. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym dokonał takiego wydatku. Jednak w sytuacji niezrealizowania przesłanki zastosowania preferencji, podatnik nie ponosi ryzyka powstania zaległości podatkowej, gdyż utrata możliwości zastosowania zwolnienia, nie wywołuje skutków prawnych wstecz, lecz dopiero w chwili, stojącego w sprzeczności z zadeklarowanym przeznaczeniem, wydatkowania. Mamy zatem do czynienia z nabyciem prawa do zwolnienia pod warunkiem rozwiązującym, w postaci wydatkowania dochodu na cele inne niż aprobowane przez prawodawcę³⁷².

³⁷⁰ Wyr. NSA z 9.5.2012 r., II FSK 2175/10, niepubl.

³⁷¹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 25.

³⁷² A. Mariański, w: W. Nykiel, A. Mariański (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015, Gdańsk 2015, kom. do art. 17, s. 853.

II. Zwolnienie podatkowe dla dochodów z tytułu nieodpłatnego otrzymania składników majątkowych w kontekście ochrony zdrowia w latach 1993–1999

Zbliżony do art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU charakter miało zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 37 ustawy, które mimo, iż utraciło moc 31.12.1999 r., a zobowiązania podatkowe za ten okres uległy przedawnieniu, nie zostało uchylone³⁷³. W kontekście problematyki związanej z ochroną zdrowia, należy zaznaczyć, że rozwiązanie przewidywało, iż w okresie od 1.1.1993 r. do 31.12.1999 r., obowiązywało zwolnienie odnoszące się do dochodów wyliczonych w przepisie podmiotów z tytułu nieodpłatnego otrzymania składników majątkowych³⁷⁴, między innymi taksatywnie wymienionych środków trwałych, służących prowadzeniu zakładów opieki zdrowotnej w rozumieniu przepisów o zakładach opieki zdrowotnej (art. 37 ust. 1 pkt 1 lit. d PDOPrU). Przesłanką skorzystania z przedstawionej preferencji fiskalnej było niezbycie przez podatnika, z równoczesnym utrzymaniem ich przeznaczenia, nabytych środków trwałych, przez okres minimum pięcioletni, gdyż przedwczesna sprzedaż, ewentualnie zmiana sposobu zagospodarowania, skutkowałą koniecznością zapłaty podatku obliczonego za okres do dnia utraty prawa do zwolnienia³⁷⁵. Dostrzec można analogię, między *de facto* historyczną regulacją, a scharakteryzowaną wcześniej preferencją fiskalną. W obu przypadkach mamy do czynienia ze zwolnieniem, odnoszącym się do osiągniętego przez podatnika dochodu, który wynika z prowadzenia działalności w obszarze ochrony zdrowia (art. 37 PDOPrU) albo przeznaczenia i wydatkowania go na cel związany z tą sferą (art. 17 PDOPrU). Zaprezentowany sposób, akcentujący korelację zwolnienia podatkowego z zakresem przedmiotowym opodatkowania, służył stymulowaniu aktywności podatnika w kierunku działalności aprobowanej przez ustawodawcę, przynoszącej pożądane efekty społeczne. Przedstawione zorientowanie działań stwarzało wymierne korzyści wynikające z braku konieczności zapłaty daniny, która zaistniałaby, gdyby osiągnane dochody wiązały się z czynnościami, wykraczającymi poza obszar ochrony zdrowia ludzkiego.

³⁷³ P. Karwat, w: G. Dźwigala (red.), Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Lex/el. 2009, kom. do art. 37.

³⁷⁴ M. Pogoński, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 722.

³⁷⁵ A. Huchla, w: Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Lex/el. 2003, kom. do art. 37.

III. Rozwiązania podatkowe na rzecz innowacyjności w obszarze ochrony zdrowia

1. Ulga na działalność badawczo-rozwojową w zakresie ochrony zdrowia

J. Żyżyński stoi na stanowisku, iż istotnym elementem rozwoju gospodarki, jak również poszczególnych obszarów składających się na nią, są ulgi podatkowe wspierające rozwój inwestycji, w szczególności kreujące możliwość zwiększenia zaangażowania środków, przeznaczonych na badania naukowe. W jego ocenie, posłużenie się przez prawodawcę preferencją podatkową skuteczniej pobudza procesy inwestycyjne niż proste obniżenie wysokości ciężarów fiskalnych, gdyż przedsiębiorca, zdając sobie sprawę z możliwości redukcji należności podatkowej w następstwie przeznaczenia części posiadanych funduszy na wskazany przez ustawodawcę cel inwestycyjny, zdecyduje się na takie rozwiązanie, licząc na efektywne wykorzystanie pozyskanych w ten sposób środków w przyszłości³⁷⁶. W rzeczywistości, w której pozycja podmiotu na danym rynku, jest w znacznym stopniu zdeterminowana wykorzystaniem innowacyjnych rozwiązań oraz uzyskaniem przewagi, wynikającej z dostępu do unikalnej wiedzy, polityka podatkowa powinna bazować na zastosowaniu, właściwie dobranych zachęt, celem stymulowania podatników w kierunku zwiększania nakładów na badania i rozwój, a także późniejszego urynkowienia rozwiązań w kraju. Prawidłowość odnosi się również do działalności związanej z ochroną zdrowia ludzkiego, której istotnym aspektem jest prowadzenie badań naukowych³⁷⁷. Należy przyjąć, iż polityka podatkowa, służąca osiągnięciu określonych celów społecznych oraz gospodarczych, wykorzystując dla ich realizacji odpowiednie instrumenty podatkowe, powinna wypracować rozwiązania wspierające założenia polityki zdrowotnej, w wymiarze prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, odnoszącej się do tego obszaru życia człowieka. Regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczące omawianego zagadnienia, co do zasady nie przewidują rozwiązań, które są wprost dedykowane sferze ochrony zdrowia, gdyż mają bardziej ogólny charakter, niesprofilowany na ten rodzaj działalności. Wśród głównych narzędzi podatkowych, przyczyniających się do stymulowania przedmiotowej ak-

³⁷⁶ *J. Żyżyński*, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2009, s. 260.

³⁷⁷ Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/ochrona-zdrowia;3949681.html> (dostęp: 4.10.2025 r.).

tywności, wymienić można ulgę na działalność badawczo-rozwojową, zwaną ulgą B+R (art. 18d PDOPrU, odpowiednio art. 26e PDOFizU), a także podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (*Innovation Box*, *IP Box*), uregulowaną w art. 24d PDOPrU (odpowiednio art. 30ca PDOFizU). Wskazać należy, iż z początkiem 2022 r. przedsiębiorcy mogą korzystać z przedstawionych rozwiązań równolegle, w ramach jednego procesu produkcyjnego, gdyż w dotychczasowym stanie prawnym, komercjalizacja rezultatów prac badawczo-rozwojowych, skutkująca osiągnięciem z nich dochodów kwalifikowanych w rozumieniu rozwiązań dotyczących *IP Box*, przekreślała dopuszczalność odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi B+R³⁷⁸.

Ulgą B+R zastąpiła obowiązującą w latach 2006–2015 ulgę na odliczenie wydatków z tytułu nabywania nowych technologii, której konstrukcja okazała się wadliwa, gdyż przyznając preferencję na zakup wiedzy technologicznej w postaci wartości niematerialnych i prawnych, stosowanych na świecie przez okres nie dłuższy niż ostatnich 5 lat, w większości pochodzących z zagranicy, nie promowała polskiej myśli naukowej³⁷⁹. Ulgą na działalność badawczo-rozwojową w założeniu ma zaangażować krajowych przedsiębiorców w realizację samodzielnej działalności badawczo-rozwojowej oraz zainicjować współpracę z instytucjami systemu polskiej nauki³⁸⁰. Istota przedstawionego rozwiązania sprowadza się do możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania, nakładów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, tzw. „kosztów kwalifikowanych”, mimo iż wydatki te stanowiły już koszt uzyskania przychodów, a zatem określone w ustawie kategorie wydatków, mogą oddziaływać na wysokość ciężaru fiskalnego niejako „dwukrotnie”³⁸¹.

Preferencja dedykowana jest podatnikom prowadzącym badania naukowe (podstawowe albo aplikacyjne) lub prace rozwojowe³⁸². Pierwszy z terminów odnosi się do prac empirycznych lub teoretycznych, których zadaniem jest zdobywanie nowej wiedzy, bez nastawienia wprost na zastosowanie komer-

³⁷⁸ Redakcja, Polski Ład – zmiany w podatkach, Lex/el. 2021.

³⁷⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 18(d).

³⁸⁰ Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności – druk sejmowy Nr 3286 z 13.3.2015 r. – uzasadnienie.

³⁸¹ P. Wyrwa, Ulgą na działalność badawczo-rozwojową w praktyce, Lex/el. 2020.

³⁸² Art. 4 ustawy z 20.7.2018 r. z 20.7.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.).

cyjne (badania podstawowe), drugi oznacza działania zorientowane, na przykład na zdobycie wiedzy, a także opracowanie nowych produktów³⁸³. Prace rozwojowe są natomiast aktywnością nastawioną, między innymi na nabywanie, łączenie, kształtowanie czy wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy oraz nowych produktów, procesów lub usług³⁸⁴. W literaturze wskazuje się, iż przesłanki, konstytuujące określenie działalności badawczo-rozwojowej, mogą budzić uzasadnione wątpliwości czy konkretna aktywność podatnika wypełnia kryteria uznania za działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu ustawy, gdyż prawodawca zastosował definicję otwartą, zamiast posłużyć się prostszym w identyfikacji określeniem warunków. Z drugiej strony, wspomniana niedookreśloność pozwala wyznaczyć szeroki krąg jej adresatów, wykraczający poza zbiór podmiotów, zwyczajowo kojarzonych z tego rodzaju działaniami, na przykład z branży IT³⁸⁵. Oznacza to, że ulga B+R znajdzie zastosowanie również w kontekście działalności w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, pod warunkiem, że podatnik funkcjonujący w tym obszarze, spełni pozostałe przesłanki uprawniające do skorzystania z tej preferencji fiskalnej. Pogląd ten potwierdza, między innymi indywidualna interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.7.2016 r., IBPB-1-2/4510-416/16/KP, uznająca za podmiot prowadzący działalność badawczo-rozwojową producenta leków, suplementów diety oraz produktów medycznych, nabywającego usługi badawczo-rozwojowe, opracowania eksperckie, jak również prowadzącego ją we własnym zakresie, w celu wykonywania prac związanych z formułacjami farmaceutycznymi³⁸⁶.

W piśmiennictwie OECD zwraca się uwagę na następujące cechy prac B+R:

- 1) nowatorskość,
- 2) twórczość,
- 3) nieprzewidywalność,
- 4) metodyczność,
- 5) możliwość przeniesienia lub odtworzenia³⁸⁷.

³⁸³ J. Woźnicki, w: J. Woźnicki (red.), Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz, Warszawa 2019, kom. do art. 4, s. 52–53.

³⁸⁴ *Ibidem*, s. 53.

³⁸⁵ P. Wyrwa, Ulga na działalność badawczo-rozwojową w praktyce, 2020.

³⁸⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.7.2016 r., IBPB-1-2/4510 416/16/KP.

³⁸⁷ OECD, Podręcznik Frascati 2015: Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej. Pomiar działalności naukowo-technicznej i innowacyjnej, s. 47.

Pierwsze dwie przesłanki podkreślają, iż przedmiotowa ulga może znaleźć zastosowanie gdy mamy do czynienia z opracowywaniem nowych rozwiązań, niewystępujących w dotychczasowej praktyce gospodarczej podatnika lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już u niego funkcjonujących³⁸⁸. W orzecznictwie wskazuje się, że kluczowe znaczenie ma aspekt samodzielnej, opartej na własnej działalności twórczej, aktywności podatnika, obejmującej badania naukowe, a także prace rozwojowe³⁸⁹. Przejawem powyższego będzie również sytuacja, w której w ramach projektu opartego na odtworzeniu istniejących wyników, zidentyfikowane zostaną ewentualne rozbieżności³⁹⁰. Twórczość należy odnosić do danego podmiotu, a więc jego działanie powinno wykazywać wskazaną cechę, w odniesieniu do własnej aktywności, niekoniecznie w skali globalnej, a zatem drugorzędne znaczenie ma fakt, czy podobne rozwiązanie zostało opracowane wcześniej przez inny podmiot³⁹¹. Przykładowo, badania krwi czy rutynowe badania bakteriologiczne, zalecane przez lekarzy, nie stanowią działalności B+R, uprawniającej do skorzystania z ulgi, a program badań krwi, adresowany względem pacjentów przyjmujących nowy rodzaj leków, uznaje się za przejaw działalności badawczej i rozwojowej³⁹², nawet gdy zbliżone specyfiki były podawane pacjentom u innych podmiotów, zajmujących się ochroną zdrowia. Analizowana ulga, wymagając twórczego działania podatnika, przynajmniej w odniesieniu do własnej działalności sprawia, iż zastosowanie preferencji możliwe jest względem relatywnie większej grupy adresatów, zachęcając podatników do aktywniejszego poszukiwania innowacyjnych rozwiązań, mogących znaleźć zastosowanie w ich obszarze aktywności.

Wynik prowadzonych prac B+R nie powinien być z góry przewidywalny, gdyż istotną ich cechą jest element niepewności względem rezultatu prowadzonych badań, jak również późniejsza możliwość zastosowania wiedzy przez inne niż podatnik podmioty. W piśmiennictwie OECD podkreśla się, że elemen-

³⁸⁸ Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 15.7.2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box, s. 12, <https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf> (dostęp: 14.1.2026 r.).

³⁸⁹ Wyr. WSA w Krakowie z 8.8.2017 r., I SA/Kr 624/17, Legalis.

³⁹⁰ OECD, Podręcznik Frascati 2015, s. 47.

³⁹¹ Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z 15.7.2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box, s. 12, <https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf> (dostęp: 14.1.2026 r.).

³⁹² OECD, Podręcznik Frascati 2015, s. 51.

tem znamionującym o działaniach uprawniających do skorzystania z tego rodzaju preferencji fiskalnej, jest względna niepewność w przedmiocie kosztów, czasu, a także możliwości osiągnięcia spodziewanych celów, które jeśli zostaną urzeczywistnione, powinny skutkować wynikiem umożliwiającym ich odtworzenie innym, w ramach własnej działalności B+R. Zasadniczym celem pracy badawczej i rozwojowej jest zwiększenie aktualnych zasobów wiedzy, a zatem jej wyniki muszą być wyartykułowane. Z uwagi na fakt, że specyfika działalności gospodarczej wymaga, aby niekiedy rezultaty były chronione tajemnicą handlową lub przy wykorzystaniu innych środków ochrony własności intelektualnej, zakłada się, że muszą one być przynajmniej możliwe do wykorzystania przez innych badaczy w ramach tego samego przedsięwzięcia³⁹³. Wskazane właściwości korespondują z istotą prac badawczych w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, gdyż jako odnoszące się do nauki empirycznej³⁹⁴, zawierają element braku poczucia przewidywalności swoich rezultatów, a ich charakter ma wymiar uniwersalny, z punktu widzenia podmiotów, wykonujących analogiczną działalność. Wynika stąd, iż tego rodzaju aktywność powinna mieć aspekt twórczy, nastawiony na wykreowanie nowych, oryginalnych rozwiązań, nieposiadających naśladowczego charakteru³⁹⁵.

Działalność B+R powinna być podejmowana w sposób systematyczny (metodyczny), pozostając ukierunkowaną na określony cel, czyli zwiększenie zasobów wiedzy w zamiarze wykorzystania przy opracowywaniu nowych zastosowań, eliminując działania podatnika, które mimo faktu, iż służą doskonaleniu obecnie funkcjonujących usług, mają z założenia wymiar okresowy. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że działalność badawczo-rozwojowa powinna być podejmowana w sposób świadczący, iż rozpoczęcie oraz bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych opiera się na założeniu, że podatnik w przyszłości będzie dalej podejmował i realizował działania tego rodzaju, co implikuje zakaz obejmowania ulgą incydentalnych przedsięwzięć podatnika³⁹⁶. Przejawem realizacji wspomnianej przesłanki jest struktura zarządzania projektem, pozwalająca określić przebieg procesu i jego rezultat³⁹⁷. Podręcznik Frascati OECD wskazuje, że metodyczność badań B+R obrazuje

³⁹³ *Ibidem*, s. 50.

³⁹⁴ K. Zieliński, H. Zalewska-Jura, Słownik pochodzenia nazw i określeń medycznych. Antyczne i nowożytne dzieje chorób w ich nazwach ukryte, Bielsko-Biała 2004, s. 353.

³⁹⁵ Wyr. WSA w Krakowie z 8.8.2017 r., I SA/Kr 624/17, Legalis.

³⁹⁶ Wyr. WSA w Gdańsku z 9.10.2019 r., I SA/Gd 990/19, Legalis.

³⁹⁷ OECD, Podręcznik Frascati 2015, s. 50.

sposób przeprowadzania badań klinicznych produktów leczniczych, składający się z czterech faz:

- 1) faza 1 – wstępna ocena bezpieczeństwa testowanego środka;
- 2) faza 2 – stwierdzenie czy lek działa na określoną grupę chorych, a także czy jest dla niej bezpieczny;
- 3) faza 3 – zmierzająca do ostatecznego potwierdzenia skuteczności badanej substancji w leczeniu danej choroby;
- 4) faza 4 – dotyczy środków już zarejestrowanych i obecnych w sprzedaży, zmierza do określenia czy lek jest bezpieczny we wszystkich wskazaniach zalecanych przez producenta i dla wszystkich grup chorych; następuje weryfikacja wyników uzyskanych we wcześniejszych fazach³⁹⁸.

Bez wątpienia pierwsze trzy fazy mogą być uznane za działalność B+R, natomiast faza czwarta wyłącznie w sytuacji, gdy w jej następstwie następuje progres naukowo-techniczny³⁹⁹.

Zgodnie z art. 18d ust. 1 PDOPrU podatnik osiągający przychody inne niż pochodzące z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 ustawy, koszty uzyskania przychodów, poniesione na działalność badawczo-rozwojową – „koszty kwalifikowane”, z zastrzeżeniem, że kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych, niż z zysków kapitałowych⁴⁰⁰. Podatnik zainteresowany skorzystaniem z omawianej preferencji, musi zweryfikować czy ponoszone przez niego koszty, mogą zostać zakwalifikowane do tej kategorii (art. 18d ust. 2 PDOPrU), spośród których dla działalności badawczo-rozwojowej, szczególne znaczenie ma treść art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy, wskazujący, że ulga może znajdować zastosowanie wyłącznie, gdy obejmuje ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu, wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej. Oznacza to, że za koszty kwalifikowane można uznać wyłącznie te działania na rzecz podatnika, które realizowane są przez wskazane w powyższym akcie normatywnym, instytucje tworzące system szkolnictwa wyższego i nauki oraz działające

³⁹⁸ K. Miłowska, P. Zięcik, w: W.L. Olszewski (red.), *Prawo farmaceutyczne. Komentarz*, Warszawa 2016, kom. do art. 37(a), s. 334–335.

³⁹⁹ OECD, *Podręcznik Frascati* 2015, s. 65.

⁴⁰⁰ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. *Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Lex/el. 2019, kom. do art. 18(d).

na rzecz tego systemu⁴⁰¹. W konsekwencji, usługi nabyte od innego podmiotu jako niespełniające wskazanej przesłanki, nie będą mogły zostać objęte skutkami omawianej ulgi⁴⁰².

Odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów, poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, właściwy dla ich poniesienia, z zastrzeżeniem, iż w sytuacji kiedy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę, ewentualnie wielkość jego dochodu jest niższa od kwoty przysługujących odliczeń, są one dokonywane w całej kwocie lub w pozostałej części w zeznaniach za 6, kolejno następujących po sobie lat podatkowych, mających miejsce bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał, czy miał prawo skorzystać z odliczenia⁴⁰³. Dokonując wskazanego odliczenia, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. 1 PDOPrU, a zatem podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, uzyskujący przychody inne niż z zysków kapitałowych, który poniósł za rok podatkowy stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia na podstawie art. 18d, może zredukować kwotę zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej go w danym roku podatkowym. Zasada nie odnosi się względem podmiotów, ponoszących stratę w roku rozpoczęcia wykonywania działalności, w którym ponosiły one określone wydatki na inwestycje czy też osiągających dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia, określonego w art. 18d ust. 1, którzy zdecydowali się na alternatywną metodę korzystania z tej ulgi, na podstawie przepisu art. 18da PDOPrU⁴⁰⁴.

Artykuł 38l PDOPrU (odpowiednio art. 52t PDOfizU), wprowadza rozwiązanie o charakterze ekstraordynaryjnym, umożliwiające podatnikowi odliczenie od dochodu, będącego podstawą obliczenia zaliczki, w trakcie roku podatkowego, który rozpoczął się przed 1.1.2020 r., a zakończy się po 31.12.2019 r., ewentualnie rozpoczął się po 31.12.2019 r., nie później jednak niż w miesiącu, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19, kosztów kwalifikowanych, ponoszonych w okresie od 2020 r. do

⁴⁰¹ M. Malinowski, Tylko wydatek na opinię wydaną przez jednostkę naukową można odliczyć w ramach ulgi B+R, Lex/el. 2017.

⁴⁰² Wyr. NSA z 3.12.2019 r., II FSK 34/18, Legalis.

⁴⁰³ M. Pogoński, Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r., Przegląd Podatkowy 2017, Nr 3, s. 24–33.

⁴⁰⁴ P. Malecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 25.

końca roku podatkowego, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19, związanych z działalnością B+R, której przedmiotem jest opracowanie produktów, niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19. Przedstawiona preferencja fiskalna, stanowiąca rozwiązanie z założenia tymczasowe, adresowana względem podatników, podejmujących aktywności przyczyniające się do przeciwdziałania skutkom pandemii, obrazuje, że ustawodawca podatkowy, może alternatywnie posługiwać się rozwiązaniami ekstraordynaryjnymi, dla urzeczywistnienia założeń, odnoszących się do ochrony zdrowia, z zastrzeżeniem, iż stanowią konsekwencję ogólnie podejmowanych działań, dotyczących analizowanego obszaru. Ulga B+R, która dedykowana jest podatnikom prowadzącym badania naukowe, stanowi mechanizm, który z związku z zaistnieniem nadzwyczajnych okoliczności, może zostać sprawnie dostosowany do bieżących uwarunkowań, co znajduje uzasadnienie w okoliczności, iż tymczasowe rozwiązanie, przewidziane w art. 38l PDOPrU, wynika ze wspólnych założeń aksjologicznych, uzasadniających przyznanie prymatu szczególnej wartości, jaką jest promocja badań naukowych, służących ochronie zdrowia ludzkiego, przed autonomicznymi celami polityki podatkowej. Pozytywnej weryfikacji podlega zatem ósma teza, wskazująca, że rozwiązania z zakresu prawa podatkowego, wspierające założenia innych polityk, wymagają wykreowania, sprzężonych z nimi mechanizmów, ukierunkowanych na działania długookresowe, odnoszące się do kwestii ochrony zdrowia ludzkiego.

2. Ulga na prototyp, ulga na innowacyjnych pracowników oraz ulga na robotyzację w kontekście ochrony zdrowia

Dynamika przeobrażeń zachodzących w międzynarodowym otoczeniu gospodarczym wzmaga presję na wzrost nakładów na badania, co wobec obserwowalnej fuzji rozwiązań technologicznych, zwiększonego tempa innowacji oraz stanowiącej ich wypadkową efemeryczności wypracowanych rozstrzygnięć, czyni zasadnym przyjęcie rozwiązań podatkowych umożliwiających sprawne, relatywnie niedrogo opracowanie nowatorskiego produktu i wprowadzenie go na rynek, docelowo zwiększając przychody ze sprzedaży wskazanych wytworów. W odpowiedzi na procesy globalizacyjne, z początkiem 2022 r., płaszczyzna oddziaływania instrumentów fiskalnych została uzupełniona o regulacje rozszerzające dotychczasową sferę korzyści, wynikających z zaangażowania podatników w działalność innowacyjną. Podobnie jak w kontekście przedstawionych wcześniej rozwiązań, nie wykazują one bezpośredniego sprofilowania na obszar związany z ochroną zdrowia, ale wprowadzają środki przejawiające określoną doniosłość również w perspektywie założeń

polityki zdrowotnej w wymiarze działalności badawczo-rozwojowej, znajdując zastosowanie, między innymi w przemyśle farmaceutycznym czy w produkcji wyrobów medycznych. Prawodawca akcentuje przy tym inkluzyjny wymiar przedstawionych rozwiązań, adresowanych nie tylko podmiotom dysponującym rozwiniętą bazą organizacyjno-kapitałową, ale orientuje działania na możliwość otwarcia nowych perspektyw względem mniejszych przedsiębiorców, którzy przez wzgląd na ograniczone zasoby, napotykali dotąd na wewnętrzne bariery odnoszące się do wielozadaniowości, dostępu do zaplecza badawczo-rozwojowego czy wyspecjalizowanej kadry, co utrudniało realizację przedsięwzięcia innowacyjnego⁴⁰⁵.

Naczelne rozwiązanie, rozszerzające zakres dotychczasowych preferencji związanych z udziałem podatnika w zabiegach wpisujących się w obszar działań innowacyjnych, stanowi ulga na prototyp, obowiązująca na mocy art. 18ea PDOPrU (odpowiednio art. 26ga PDOFizU), tworząca zachętę dla przedsiębiorców, ponoszących koszty związane z produkcją próbną nowego produktu w ramach prowadzonej działalności i wprowadzeniem go na rynek. Wraz z ulgą wynikającą z ponoszenia kosztów zatrudnienia wykwalifikowanych pracowników przy działalności badawczo-rozwojowej (tzw. ulga na innowacyjnych pracowników) oraz związaną z usprawnieniem produkcji przy zastosowaniu robotów przemysłowych (tzw. ulga na robotyzację), tworzy triadę rozwiązań podatkowych, kreujących system działań stymulujących wykorzystanie zdobyczy nauki w procesie gospodarowania, wpisując realizowaną politykę podatkową w rolę narzędzia polityki gospodarczej, zorientowanej na unowocześnienie charakteru krajowej produkcji, co nie pozostaje obojętne dla kontekstowego wykorzystania w działaniach wpisujących się w zakres ochrony zdrowia.

T. Kręski rozpatruje przedstawioną preferencję w charakterze rozwiązania służącego podatnikom uzyskującym dochody z działalności gospodarczej, którzy w następstwie prowadzonych prac badawczo-rozwojowych wytwarzają nowy produkt, czyniąc przedmiotem preferencji możliwość redukcji ciężarów fiskalnych o wydatki obejmujące koszty ponoszone na etapie produkcji próbnej wskazanego wytworu, a także związane z jego wprowadzeniem do sprzedaży⁴⁰⁶. Stosownie do definicji wymienionych pojęć, przedstawionych

⁴⁰⁵ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy Nr 1532, Sejm X kadencji, uzasadnienie).

⁴⁰⁶ T. Kręski, Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu, Lex/el. 2021.

na gruncie ustawy, produkcję próbną nowego produktu należy identyfikować z etapem rozruchu technologicznego, niewymagającego dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynieryjnych, zorientowanego na wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, z zastrzeżeniem, że etap rozruchu technologicznego zawiera się w okresie od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu⁴⁰⁷. Prawodawca wskazuje, że pojęcie produktu należy interpretować stosownie do terminu zastosowanego w art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości⁴⁰⁸, jako aktywa obrotowe w postaci wytworzonych lub przetworzonych przez jednostkę produktów gotowych (wyrobów), zdolnych do sprzedaży lub w toku produkcji⁴⁰⁹, ograniczając w tym przypadku zakres odesłania w drodze wyłączenia preferencji w relacji do usług⁴¹⁰. Należy wyprowadzić wniosek, że rozwiązanie nie będzie dedykowane podatnikom, których działalność produkcyjna przyjmuje wymiar odtwórczy, nieprzejawiający korelacji z prowadzonymi pracami badawczo-rozwojowymi, a zatem wyznacznikiem preferencji nie jest proste wprowadzenie nowego produktu na rynek, ale związek z uprzednio przeprowadzonym „procesem myślowym”, zaistniałym w ramach zjawisk, wpisujących się w działalność podmiotu, poprzedzających etap komercjalizacji rezultatów wykonywanych badań. W literaturze akcentuje się, iż założenie o aksjologicznej konsekwencji ocen ustawodawcy pozwala stwierdzić, że analogicznie jak w kontekście scharakteryzowanych wcześniej preferencji, zastosowanie ulgi na prototyp zostanie zdeterminowane możliwością wpisania podejmowanych prac koncepcyjnych w zakres działań spełniających warunki klasyfikacji jako badawczo-rozwojowe, co zgodnie ze wskazaniami praktyki, kreuje prymat prac rozwojowych (obejmujących wykorzystanie dostępnej wiedzy do planowania produkcji, jak również tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, z jednoczesnym wyłączeniem działalności obejmującej standardowe, cykliczne zmiany, nawet jeżeli wykazują one postać ulepszeń) w relacji do działalności naukowej, rzadziej występującej w praktyce gospodarczej⁴¹¹. Rozwiązanie odnosi się przy tym do produktu innowacyjnego w skali przedsiębiorstwa, który jako dotychczas niewystępujący, przyczyni się do rozwoju oferty podatnika, pozwalając znaleźć nowe rynki zbytu. Komercja-

⁴⁰⁷ Art. 18ea ust. 3 PDOPrU.

⁴⁰⁸ T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.

⁴⁰⁹ A. *Pojedynek*, Materiały i towary – definicje, podstawowe pojęcia, wycena, Lex/el. 2021.

⁴¹⁰ Art. 18ea ust. 7 PDOPrU.

⁴¹¹ R. *Kowalski*, Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców, Lex/el. 2021.

lizacja konstrukcji prototypowych, stanowiąc następstwo prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, pozostaje ukierunkowana na zróżnicowanie asortymentu produktów dostępnych na rynku, docelowo zwiększając konkurencyjność krajowych przedsiębiorstw. W odniesieniu do sfery ochrony zdrowia, możliwość zastosowania analizowanej korzyści koncentruje się na obszarach związanych z wdrażaniem do powszechnego użytku urządzeń, instrumentów oraz wyrobów medycznych, a zatem rozwiązań technicznych, pośrednio wspierających proces leczenia, pomagających przezwyciężyć bariery wynikające ze stanu zdrowia, nie składając się samodzielnie na zespół czynności związanych z udzielaniem pomocy medycznej.

Prawodawca wprowadza jednak istotne ograniczenie, ustanawiając zamknięty katalog wydatków, uznawanych za koszty produkcji próbnej nowego produktu, obejmując jego zakresem w szczególności nakłady poniesione na nabycie lub wytworzenie fabrycznie nowego środka trwałego, zaliczone do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, nieodzwonne dla zainicjowania produkcji próbnej nowego produktu, podlegające rozliczeniu przez odpisy amortyzacyjne, dokonywane od takiego środka trwałego⁴¹². Preferencja obejmuje również nakłady względem ulepszenia środka trwałego, zaliczanego do wskazanej kategorii, jeżeli służą one dostosowaniu tego składnika majątku do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu. Ostatnią grupę tworzą koszty nabycia materiałów i surowców bezpośrednio związanych z wyprodukowaniem w ramach produkcji próbnej nowego produktu⁴¹³. Odpowiednio, koszty nabycia materiałów i surowców, niezwiązane bezpośrednio z przedmiotową produkcją, ewentualnie niewykorzystane w produkcji próbnej, nie będą mogły zostać rozliczone w ramach ulgi na prototyp. Wymienione koszty produkcji próbnej nowego produktu, jak również scharakteryzowane w dalszej części nakłady na wprowadzenie na rynek nowego produktu, pomniejsza się o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków wskazanych w art. 18ea ust. 7 PDOPrU.

Przedstawione działanie zostaje uzupełnione o rozszerzenie zakresu korzystnego fiskalnie rozwiązania o nakłady na wprowadzenie na rynek nowego produktu, koncentrując się na realizacji zadań, zmierzających do przygotowania dokumentacji służącej uzyskaniu, w odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prac badawczo-rozwojowych, wymaganych prawem certyfikatów, jak również zezwoleń, umożliwiających skierowanie do sprzedaży. W kontek-

⁴¹² Art. 18ea ust. 5 pkt 1 PDOPrU.

⁴¹³ Art. 18ea ust. 5 pkt 3 PDOPrU.

ście ulgi na prototyp zasadnym jest rozpatrywanie zasadniczo dokumentów dopuszczających na rynek produkt, powstały w wyniku prowadzonych przez podatnika prac, których uzyskanie stanowi *conditio sine qua non* jego sprzedaży, a zatem zaświadczenia uzyskiwane wyłącznie w celu wyróżnienia się na tle konkurencji czy potwierdzenia jakości produktu, nie będą objęte zakresem preferencji. Nadrzędny charakter dokumentacji, warunkującej funkcjonowanie produktu w obrocie rynkowym, prawodawca podkreślił w ramach katalogu kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu, obejmując zakresem preferencji szeroki wykaz zdarzeń, składających się na przedstawioną fazę procesu wdrażania innowacyjnego wytworu do oferty przedsiębiorstwa (np. badania, ekspertyzy, przygotowanie dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia)⁴¹⁴. Przedstawione uwarunkowania prawne korelują z wymogami stawianymi zazwyczaj w związku z wprowadzeniem do powszechnego użytku urządzeń, instrumentów oraz wyrobów medycznych, gdzie konieczność zapewnienia stosownych parametrów, celem ochrony bezpieczeństwa i komfortu nabywców, wymusza stawianie przez producentów wskazanych wyrobów, wymagań niefunkcjonujących w pozostałych branżach. Obszar ten uzupełnia możliwość redukcji ciężarów fiskalnych względem kosztów badania cyklu życia produktu, tzw. LCA (*life cycle assessment*), identyfikowanego przez weryfikację oddziaływania produktu na środowisko przyrodnicze, sprowadzającego się do określenia wpływu na wybrane czynniki (np. zasolenie gleby, zakwaszenie, promieniowanie jonizujące, smog)⁴¹⁵. Natomiast koszt systemu weryfikacji technologii środowiskowych ETV (*Environmental Technology Verification*), oznacza system wspierający komercjalizację i upowszechnianie innowacyjnych technologii środowiskowych, oparty na obiektywnym potwierdzeniu, że deklaracja wytwórcy produktu, opisująca jego oddziaływanie na środowisko, wynika z wiarygodnych wyników badań⁴¹⁶.

Prawodawca, odnosząc korzystne fiskalnie rozwiązanie do odmiennych względem istoty, ale komplementarnych zdarzeń składających się wspólnie na proces poprzedzający wdrożenie nowego produktu do komercyjnej wytwórczości, kreuje narzędzie, które umożliwia przedsiębiorcy przeobrażenie teoretycznej koncepcji w rozwiązanie wykorzystywane w gospodarce, zmniejsz-

⁴¹⁴ Art. 18ea ust. 6 PDOPrU.

⁴¹⁵ K. Joachimiak-Lechman, Środowiskowa ocena cyklu życia (LCA) i rachunek kosztów cyklu życia (LCC). Aspekty porównawcze, *Ekonomia i Środowisko* 2014, Nr 1, s. 84–85.

⁴¹⁶ ETV International Working Group, *Guidance Document towards the Mutual Recognition of Environmental Technology Verification (ETV) Programs*, s. 6–7.

szając ekonomiczny ciężar nieredukowalnych elementów przedstawionego postępowania. W uzasadnieniu projektu nowelizacji PDOPrU, konstytuującego przedstawione rozwiązanie, wskazuje się, iż w odróżnieniu od zbliżonych regulacji, funkcjonujących w jurysdykcjach wybranych państw członkowskich UE, preferencja adresowana zostaje wszystkim przedsiębiorcom, bez względu na wielkość i charakter wykonywanej działalności⁴¹⁷. Istotę przedstawionego rozwiązania stanowi możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania, określonych w przepisach ustawy, kosztów wynikających ze wskazanych działań, z zastrzeżeniem, że wartość odliczenia nie może przekroczyć 30% poniesionych kosztów, nie więcej jednak niż 10% dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej z innych źródeł niż z zysków kapitałowych⁴¹⁸. Przyjmuje się, że powyższe koszty będą wykazywane w zeznaniu rocznym, składanym przez podatnika za rok podatkowy, w którym zostały faktycznie poniesione, pod warunkiem iż nie zostały zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie były odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. W sytuacji, gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia⁴¹⁹.

Kolejne rozwiązanie podatkowe współtworzące system działań stymulujących wykorzystanie zdobyczy nauki w procesie gospodarowania stanowi ulga na zatrudnienie innowacyjnych pracowników, ustanowiona na gruncie art. 18db PDOPrU (odpowiednio art. 26eb PDOFizU), adresowana podmiotom, które prowadząc działalność badawczo-rozwojową w ramach realizowanej aktywności gospodarczej, zatrudniają w związku z nią pracowników. W piśmiennictwie wskazuje się, że wspomniana preferencja umożliwia podatnikowi, który poniósł za rok podatkowy stratę albo wysokość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, pomniejszenie kwoty podlegających przekazaniu zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowany podatek dochodowy, potrącanych z dochodów (przychodów) osób fizycznych zatrudnionych przez podatnika, w oparciu o umowę o pracę, umowę cywilnoprawną czy z tytułu praw autorskich o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki

⁴¹⁷ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy Nr 1532, Sejm IX kadencji, uzasadnienie.

⁴¹⁸ Art. 18ea ust. 1 PDOPrU.

⁴¹⁹ Art. 18ea ust. 11 PDOPrU.

podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym⁴²⁰. Uprawienie do pomniejszenia przysługuje począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie, do końca roku podatkowego, w którym zostało ono złożone, przyjmując postać zatrzymania, czyli niewpłacenia części zaliczek na podatek dochodowy, obliczonych z uwzględnieniem stawki podatku właściwej dla przedsiębiorcy, pobranego z wynagrodzeń osób bezpośrednio zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową. Przywołane rozwiązanie uzupełnia treść pakietu ulg na działalność innowacyjną, przyznając preferencję podmiotom, które dysponując prawem do skorzystania z niej, nie mogą uzyskać realnych korzyści przez wzgląd na zaistniałą stratę podatkową, czy dochód niższy niż kwota, podlegających odliczeniu, kosztów działalności badawczo-rozwojowej. Korzystne fiskalnie rozwiązanie obejmuje dochody (przychody) wskazanych osób, gdy czas pracy wyznaczony na działalność badawczo-rozwojową stanowi przynajmniej 50% ogólnego czasu pracy w danym miesiącu⁴²¹. Wprowadzona ulga ma w założeniu stworzyć lepsze warunki pracy ekspertom, zwiększając konkurencyjność krajowych przedsiębiorstw w relacji do zagranicznych konkurentów, docelowo rozwiązując trudności kadrowe, ograniczające potencjał badawczo-rozwojowy, zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw. Charakterystyka procesów składających się na opracowanie produktów innowacyjnych wskazuje, że beneficjentami omawianej preferencji będą osoby legitymujące się tytułem zawodowym, jak również naukowym, stanowiącym rękojmię należytej realizacji zadań, zorientowanych na urzeczywistnienie celu wpisanego w istotę preferencji. W obszarze związanym z ochroną zdrowia, wskazana ulga wykazuje potencjał dla pobudzenia badawczego wymiaru zawodowej aktywności osób dysponujących specjalistyczną wiedzą, na przykład w zakresie farmacji czy wirusologii, która dotychczas, przez wzgląd na koszty organizacyjne, pozostawała marginalizowana lub ograniczona do funkcjonowania w ramach większych organizmów gospodarczych, mogących pozwolić sobie na ponoszenie pełnych nakładów w tym zakresie.

Z perspektywy aktywności związanej z obszarem ochrony zdrowia, relatywnie niewielkie oddziaływanie wykazuje ulga na robotyzację, scharakteryzowana na płaszczyźnie art. 38eb PDOPrU (odpowiednio 52jb PDOFizU), która pozostając komplementarną w relacji do omówionych rozwiązań fiskalnych, dedykowanych podatnikom inwestującym w prekursorski aspekt dzia-

⁴²⁰ R. Kowalski, Polski Ład: Nowe ulgi, 2021.

⁴²¹ T. Kręski, Zmiany podatkowe, 2021.

łałości gospodarczej, będzie skierowana względem podmiotów usprawniających produkcję przy zastosowaniu robotów przemysłowych. Przedstawione rozwiązanie ma charakter czasowy, odnoszący się do przedsiębiorców, którzy w latach 2022–2026 poniosą wydatki na ściśle wskazane urządzenia w zidentyfikowanych normatywnie okolicznościach. Założeniem wprowadzonej preferencji jest redukcja obciążeń fiskalnych w związku z nabyciem fabrycznie nowych robotów przemysłowych oraz oprogramowania, a także pozostałych urządzeń niezbędnych w ich obsłudze, jak również wartości niematerialnych i prawnych służących poprawnemu uruchomieniu i przyjęciu do używania robotów przemysłowych, usług szkoleniowych, czy opłat wskazanych przez prawodawcę. Podatnikowi, prowadzącemu działalność przemysłową (produkcyjną), przysługuje prawo do dodatkowego odliczenia kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów, poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, które już wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym⁴²². Gramatyczna wykładnia przywołanego przepisu wskazuje, że możliwość zastosowania preferencji dla potrzeb branży medycznej, zostanie ograniczona do zjawisk wpisujących się w obszar procesów produkcyjnych wytworów, wykorzystywanych docelowo w realizacji usług o charakterze medycznym. Przedstawioną możliwość należy oceniać pozytywnie, przez wzgląd na okoliczność, iż automatyzacja procesów produkcyjnych, wykorzystująca ich powtarzalność, docelowo wzmocni produktywność przedsiębiorstw, umożliwiając interakcję świata cyfrowego i realnej gospodarki. W kontekście charakterystyki ulegającego przemianom modelu realizacji usług medycznych, za mankament uznać należy brak obecności na gruncie ustaw podatkowych, stosownych rozwiązań dedykowanych podatnikom, którzy realizując działalność w tym zakresie, wykorzystują najnowsze osiągnięcia w zakresie robotyki, na przykład wspierające lekarzy w wykonywaniu operacji. Z uwagi na koszty nabycia wspomnianych urządzeń, brak dodatkowych zachęt fiskalnych należy rozpatrywać w kategorii czynnika ujemnie wpływającego na potencjał rozwoju omawianej sfery sektora medycznego, negatywnie oddziałujący na możliwość zwiększenia kompetencji zawodowych podmiotów wykonujących działalność w tym obszarze, ale również na dostęp pacjentów do najwyższych standardów leczenia.

⁴²² *Ibidem*.

3. Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w kontekście ochrony zdrowia

Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (*Innovation Box*, *IP Box*) stanowi kolejną zachętę podatkową, odnoszącą się do prowadzenia działalności rozwojowej. Opisana wcześniej ulga koncentruje się na aspekcie prowadzenia działalności B+R, *Innovation Box* obejmuje zakresem oddziaływania wyniki tych prac⁴²³. Preferencja przewiduje 5-procentową stawkę podatkową względem dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (dalej: prawo kwalifikowane), podlegających ochronie na podstawie obowiązującego prawa krajowego lub międzynarodowego, których podatnik jest właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub będzie posiadał prawa do skorzystania z nich na podstawie umowy licencyjnej⁴²⁴. Prawa te powinny zostać wytworzone (wykreowanie nowego prawa kwalifikowanego), rozwinięte (rozbudowanie zakresu prawa już funkcjonującego) czy też ulepszone (poprawienie jego funkcjonalności) w ramach prowadzonej przez podmiot działalności badawczej lub rozwojowej⁴²⁵, co wiąże się z realizacją przez podmiot tzw. podejścia *nexus* (*Modified Nexus Approach*), a więc konieczności zachowania zależności między dochodem kwalifikującym się do przedmiotowej ulgi, a poniesionymi przez podatnika wydatkami w celu jego uzyskania⁴²⁶. W piśmiennictwie wskazuje się, że ustawa dopuszcza możliwość zastosowania preferencji w sytuacji, gdy podatnik zakupi kwalifikowane prawa własności intelektualnej, z zastrzeżeniem, że w dalszej perspektywie poniesie nakłady związane z rozwojem czy ulepszeniem nabytego prawa⁴²⁷.

Zgodnie z art. 24d PDOPrU, kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika, w ramach prowadzonej przez niego działalności B+R:

„1) patenty,

⁴²³ K. Żagun, *Innovation Box* – domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową, Lex/el. 2019.

⁴²⁴ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 24d.

⁴²⁵ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z 15.7.2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box*, s. 19, <https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf> (dostęp: 14.1.2026 r.).

⁴²⁶ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 24d.

⁴²⁷ *Ibidem*.

- 2) prawa ochronne na wzór użytkowy,
- 3) prawa z rejestracji wzoru przemysłowego,
- 4) prawa z rejestracji topografii układu scalonego,
- 5) dodatkowe prawa ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,
- 6) prawa z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu,
- 7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie o ochronie prawnej odmian roślin,
- 8) autorskie prawa do programu komputerowego”.

W ustawie został wskazany zamknięty katalog praw własności intelektualnej, objętych analizowaną ulgą, zawierający między innymi pozycje, związane ściśle z działalnością w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego – dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy (art. 24d ust. 2 pkt 5 PDOPrU) oraz prawo rejestracji produktu leczniczego, dopuszczonego do obrotu (art. 24d ust. 2 pkt 6 PDOPrU). Zauważyć można, że *IP Box* ma fundamentalne znaczenie z perspektywy branż, w odniesieniu do których innowacyjność stanowi główny czynnik wyznaczający pozycję rynkową, chociażby w farmaceutyce, która między innymi, będąc aktywnością nakierowaną na optymalizację farmakoterapii przez usługi farmaceutyczne, stanowiąc element programów opieki farmaceutycznej czy dostosowując porady do indywidualnych potrzeb pacjenta⁴²⁸, wykazuje ściśle powiązanie z całokształtem działań, składających się na ochronę zdrowia ludzkiego. Z drugiej strony, charakter wymienionych praw wskazuje, że w odróżnieniu od ulgi na działalność badawczo-rozwojową, gdzie twórczy aspekt podejmowanych działań odnosił się przede wszystkim do danego podmiotu, w tym przypadku kluczowym będzie, aby efekt prac badawczo-rozwojowych, których konsekwencją są prawa kwalifikowane, miał charakter unikatowy w skali globalnej, co w rezultacie znacząco ogranicza krąg adresatów przedstawionej regulacji.

W kontekście analizowanej preferencji, podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, osiągniętych w roku podatkowym (art. 24d ust. 3 PDOPrU), którą ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa osiągniętego w roku podatkowym, a także wskaźnika *nexus*, obliczanego według wzoru, wskazanego w ustawie. Zgodnie z art. 24d ust. 7 PDOPrU, do dochodów (straty)

⁴²⁸ M. Bogdan, D. Świeczkowski, U. Religioni, Rola farmaceuty w polskim systemie ochrony zdrowia w kontekście ochrony zdrowia publicznego, *Farmacja Współczesna* 2017, Nr 10, s. 261.

z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, zalicza się osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym dochód (stratę) ustalony zgodnie z art. 7 ust. 2 PDOPrU:

- 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
- 2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
- 3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
- 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym sądowym albo arbitrażu.

Innovation Box, przyznając preferencję fiskalną wyłącznie względem dochodu (straty) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, wymaga wyekstrahowania środków pochodzących z tego źródła spośród całości dochodu uzyskanego z nich przez dany podmiot⁴²⁹. W kontekście sprzedaży produktu lub usługi, związanego z tym prawem, koniecznym jest odwołanie do regulacji dotyczących cen transferowych (art. 24d ust. 8 PDOPrU). Wielkość dochodu, korzystającego z oprocentowania stawką podatkową 5%, stanowi konsekwencję skali udziału kosztów prac badawczo-rozwojowych podatnika, w koszcie wytworzenia lub nabycia konkretnego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, a podmiot chcący skorzystać z preferencji, zobligowany jest do prowadzenia szczegółowej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów czy dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej⁴³⁰, zgodnie z art. 24e PDOPrU. Należy podkreślić, że odliczeń z tego tytułu dokonać można dopiero w zeznaniu rocznym, przez wzgląd na fakt, iż ewidencja prowadzona w trakcie roku podatkowego, pełni rolę podstawy do wyliczenia wysokości ulgi, nie uprawniając do odliczeń w jego trakcie. Odstępstwo od tej zasady, przewiduje art. 38m PDOPrU (odpowiednio art. 52u PDOfizU), w odniesieniu do podatników, osiągających kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, wykorzystywanych do przeciwdziałania COVID-19, w roku podatkowym, który rozpoczął się przed 1.1.2020 r., a zakończył po 31.12.2019 r. lub rozpoczął się po 31.12.2019 r., nie później jed-

⁴²⁹ K. Żagun, *Innovation Box* – domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową, Lex/el. 2019.

⁴³⁰ P. Malecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 24d.

nak niż w miesiącu, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19. Mogą oni zastosować, już w trakcie roku podatkowego, w odniesieniu do wskazanej kategorii dochodów, preferencyjną stawkę 5% przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy. Wskazane działanie o charakterze ekstraordynaryjnym, w założeniu ma wpłynąć na wzrost efektywności gospodarowania, umożliwiając podatnikom, podejmującym aktywności istotne z perspektywy przeciwdziałania pandemii COVID-19, zachowanie środków, które będą mogły być bieżąco wykorzystywane w celu finansowania dalszych przedsięwzięć, odnoszących się do problemu, będącego przyczyną wprowadzenia przedmiotowej preferencji fiskalnej. Znamionuje to, iż ustawodawca dostrzega możliwość wykorzystania stymulacyjnego wymiaru funkcji bodźcowej opodatkowania, oddziałując w analizowanym przypadku w sposób selektywny⁴³¹, skoncentrowany na rozwoju form aktywności gospodarczej, odnoszących się do ściśle zdefiniowanego zagadnienia z zakresu ochrony zdrowia. W roku podatkowym obejmującym marzec 2020 r., wysokość zaliczek płaconych przez podatników, osiągających kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, wykorzystywanych do przeciwdziałania COVID-19, opodatkowanych stawką 5%, oblicza się w następujący sposób:

- 1) pierwsza zaliczka obliczana jest od sumy kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, osiągniętych od 1.3.2020 r., z zastosowaniem stawki 5%;
- 2) zaliczki za kolejne miesiące albo kwartały oblicza się jako różnicę między podatkiem obliczonym z zastosowaniem stawki 5%, od sumy kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, osiągniętych od 1.3.2020 r., a sumą należnych zaliczek za poprzednie miesiące albo kwartały obliczonych od tych dochodów⁴³².

Wskaźnik *nexus* oblicza się natomiast, w oparciu o wzór:

$$\frac{(a + b) + 1,3}{a + b + c + d}$$

gdzie:

a – koszty na prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem.

⁴³¹ J. Sokołowski, Zarządzanie przez podatki, s. 24.

⁴³² Art. 38m ust. 2 PDOPrU.

b – koszty na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, inne niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3.

c – koszty na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP, inne niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.

d – koszty na nabycie przez podatnika kwalifikowanego IP⁴³³.

W przypadku, gdy wartość wskaźnika *nexus* jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1 (art. 24d ust. 6 PDOPrU).

Preferencyjny sposób opodatkowania praw kwalifikowanych, będących następstwem prac badawczo-rozwojowych, chociaż ma charakter ogólny, ujawnia szczególne znaczenie w kontekście prac badawczo-rozwojowych w obszarze ochrony zdrowia, gdzie elementem charakterystycznym jest niepewność w przedmiocie kosztów, czasu, a także znaczne ryzyko braku urzeczywistnienia założonych rezultatów. Perspektywa „rekompensaty” w postaci zwiększonych zysków, będących następstwem zastosowania preferencji, może stanowić czynnik stymulujący podmioty, dysponujące odpowiednim potencjałem naukowym, kapitałowym i organizacyjnym, do podjęcia, aprobowanej przez prawodawcę, korzystnej społecznie działalności, służącej rozszerzeniu zakresu wiedzy w sferze ochrony zdrowia. Możliwość skorzystania z analizowanej preferencji fiskalnej pozostaje w związku z koniecznością rejestracji przedstawionych praw przez właściwy organ, a zatem w kontekście podatkowym, znaczenie ma nie tylko fakt prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, ale również skuteczność procedury rejestracji konkretnego prawa własności intelektualnej. Należy zasygnalizować, że przez wzgląd na jej długotrwałość, zastosowanie *Innovation Box*, może opierać się także o przysługującą podatnikowi ekspektatywę uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, związaną ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie prawa ochronnego do właściwego organu, od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku. Niemniej podatnik, chcąc skorzystać z przedstawionego rozwiązania, musi wziąć pod uwagę, iż ewentualne niepowodzenie procedury, skutkować będzie koniecznością zapłaty daniny na zasadach ogólnych, w wysokości wynikającej z różnicy, między kwotą podatku obliczonego według stawki podstawowej, a wynikającą z zastosowania stawki pięcioprocentowej⁴³⁴. Analizowane rozwią-

⁴³³ Art. 24d ust. 4 PDOPrU.

⁴³⁴ P. Malecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 24d.

zanie ma istotne znaczenie w kontekście ochrony zdrowia, ponieważ przewidziana przez prawodawcę możliwość zastosowania korzystnych, z punktu widzenia podatnika, rozwiązań fiskalnych sprawia, iż rezultaty działalności badawczo-rozwojowej, mogą być szybciej wykorzystane w leczeniu pacjentów, gdyż przysługująca ekspektatywa powoduje, iż może w krótszym czasie skomercjalizować rezultaty swojej pracy, bez obaw, że działanie przyniesie mniej opłacalne konsekwencje w sferze fiskalnej. Korzystne z perspektywy podatnika podejście, jest dodatkowo liberalizowane na mocy art. 38m ust. 3 PDOPrU, który odstępuje od wynikającego z art. 24d ust. 12 ustawy, powiązania ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa z kwalifikowanej własności intelektualnej, uprawniającej do skorzystania z preferencji fiskalnej, ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie prawa ochronnego do właściwego organu, od dnia dokonania tej czynności konwencjonalnej, umożliwiając rozliczenie z podatku dochodowego, na wskazanych zasadach w sytuacji, gdy podatnik dopiero w przyszłości wystąpi o uzyskanie prawa ochronnego, z zastrzeżeniem, iż zgłosi lub złoży właściwy wniosek, w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, za który przy obliczaniu zaliczki na podatek, zastosował pięcioprocentową stawkę. Rozwiązanie adresowane jest podatnikom osiągającym dochody z kwalifikowanych praw z kwalifikowanej własności intelektualnej, wykorzystywanych do przeciwdziałania COVID-19, koncentrując się na zachęceniu do bezzwłocznego udostępnienia rezultatów swoich prac, odnoszących się do wskazanego zagrożenia, bez obawy, iż działanie aprobowane z perspektywy walki z pandemią, wiązałoby się z niekorzystnymi następstwami natury fiskalnej. Znamionuje to, że ustawodawca może skutecznie wykorzystywać właściwości stymulacyjnej funkcji opodatkowania, czyniąc z założenia tymczasowych regulacji podatkowych, narzędzie nakłonienia adresatów do realizacji pożądanego społecznie kierunku działań.

4. Odliczenie wydatków poniesionych w 2018 roku na sprzęt i usługi przy wdrażaniu e-recepty

Zaprezentowane dotychczas preferencje stanowią grupę zachęt skierowanych względem podatników, skłaniając ich do zastosowania innowacyjnych rozwiązań w ramach prowadzonej działalności, które będąc oparte na pracach badawczo-rozwojowych, mają zorientować jego aktywność na poszukiwanie niestandardowych koncepcji, umożliwiających wzmocnienie pozycji rynkowej, jak również promocję polskiej myśli naukowej. Rozwiązaniem o zbliżonym charakterze, wspierającym wyselekcjonowaną grupę podatników, w związku z wdrożeniem koniecznych modernizacji, ale niewymagającym

podjęcia czynności z zakresu prac badawczych lub rozwojowych, jest preferencja podatkowa, wynikająca z art. 38e PDOPrU⁴³⁵ (odpowiednio art. 52j PDOFizU), adresowana względem podatników, prowadzących aptekę ogólnodostępną, ewentualnie punkt apteczny⁴³⁶, umożliwiającą odliczenie od dochodu, poniesionych wyłącznie w 2018 r., wydatków na nabycie towarów lub usług, w tym środków trwałych, czy wartości niematerialnych i prawnych, umożliwiających podłączenie do Elektronicznej Platformy Gromadzenia, Analizy i Udostępnienia Zasobów Cyfrowych o Zdarzeniach Medycznych (Platformy P1)⁴³⁷. Zastosowane rozwiązanie służyć miało wsparciu, wymienionych podmiotów w terminowym wdrożeniu tzw. e-recept, ułatwiając inwestycje technologiczne, na przykład w komputery czy oprogramowanie niezbędne przy wprowadzeniu rozwiązań prawno-organizacyjnych, narzuconych przez ustawodawcę. Z uwagi na wysokie koszty wspomnianej operacji, zdecydowano się zastosować rozwiązanie ekstraordynaryjne, w postaci preferencji podatkowej, na mocy której możliwym stało się odliczenie równowartości poniesionych wydatków na nabycie towarów lub usług umożliwiających podłączenie apteki ogólnodostępnej lub punktu aptecznego do Platformy P1 bez jednoczesnego pozbawiania prawa do zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Podatnik, prowadzący wspomnianą działalność, może odnieść „podwójną” korzyść, ujmując wydatki na technologie w kosztach uzyskania przychodów, a także stosując odliczenie wspomnianych wydatków od dochodu. Według art. 38e PDOPrU, odliczeniu podlegają wydatki, niezwrócone w jakiegokolwiek formie, do wysokości stanowiącej iloczyn kwoty 3500 zł oraz liczby stanowisk (stanowisko obsługi podłączone do Platformy P1, dające możliwość elektronicznego otaksowania recept⁴³⁸) w aptece ogólnodostępnej albo punkcie aptecznym, z zastrzeżeniem, iż liczba wziętych pod uwagę stanowisk nie może przekroczyć czterech⁴³⁹. Natomiast, gdy podatnik poniósł wydatki na modernizację więcej niż jednej apteki czy punktu aptecznego, odli-

⁴³⁵ Dodany na mocy art. 2 ustawy z 6.12.2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z e-skierowaniem oraz listami oczekujących na udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 2429 ze zm.).

⁴³⁶ W rozumieniu PrFarm.

⁴³⁷ Art. 7 ust. 1 ustawy z 28.4.2011 r. o systemie informacji w ochronie zdrowia (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 208 ze zm.).

⁴³⁸ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Lex/el. 2019, kom. do art. 24d.

⁴³⁹ Art. 38e ust. 3 PDOPrU.

czeniu podlega suma wydatków liczonych osobno dla każdej z nich (ale również nie więcej niż czterech)⁴⁴⁰.

Przedstawione rozwiązanie, służące przygotowaniu tej grupy podmiotów do realizacji wyzwania, odnoszącego się do wdrożenia rozwiązań mających unowocześnić wskazany aspekt działalności związanej z ochroną zdrowia miało charakter wyjątkowy, chociażby z uwagi na fakt, iż prawodawca musiał opracować *ad hoc* rozwiązanie w sferze fiskalnej. Dowodzi to, że warunkiem skutecznej realizacji zadań, składających się na politykę ochrony zdrowia, jest sięgnięcie do wspierających je mechanizmów polityki podatkowej. Należy skonstatować, że doniosłe znaczenie społeczne ochrony zdrowia jest czynnikiem uzasadniającym, iż z punktu widzenia fiskalnego, korzystniejszym rozwiązaniem jest incydentalne ograniczenie potencjalnych wpływów budżetowych, niż zaakceptowanie następstw społecznych, a w konsekwencji podatkowych, braku dostępności nowoczesnych rozwiązań, wspierających skuteczną realizację działań składających się na ochronę zdrowia. Z drugiej strony ekstrapolacyjność, mająca wąskie zastosowanie preferencji dowodzi, iż ustawodawca nie dostrzega konieczności posługiwania się rozwiązaniami, które wspierałyby samą tylko modernizację podmiotów prowadzących działalność w zakresie ochrony zdrowia, bez zawarcia w niej elementu innowacyjności.

Rozwiązania prawno-podatkowe, będące przedmiotem analizy w ramach niniejszego podrozdziału, dowodzą słuszności piątej tezy, w myśl której wsparcie przez prawodawcę podatkowego, urzeczywistnienia założeń polityki zdrowotnej, wymusza dostrzeżenie potencjału нефiskalnych funkcji opodatkowania, umożliwiających odstępianie od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania, na rzecz metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, inicjując wystąpienie pożądaných zachowań adresatów przedmiotowych rozwiązań, w obszarach oddziałujących na kształt rynku usług medycznych.

§ 5. Wnioski

Podatki dochodowe, których charakter umożliwia dostosowanie zawartych rozwiązań do indywidualnych uwarunkowań adresatów, kreują sposobność wykorzystania przez prawodawcę instrumentów podatkowych dla wsparcia realizacji założeń polityki zdrowotnej, urzeczywistniając konstytucyjną war-

⁴⁴⁰ Art. 38e ust. 4 PDOPrU.

tość ochrony zdrowia. W obliczu szerokiego spektrum odbiorców, zawartych w nich regulacji (pacjentów, ich rodzin, podmiotów prowadzących działalność w zakresie ochrony zdrowia, itp.), wymusza to, aby rozwiązania funkcjonujące na płaszczyźnie poszczególnych ustaw podatkowych, tworzyły skoordynowany system działań, gwarantujących skuteczność realizacji zamiaru, wynikającego z art. 68 Konstytucji RP, zawierającego normy programowe, wskazujące na istnienie trwałych dążeń w tym zakresie. Wziąwszy pod uwagę, iż wskazana wartość konstytucyjna znajduje zastosowanie zasadniczo względem każdego, kto wymaga ochrony państwa z uwagi na uwarunkowania, odnoszące się do sfery zdrowotnej, w centrum zainteresowania powinien znajdować się pacjent. Sensytywny jej wymiar, w obliczu oddziaływania innych zasad konstytucyjnych, czyni koniecznym skorelowanie działań prawodawcy podatkowego z obowiązującymi założeniami polityki społecznej, stanowiąc reakcję na niedoskonałości systemu ochrony zdrowia, koncentrując się na selekcji najwłaściwszych rozwiązań w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Istotą regulacji prawno-podatkowych, odnoszących się do problemu ochrony zdrowia, jest przede wszystkim zapewnienie jej realizacji, względem wskazanych grup podatników, wyodrębnionych w oparciu o cechę relewantną, będącą konsekwencją stanu zdrowia, przed ryzykiem niedostatecznego zaspokojenia podstawowych potrzeb egzystencjalnych. Wskazane zadanie realizowane jest na płaszczyźnie polskiego ustawodawstwa podatkowego w sposób selektywny, gdyż korzystne fiskalnie rozwiązania, dedykowane są zasadniczo osobom niepełnosprawnym, ewentualnie sprawującym nad nimi opiekę, natomiast prawodawca wydaje się nie dostrzegać konieczności opracowania analogicznych regulacji w stosunku do innych grup chorych, wskazanych w art. 68 Konstytucji RP lub ponoszących stałe koszty leczenia, wynikające z chorób przewlekłych, stając w kontrze względem wytycznych, wynikających z zasady sprawiedliwości podatkowej czy zdolności płatniczej. Pod tym względem właściwym wydaje się wprowadzenie rozwiązań, które nawiązując do regulacji niemieckich oraz włoskich, rozszerzałyby ich zakres również o inne kategorie osób, wyodrębnione przez wzgląd na czynniki odnoszące się do stanu zdrowia. Aksjologiczna warstwa ustawy zasadniczej uzasadnia jednak egalitarny charakter rozwiązań, dotyczących przedmiotowego obszaru, czego przejawem jest odejście od stosowania preferencji, których beneficjentami są osoby korzystające ze świadczeń zdrowotnych o charakterze komercyjnym, gdyż w odróżnieniu od rozwiązań funkcjonujących w niektórych państwach UE, krajowy system opodatkowania ochrony zdrowia ma charakter wyrównawczy, służący względ-nemu zbliżeniu sytuacji jego adresatów względem pozostałych podatników.

Szczególny wymiar omawianych rozwiązań sprawia, że powinny być zorientowane na oddziaływanie długoterminowe, kształtujące w sposób permanentny realizację zadań z zakresu ochrony zdrowia, co wymusza zachowanie spójności między nimi, a regulacjami ekstraordynaryjnymi (np. związanymi z przeciwdziałaniem skutkom pandemii COVID-19), które mając wymiar tymczasowy, muszą stanowić konsekwencję standardowych działań, podejmowanych przez prawodawcę podatkowego z uwagi na wspólną podstawę aksjologiczną wynikającą z art. 68 Konstytucji RP.

W sytuacji, w której polityka podatkowa wobec omawianego obszaru pełni rolę polityki narzędziowej w stosunku do polityki zdrowotnej, kształt regulacji prawno-podatkowych stanowi odpowiedź na charakter relacji, zachodzących między publicznym, a prywatnym systemem ochrony zdrowia, dążąc do takiego oddziaływania na wskazaną sferę, aby wykorzystując instrumenty podatkowe, uczynić z niej efektywne uzupełnienie realizacji postulatów, wynikających z ustawy zasadniczej. W konsekwencji, skuteczność urzeczywistnienia analizowanej wartości konstytucyjnej, implikuje konieczność selektywnego stosowania preferencji fiskalnej względem podmiotów, świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia, ponieważ działalność w analizowanym obszarze, traktowana jest z perspektywy podatkowej, jak inne formy aktywności gospodarczej. Odpowiednie posłużenie się metodami parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, umożliwia wykorzystanie właściwości niefiskalnych funkcji opodatkowania, celem skuteczniejszego wpływania na kształt rynku usług medycznych przez promowanie zjawisk, korzystnych z perspektywy określonych grup pacjentów czy stymulujących w kierunku podejmowania działań, pozytywnie wpływających na jakość świadczonych usług, na przykład badawczo-rozwojowej.

Rozdział III. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkami pośrednimi

§ 1. Wprowadzenie

Podatki pośrednie tworzą kategorię danin, których ekonomiczny ciężar nie zostaje poniesiony przez podmioty będące formalnymi podatnikami, ale przez wzgląd na zjawisko przerzucalności opodatkowania oddziałują na cenę płaconą przez nabywców określonych dóbr oraz usług, wpływając na kształt konsumpcji. Przedstawiona właściwość stanowi zachętę do posłużenia się presją podatkową jako narzędziem zmiany zachowań podmiotów partycypujących w życiu gospodarczym, a zastosowane instrumenty muszą korespondować z założeniami ogólnospołecznymi, wynikającymi z podstawowych wartości konstytucyjnych, ujawniających wyjątkowe oblicze w odniesieniu do zagadnień związanych z obszarem ochrony zdrowia, w kontekście których polityka podatkowa pełni rolę narzędziową, względem założeń polityki zdrowotnej, implikując konieczność przyjęcia środków adekwatnych w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej. W przypadku obowiązujących w Polsce podatków pośrednich, niezależność ustawodawcy w przedmiocie konstrukcji przyjętych rozwiązań ulega istotnej redukcji z uwagi na zjawisko harmonizacji, na poziomie unijnym, danin wyodrębnionych przez wzgląd na sposób pobierania, a zatem działalność prawodawcy nie koncentruje się tylko na dostosowaniu treści ustaw podatkowych do specyfiki krajowego rynku usług medycznych, ale także celów wyznaczonych przez dyrektywy, regulujące te zagadnienia. Wskazana prawidłowość nie oznacza, iż dążenia wyrażone na gruncie prawa unijnego, transponowane do krajowego porządku prawnego, stać będą w sprzeczności w relacji do założeń, wynikających z konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia. System podatkowy, pozostając emanacją ustroju politycznego oraz społeczno-gospodarczego, wobec treści art. 168 Traktatu o funkcjonowaniu

Unii Europejskiej¹, wskazującego, że aktywność w przedmiotowym zakresie na poziomie wspólnoty powinna uzupełniać polityki krajowe, wyznacza standard działań w omawianym obszarze, oddziałując również na zagadnienia podatkowe, których treść musi uwzględniać interes publiczny. Wobec zbliżonego modelu funkcjonowania systemu ochrony zdrowia w krajach członkowskich, opartego na dominującym znaczeniu sektora publicznego, uzupełnianego działalnością podmiotów prywatnych, warunkuje zbieżność tych celów.

Rozwiązania odnoszące się do problematyki ochrony zdrowia, obecne na płaszczyźnie ustaw regulujących opodatkowanie podatkami pośrednimi, oparte są na unormowaniach ujawniających wymiar stymulacyjny, motywujący do realizacji działań апробовanych przez prawodawcę, co dostrzegalne jest w przypadku podatku od towarów i usług. Ustawodawca, konstruując zachęty do podejmowania określonego rodzaju aktywności, adresowane podmiotom wykonującym wskazaną działalność, uzupełnia je o komplementarne rozwiązania, zmniejszające ostateczną cenę poszczególnych świadczeń, czyniąc dostępnejszymi dla pacjentów, korzystających z publicznego systemu ochrony zdrowia, jak również nabywających je na własny koszt. Wpisuje się to w działania, odnoszące się do wskazanej kategorii ciężarów fiskalnych, we wzorzec środków interwencjonizmu państwowego, określane mianem „woluntarystycznej polityki zachęt podatkowych”². Obszar działań uzupełniony zostaje o rozwiązania, przyjmujące kierunek ograniczający, obecne na przykład w podatku akcyzowym, zorientowane na zmniejszenie zainteresowania określonymi rodzajami towarów, których właściwości ujemnie wpływają na zdrowie. Przedstawione działania tworzą konstrukcję regulacji podatkowych, zmierzającą do urzeczywistnienia założeń wynikających ze spójnych podstaw aksjologicznych, opartych na konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, uzupełnionej kontekstem rozwiązań, wypracowanych w ramach prawa unijnego, których interpretacja wyznaczona zostaje założeniami, odczytywanymi przez pryzmat umiejscowienia przedstawionych regulacji w całokształcie działań, odnoszących się do problematyki zastosowania prawa podatkowego dla wsparcia zadań z zakresu ochrony zdrowia.

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 25.3.1957 r. (t.j. Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.).

² M. Bouvier, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000, s. 178–179.

Na wstępie przedstawione zostaną uwarunkowania opodatkowania podatkiem od towarów i usług w kontekście urzeczywistniania celów z zakresu ochrony zdrowia. Działania prawodawcy wyznaczone są treścią regulacji unijnych, poruszających przedmiotowe zagadnienie, ale właściwe odczytanie ich znaczenia, wymaga kontekstowego odwołania do założeń, adresowanych wobec prawa podatkowego, wyrażonych na gruncie prawa krajowego.

Następnie zbadane zostaną rozwiązania obejmujące problematykę opodatkowania ochrony zdrowia przedmiotową daniną, lecz przez wzgląd na kontekst tematyczny rozprawy, analiza skoncentruje się na kwestiach, dotyczących preferencji, zlokalizowanych w art. 43 VATU. Z uwagi na konieczność zapewnienia przejrzystości wyводу, oddzielnie zostaną omówione zagadnienia, dotyczące strony przedmiotowej zwolnienia, a wnioski uzupełnione zostaną o kontekst uwarunkowań, odnoszących się do strony podmiotowej, wyznaczających wspólnie płaszczyznę regulacji.

W ostatniej części rozważania obejmą komplementarne względem celów z zakresu ochrony zdrowia, rozwiązania prawno-podatkowe, wspierające realizację standardów, wyznaczonych na gruncie podatku od towarów i usług, obecne w pozostałych daninach, wyróżnionych z uwagi na sposób pobierania (np. podatku akcyzowego), których istota koncentruje się wokół osiągnięcia określonych celów społecznych, mających wpływ na sposób funkcjonowania systemu ochrony zdrowia w Polsce.

§ 2. Opodatkowanie ochrony zdrowia podatkiem od towarów i usług

I. Uwagi ogólne

Polityka podatkowa, ukierunkowana na wypracowanie założeń wyznaczonych w obszarze ochrony zdrowia, przyjmuje postać polityki narzędziowej, komprymując swoje autonomiczne dążenia, na rzecz dostosowania rozwiązań fiskalnych, do charakterystyki długookresowych celów, osiągalnych w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej. W piśmiennictwie wskazuje się, że fundamentem przedstawionej relacji jest niesprzeczność dążeń tkwiąca w oparciu o wspólne założenia aksjologiczne³. Spójność treści regulacji z za-

³ E. Ruśkowski, *Publiczna polityka finansowa*, s. 154.

kresu prawa podatkowego z koncepcjami polityki społecznej, w kontekście podatków pośrednich, może budzić uzasadnione wątpliwości, ponieważ kształt rozwiązań, obowiązujących na gruncie na przykład podatku od towarów i usług nie wynika z ustaleń polskiego prawodawcy, ale stanowi implementację postanowień, wypracowanych na płaszczyźnie prawa unijnego, nieuwzględniających odmienności krajowego rynku usług medycznych. Przynależność do Unii Europejskiej związana jest ze zobowiązaniem państwa członkowskiego do przyjęcia jej dorobku prawnego, na który składa się nie tylko prawo unijne (fr. *acquis communautaire*), ale także zasady wykładni, zwyczaje czy orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE; dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości – ETS)⁴. Konsekwencję wspomnianego założenia stanowi uznanie, że stosownie do art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP, prawo to tworzy zasadniczy komponent, obowiązującego w Polsce porządku prawnego, znajdując bezpośrednie zastosowanie, natomiast w sytuacji kolizji z ustawami krajowymi, otrzymuje pierwszeństwo względem nich (zasada pierwszeństwa)⁵. W piśmiennictwie wskazuje się, iż symptomatycznym przymiotem prawa unijnego jest zmajoryzowanie przez kategorie ekonomiczne, gospodarcze czy finansowe, implikujące powinność rozstrzygania kwestii prawnych, przez pryzmat wymienionych aspektów, ogniskując związaniem wykładni językowej z celowością⁶. Wspomniana prawidłowość znajduje uzasadnienie w uwarunkowaniu, iż zasadniczym dążeniem integracji europejskiej jest stworzenie wspólnego rynku biorącego za podstawę obligatoryjność zagwarantowania swobód przepływu osób, towarów, usług, jak również kapitału między państwami członkowskimi, przez wzgląd na okoliczność, że ekonomicznym przeznaczeniem omawianego procesu jest zniesienie administracyjnych ograniczeń w obrocie gospodarczym, gwarantujące rozwój poszczególnych podmiotów w warunkach wolnej konkurencji. Docelowo służy to urzeczywistnieniu dalszych, politycznych oraz społecznych celów integracji⁷, wywierając wpływ w perspektywie standardów opodatkowania podatkiem od towarów i usług, także działalności odnoszącej się do obszaru ochrony zdrowia, oddziałując na podmioty realizujące świadczenia medyczne, jak również korzystające z efektów ich aktywności.

⁴ S. Biernat, Prawo Unii Europejskiej a prawo państw członkowskich, w: J. Barcz (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2006, s. 250–259.

⁵ Wyr. TK z 16.11.2011 r., SK 45/09, OTK-A 2011, Nr 9, poz. 97.

⁶ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 215.

⁷ R. Namysłowski, K. Sachs, J. Jędraszczyk, w: R. Namysłowski, K. Sachs (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, Lex/el. 2008, kom. do art. 1.

II. Znaczenie Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. dla opodatkowania ochrony zdrowia podatkiem od towarów i usług

Kluczowe elementy konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług, będącego państwowym podatkiem pośrednim, stanowią następstwo implementacji postanowień Dyrektywy. W literaturze wskazuje się, że zasadnicze właściwości podatku, czyli powszechność opodatkowania (uznanie podatnikiem każdego, dokonującego transakcji związanej z działalnością gospodarczą⁸), konieczność zastosowania podatku od towarów i usług na każdym etapie obrotu gospodarczego (wielofazowość, sprowadzająca się do doliczenia do wartości danego towaru lub usługi, na każdym etapie obrotu, tzw. podatku niezależnego, skończywszy na dostawie dokonanej na rzecz finalnego odbiorcy, którym jest konsument⁹) czy faktyczne opodatkowanie konsumpcji, kreujące jego neutralny charakter (koncepcja, iż podatek nie powinien obciążać podatników¹⁰), znajdują wyraz w art. 1 przywołanego aktu normatywnego. Odstąpienie od realizacji wymienionych zasad, które mogłoby nastąpić jako wypadkowa wyłączenia z opodatkowania określonych transakcji, relatywnie objęcia ich zwolnieniem, ogniskowałoby zniweczeniem celu w postaci opodatkowania jedynie ostatecznej konsumpcji towarów czy usług, a zatem zastosowanie przywołanych preferencji fiskalnych zostało zawężone regułami Dyrektywy do zdarzeń enumeratywnie wymienionych w przepisach tytułu IX, którego treścią są zwolnienia z podatku od wartości dodanej¹¹. Przedstawione rozwiązanie znajduje zastosowanie także w perspektywie opodatkowania ochrony zdrowia, gdzie z uwagi na dostrzeżenie cenotwórczego charakteru daniny, mającego wyraz w oddziaływaniu na zmiany w strukturze popytu, jak również ujemnych następstw społecznych i gospodarczych, w postaci regresu konstrukcji dochodów ludności¹², mimo przesłanki stanowienia efektywnego fiskalnie źródła dochodów budżetowych, zdecydowano się objąć preferencją podatkową, wskazany zakres zdarzeń. Badanie rozwiązań, odnoszących się do zagadnie-

⁸ R. Namysłowski, D. Pokrop, *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 56–64.

⁹ K. Zasiewska, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2013, s. 13.

¹⁰ *Ibidem*, s. 14–15.

¹¹ R. Namysłowski, K. Sachs, J. Jędrzyczek, w: R. Namysłowski, K. Sachs (red.), *Dyrektywa VAT*, 2008, kom. do art. 1.

¹² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo*, s. 655.

nia opodatkowania ochrony zdrowia, przedmiotowym ciężarem podatkowym, wymaga uwzględnienia stanowiska Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS¹³), który w wyroku z dnia 3.7.1997 r.w sprawie *Komisja przeciwko Francji*¹⁴ stwierdził iż wyznaczone przepisami unijnymi preferencje fiskalne w obszarze opodatkowania omawianą daniną, przedstawiają zamknięty katalog zdarzeń, pozbawiając państwa członkowskie ewentualności kreowania odmiennych rozwiązań, nieznajdujących umocowania w treści aktu normatywnego, regulującego przedmiotową materię¹⁵. Zagwarantowanie realizacji omawianego prawa, zgodnie z dominującą w państwach członkowskich koncepcją aktywnego uczestnictwa władzy publicznej w zabezpieczeniu obywateli przez podstawowymi ryzykami życiowymi¹⁶, poddaje w wątpliwość skuteczność posłużenia się przez prawodawcę, w celu urzeczywistnienia przyjętych założeń, instrumentami podatkowymi, których charakter został definitywnie wyznaczony treścią Dyrektywy. Zsynchronizowanie rozwiązań natury prawnej, z ulegającymi permanentnym zmianom wymogami rzeczywistości, gdzie system podatkowy jako emanacja zjawisk społeczno-gospodarczych, zależy od czynników zewnętrznych¹⁷, powinien korelować z założeniami ogólnospołecznymi, znajdującymi wyraz w wartościach konstytucyjnych, sprzężonych ze specyfiką systemu ochrony zdrowia poszczególnych państw, wykazujących w sposób oczywisty odmienności.

Powyższa obserwacja prowadzi do wniosku, że wykorzystanie funkcji systemu podatkowego, w kontekście realizacji założeń, związanych z urzeczywistnieniem konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wymaga uwzględnienia, iż wykazują one odmienności w zależności od punktu odniesienia, względem którego będą analizowane. Teoretycznie tożsama funkcja podatku, może mieć

¹³ W pracy stosowane będzie nazewnictwo obowiązujące w czasie, gdy zapadały cytowane wyroki, a zatem w odniesieniu do orzeczeń sprzed wejścia w życie Traktatu z Lizbony, zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, używana będzie wyłącznie nazwa „Europejski Trybunał Sprawiedliwości” i „ETS”. Obecnie zreorganizowane instytucje sądownicze Unii Europejskiej, funkcjonują pod nazwą Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

¹⁴ Wyrok ETS z 3.7.1997 r., C-60/96, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*, Zb. Orz. 1997 poz. I-03827.

¹⁵ A. Rzeźcki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, *Monitor Podatkowy* 2025, Nr 4, s. 32.

¹⁶ P. Załęski, *Globalny system*, s. 305–310.

¹⁷ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, s. 56.

zróżnicowany charakter, cel oraz skutek ze względu na okoliczność czy jest rozpatrywana z perspektywy Unii Europejskiej, czy państwa członkowskiego. Konsekwencją przyjętej tezy jest stwierdzenie, iż rozwiązania prawno-podatkowe, konstruujące określoną daninę, mogą równolegle kłaść odmienny nacisk na urzeczywistnienie poszczególnych zamiarów. W literaturze podkreśla się, że w odniesieniu do podatków pośrednich, należy mówić o funkcji harmonizacyjnej prawa podatkowego, sprowadzającej się do zagwarantowania prawidłowego, niezakłóconego funkcjonowania wspólnego rynku, a także realizacji celów UE¹⁸, podczas gdy regulacje krajowe, dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług, stanowią konsekwencję implementacji Dyrektywy, odgrywają rolę narzędzia urzeczywistnienia odmiennych zadań w wymiarze fiskalnym oraz nefiskalnym. Z perspektywy unijnej priorytetem jest posłużenie się mechanizmami harmonizacji, jako zasadniczym instrumentem komponującym wspólny rynek, którego ustanowienie wymaga ujednolicenia podstawy analizowanej daniny, aby brak administracyjnych przeszkód, krępujących rozwój podmiotów gospodarczych, stanowił faktor determinujący realizację politycznych i społecznych celów integracji, natomiast odmienności kryteriów opodatkowania, między poszczególnymi państwami, nie wpływały na decyzje podmiotów gospodarczych, nadając cechy odpowiadające rynkowi wewnętrznemu¹⁹. Proces ten dostrzegalny jest w odniesieniu do rozwiązań prawnych w sferze podatkowej, gdzie zaobserwować należy zjawisko harmonizacji, rozumiane jako koordynację polityki podatkowej poszczególnych krajów, stanowiącą proces podporządkowany urzeczywistnieniu koncepcji wspólnego rynku, wymagający dla swojej realizacji, zagwarantowania równych praw ogółowi uczestników. *L. Oręziak* interpretuje harmonizację jako cykl działań, zorientowanych na konwergencję systemów podatkowych, celem ograniczenia oddziaływania determinant podatkowych na przepływ towarów, usług, czynników produkcji w obrębie państw tworzących jednolity rynek²⁰. *S. Owsiak* podkreśla, że jej istoty nie należy utożsamiać z pełnym zneutralizowaniem wpływu danin na procesy integracyjne, gdyż nie mogą one nastąpić w sposób całkowity, w relacji do decyzji podmiotów gospodarczych. Wiązać powinny się z redukcją ujemnego wpływu, pozbawionego spójności, sposobu opodatkowania, stanowiącego następstwo, charakterystycznych dla danego państwa,

¹⁸ *I. Andrzejewska-Czernek*, Wykładnia prawa podatkowego, s. 28

¹⁹ *R. Namysłowski, K. Sachs, J. Jędruszczak*, w: *R. Namysłowski, K. Sachs* (red.), Dyrektywa VAT, 2008, kom. do art. 1.

²⁰ *L. Oręziak*, Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej, implikacje dla Polski, Warszawa 2007, s. 141–143.

czynników wyznaczających jego potrzeby finansowe, związane immanentnie, chociażby z uwarunkowaniami historycznymi, kulturowymi, systemem wartości, czy realizowanymi programami społecznymi²¹. Uwzględniając fakt, iż podatek stanowi istotne narzędzie, za pomocą którego państwo wciela w życie określone założenia polityki społecznej²², a unormowania prawne wykazywać mogą „substytucyjny” charakter, między innymi względem, podlegających ograniczeniom na gruncie prawa unijnego, działaniom zaliczanym do pomocy publicznej²³, utrudnia to harmonizację w odniesieniu do podatków bezpośrednich, w kontekście których dostrzegalny jest opór państw członkowskich, wobec perspektywyyfikowania rozwiązań prawnych. W warunkach funkcjonowania wspólnego rynku wewnętrznego, występowanie dywergencji między systemami podatkowymi poszczególnych państw, wywoływać może skutek w postaci oddziaływania decyzji podejmowanych przez jedno z nich, na pozostałe²⁴. Urzeczywistnienie celu, jakim jest zagwarantowanie niezakłóconego funkcjonowania jednolitego rynku, implikuje konieczność skoordynowania prawodawstw w odniesieniu przynajmniej do podatków pośrednich (wśród których wyróżnić należy podatek od towarów i usług), co znajduje podstawę w art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, traktującym o nieodzowności uchwalenia przepisów dotyczących harmonizacji ustawodawstw, odnoszących się do podatków pośrednich w obszarze, w jakim stanowią czynnik konieczny z perspektywy wskazanego dążenia.

W literaturze obecny jest pogląd, iż relewantną przyczyną harmonizacji zwolnień w ramach przedmiotowej daniny, jest jednocześnie potrzeba ustanowienia analogicznej podstawy składki poszczególnych państw do budżetu UE, która określana jest, nie w relacji do faktycznych wpływów z ciężarów fiskalnych, ale podstawy naliczenia podatku, determinując konieczność skrupulatnego wyznaczenia zakresu daniny, jak również uzgodnienia zestawienia preferencji, oddziałujących na redukcję podstawy obliczenia składki do bu-

²¹ S. Owsiak, Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej, Kraków 2009, s. 130–131, http://www.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf (dostęp: 11.1.2026 r.)

²² P.B. Sørensen, Company Tax Reform in the European Union, International Tax and Public Finance 2004, Nr 11, s. 106.

²³ S. Owsiak, Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej, Kraków 2009, s. 152, http://www.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf (dostęp: 11.1.2026 r.)

²⁴ B. Makowicz, Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej, Studia Europejskie 2004, Nr 2, s. 92.

dżetu unijnego²⁵. W kontekście opodatkowania ochrony zdrowia, regulacje unijne opierają się na odstępstwie od charakterystycznej dla przedmiotowej daniny, powszechności opodatkowania, wprowadzając zwolnienia stanowiące samodzielne pojęcia prawa unijnego, wymagające odczytywania przez pryzmat wspólnego systemu opodatkowania, ustanowionego przez Dyrektywę²⁶. Orzecznictwo podkreśla, że niedopuszczalnym byłoby kreowanie na mocy jednostronnej decyzji państwa członkowskiego, nieprzewidzianych nią preferencji²⁷. A. Bartosiewicz wyjaśnia, że postulat harmonizacji podatków pośrednich, wymaga unitarnego zakresu zwolnień podatkowych²⁸, a obligatoryjny charakter rozwiązań przewidzianych prawem unijnym, nakazuje transponować je do krajowego porządku prawnego, zapewniając zachowanie zbieżności w perspektywie celów, a także braku sprzeczności o charakterze deontycznym²⁹, gdyż podlegają one wykładni ścisłej, gdzie autonomiczność pojęć prawa unijnego zakłada jednolitość stosowania, zapobiegającą rozbieżnościom w poszczególnych państwach członkowskich³⁰.

Wyekspozowane czynniki obrazują, iż z perspektywy unijnej zasadniczym punktem odniesienia, względem oceny rozwiązań obejmujących sposób opodatkowania aktywności związanej z ochroną zdrowia, jest emanacja na gruncie założeń, nieodnoszących się wprost do zabezpieczenia realizacji tej szczególnej wartości. Analizując treść preambuły, zawierającej umocowania, motywy, jak również formułę prawodawczą dla części normatywnej Dyrektywy, nie sposób zidentyfikować bezpośrednich odniesień do zagadnienia ochrony zdrowia, mimo wyraźnie zaakcentowanych nawiązań do innych czynności, realizowanych w interesie publicznym. Sprowadza się ona do wskazania ogólnych dążeń, związanych ze zjawiskiem harmonizacji, na przykład eliminację czynników zakłócających warunki konkurencji na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym

²⁵ R. Namysłowski, K. Sachs, G. Mularczyk, w: R. Namysłowski, K. Sachs (red.), Dyrektywa VAT. Komentarz, Lex/el. 2008, kom. do art. 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137.

²⁶ D. Dominik-Ogińska, Przepisy dyrektywy 2006/112/WE dotyczące opieki medycznej, w: B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 311.

²⁷ Wyr. ETS z 21.2.1989 r., C-203/87, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włosa*, Zb. Orz. 1989 r., s. 00371.

²⁸ A. Bartosiewicz, Efektywność prawa wspólnotowego na przykładzie VAT, Warszawa 2009, s. 336–338.

²⁹ A. Gomulowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 214.

³⁰ Wyr. ETS z 28.6.2007 r., C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust PLC i The Association of Investment Trust Companies v. The Commissioners of HM Revenue and Customs*, Zb. Orz. 2007, s. I-5517.

(pkt 4 preambuły Dyrektywy), czy konieczność stopniowego wprowadzania zmian, z uwagi na wywoływanie doniosłych skutków w dziedzinie budżetowej, gospodarczej i społecznej (pkt 6 preambuły Dyrektywy). Fakt ten nie oznacza zupełnego *désintéressement* prawodawcy unijnego kwestią ochrony zdrowia, lecz świadczy o podporządkowaniu sposobu opodatkowania analizowanego obszaru aktywności, innym celom. W piśmiennictwie obecny jest pogląd, iż dokonując wykładni rzeczonych przepisów, nieodzownym jest ustosunkowanie do kontekstu użycia danej normy, celu jej sformułowania czy genezy Dyrektywy, zawartej w preambule³¹. A. Kalisz podkreśla konieczność ustalenia wymowy normy prawnej w odwołaniu do skutków, wywołanych lub wyczekiwanym w konkretnym systemie prawnym³². Grupa preferencji, obejmująca określone aktywności w zakresie ochrony zdrowia, zaliczana jest do zwolnień, odnoszących się do czynności wykonywanych w interesie publicznym, w kontekście których przesłanką zastosowania zwolnienia, pozostaje okoliczność, że stanowią one realizację zadań ciążących na państwie względem obywateli, co w związku z potrzebą zapewnienia ich dostępności, implikuje odstępianie od opodatkowania wartości dodanej, występującej w ramach wskazanej działalności³³. Zorientowanie poszczególnych państw członkowskich na zapewnienie powszechnego dostępu do świadczeń z zakresu ochrony zdrowia, ale również dominującego udziału publicznego sektora usług medycznych, nakłada odpowiedzialność za organizację oraz finansowanie działań, związanych z tym obszarem. Wobec okoliczności, iż zwolnienia w systemie podatku od wartości dodanej, zawarte w tytule IX, w odróżnieniu od preferencji obecnych, między innymi w systemie podatku dochodowego, nie służą *stricte* zmniejszeniu obciążeń fiskalnych podatnika, ale z uwagi na fakt, że adresat, który z nich korzysta, zostaje pozbawiony prawa do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług niezbędnych dla wykonania czynności zwolnionych, ponosi on faktyczny ciężar daniny. Mechanizm ten opiera się na koncepcji, w myśl której prawo do zmniejszenia podatku należnego o naliczony, przysługuje w całości w stosunku do podatku naliczonego, związanego tylko ze sprzedażą opodatkowaną³⁴, a zatem rozwiązanie wypracowane na gruncie prawa unijnego, transponowane do ustawodawstw krajowych, wy-

³¹ M. Szuniewicz, Interpretacja prawa wspólnotowego – metody i moc wiążąca wykładni ETS, *Studia Prawnicze* 2006, Nr 2, s. 43.

³² A. Kalisz, Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego, Warszawa 2016, s. 167–171.

³³ R. Namysłowski, K. Sachs, G. Mularczyk, w: R. Namysłowski, K. Sachs (red), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Lex/el. 2008, kom. do art. 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137.

³⁴ *Ibidem*.

wiera wpływ na funkcjonowanie podmiotów, realizujących zadania w sferze ochrony zdrowia, pośrednio oddziałując także na finanse publiczne. Wziąwszy pod uwagę, że zwolnienia z daniny, określone w Dyrektywie, mają własną, nadaną przez prawo unijne definicję, zgodnie z doktryną *effet utile* (fr. zasada efektywności), rozumienie wskazanych pojęć, przez wzgląd na obowiązek odpowiedniej wykładni i stosowania prawa wewnętrznego, będącego konsekwencją wykonania Dyrektywy³⁵, nakazuje w tym przypadku interpretować je jako odstępstwo od ogólnej zasady, w myśl której podatek znajduje zastosowanie względem wszystkich aktywności podatnika³⁶. Zatem nie występuje tu przestrzeń służąca wyemancypowaniu ustawodawcy krajowego w kierunku rozwiązań, adekwatnych względem specyfiki własnego rynku usług medycznych, chociażby stawki 0%, oznaczającej brak opodatkowania (ciężaru fiskalnego), przy uznaniu transakcji za sprzedaż opodatkowaną, związaną z prawem do odliczenia podatku naliczonego w związku z zakupem, odnoszących się względem niego, towarów i usług³⁷. Przedstawiona prawidłowość argumentuje zasadność szóstej tezy, w myśl której tożsame rozwiązania prawno-podatkowe, zmierzające do urzeczywistnienia konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wykazują odmienności w zależności od punktu odniesienia, względem którego będą analizowane, a rozwiązania natury fiskalnej, wykazywać mogą różnicowany charakter, cel oraz skutek, przez wzgląd na przyjętą perspektywę danego rodzaju związku publicznoprawnego. Należy skonstatować, że regulacje prawne, traktujące o sposobie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, stanowią wyraz transpozycji do krajowego systemu prawnego, rozwiązań wypracowanych na gruncie prawa unijnego, stanowiąc będą czynnik oddziałujący na funkcjonowanie systemu opieki zdrowotnej w aspekcie finansowym. Odpowiedzialność w tym zakresie spoczywać będzie na poszczególnych państwach członkowskich, gdyż sposób uregulowania preferencji fiskalnych, odnoszący się do zadań publicznych, zawierając rozwiązania służące wsparciu realizacji wskazanej wartości, przedkłada skuteczność urzeczywistnienia skutków harmonizacyjnej funkcji opodatkowania, nad możliwość efektywniejszego zabezpieczenia realizacji czynności w sferze ochrony zdrowia, w perspektywie finansowej.

³⁵ J. Czerwiński, P. Suchocki, Treść preambuły nie jest prawem, Rzeczpospolita, 5.9.2012 r., <https://www.archiwum.rp.pl/arttykul/1163457-Tresc-preambuly-nie-jest-prawem.html> (dostęp: 14.1.2026 r.).

³⁶ D. Dominik-Ogińska, Przepisy dyrektywy, s. 312–313.

³⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 655.

III. Strona przedmiotowa zwolnienia dotyczącego ochrony zdrowia z podatku od towarów i usług

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z orzecnictwem trybunalskim, przywołanym we wcześniejszej części rozprawy, art. 68 Konstytucji RP przedstawia nakaz podejmowania przez władze publiczne działań adekwatnych dla realizacji prawa stanowiącego jego treść³⁸. Poza bezpośrednim finansowaniem ochrony zdrowia przez państwo, koniecznym jest kreowanie rozwiązań, redukujących trudności w dostępie do świadczeń z zakresu opieki zdrowotnej. Zastosowana przez prawodawcę technika opodatkowania ochrony zdrowia podatkiem od towarów i usług, zorientowana jest zasadniczo na wykorzystanie przymiotów fakultatywnego elementu konstrukcji prawnej daniny, w postaci zwolnień podatkowych jako segmentu odwołującego się do kwalitatywnych komponentów ciężaru fiskalnego, traktujących jakoś jako kategorię opisu zjawisk, gdzie wobec analizowanego obszaru aktywności, następuje całkowite wyłączenie z zakresu opodatkowania, wyodrębnionej kategorii sytuacji faktycznych i prawnych. Ma to na celu zapobieżenie niepożądanym następstwom w postaci zredukowania możliwości oddziaływania ustawodawcy na sferę społeczno-gospodarczą, jak również objęcia preferencją zbyt szerokiego zakresu przedmiotowego lub podmiotowego, co mogłoby prowadzić do zdeformowania elementów kwalitatywnych podatku³⁹.

Rozpatrywane zwolnienie przyjmuje wymiar podmiotowo-przedmiotowy, przez wzgląd na fakt, iż możliwość zastosowania preferencji zdeterminowana zostaje jednoczesnym urzeczywistnieniem przesłanki przedmiotowej odnoszącej się do zdarzeń, którym przypisać można właściwości sprecyzowane w ustawie, jak również podmiotowej, wynikającej z realizacji czynności przez podmioty wskazane treścią przepisów⁴⁰. Unormowania ustanawiające korzystniejsze, z perspektywy podatnika, rozwiązania fiskalne w obszarze ochrony zdrowia, nie tworzą zwartej grupy przepisów, lecz zostają rozproszone w różnych jednostkach redakcyjnych art. 43 VATU. Niemniej, ich fundament stanowią regulacje zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 18–19a VATU, których wspólny mianownik konstituuje odniesienie względem realizacji usług w zakresie opieki medycznej, urzeczywistniających wskazane przez prawodawcę cele, służące

³⁸ Wyr. TK z 23.3.1999 r., K 2/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 38.

³⁹ M. Klink, Wpływ instytucji zwolnień podatkowych, s. 339.

⁴⁰ Wyr. WSA we Wrocławiu z 5.3.2012 r., I SA/Wr 21/12, Legalis.

profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Pozostałe przepisy, poruszające analizowaną materię, ogniskują wokół odrębnych zagadnień (np. dostawy ludzkich organów i mleka kobiecego, dostawy krwi, osocza w pełnym składzie, czy transportu sanitarnego), a korelacja między nimi znajduje wyraz w uzupełnieniu sytuacji, uzasadniających rozszerzenie zakresu preferencji o zdarzenia, niemieszczące się w obszarze zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 18–19a VATU, które z uwagi na istotną rolę w realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wymagają zastosowania względem nich zwolnienia. Pozwala to skonstatować, że istotą niewystępowania generalnej preferencji wobec usług związanych z przedmiotową sferą aktywności ludzkiej, jest zamiar pozytywnego wskazania czynności, które przez wzgląd na doniosłość w kontekście zabezpieczenia szczególnej wartości, jaką jest ochrona zdrowia, będą zwolnione z ciężaru fiskalnego⁴¹. Przedstawienie prawno-podatkowych konsekwencji przyjętych rozwiązań, w tym wynikających z nich odstępstw od stosowania instytucji zwolnienia podatkowego, wymaga kontekstowego odniesienia do źródeł regulacji. Wskazana grupa przepisów, posługując się określeniem „usługi w zakresie opieki medycznej”, zacerpniętym wprost z art. 132 Dyrektywy, celem wyznaczenia obszaru przedmiotowego zwolnienia podatkowego, wobec braku zdefiniowania we wskazanym akcie normatywnym, wymaga odwołania do kontekstu zastosowania przedmiotowego sformułowania z uwagi na nieostrą, opisową dyspozycję ustawową. Przykładem wskazania cech konstytuujących wymienione pojęcia, jest wyrok WSA w Kielcach stwierdzający, iż kryterium pozwalającym wyodrębnić czynność z zakresu ochrony zdrowia jako spełniającą przesłanki zastosowania preferencji fiskalnej, jest jej terapeutyczny cel, związany z diagnozą, leczeniem czy przeciwdziałaniem chorobom⁴². W piśmiennictwie wskazuje się, iż w perspektywie wykładni pojęć, stanowiących efekt transpozycji do krajowego porządku prawnego, analiza nie ogranicza się do wykładni językowej, ale nakazuje uzupełnić interpretację o kontekst wykładni celowościowo-funkcjonalnej, uwzględniającej znaczenie określenia w odniesieniu do potencjalnych skutków, jak również funkcji w systemie prawnym⁴³. Należyte rozumienie terminu „usługi w zakresie opieki medycznej”, obecnego na płaszczyźnie VATU, czyni nieodzownym przywołanie istoty różnicy między pojęciem „opieki szpitalnej i medycznej”, obecnym w art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy, oznaczającym zgodnie z orzecznic-

⁴¹ A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa*, s. 345–347.

⁴² Wyr. WSA w Kielcach z 29.4.2010 r., I SA/Ke 177/10, ZNSA 2012, Nr 2, s. 126.

⁴³ D. Dominik-Ogińska, *Przepisy dyrektywy*, s. 310.

twem, świadczenia przeprowadzane w warunkach szpitalnych, a także „opieki medycznej”, o której mowa w art. 132 ust. 1 lit. c, obejmującej usługi realizowane poza szpitalem, na przykład w pomieszczeniu należącym do osoby świadczącej usługi, pacjenta, czy innym miejscu⁴⁴. Europejski Trybunał Sprawiedliwości wskazuje, że mając niejednakowe zakresy zastosowania, regulują całokształt świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym⁴⁵, pozwalając przyjąć, iż odnoszą się do usług, służących diagnozie, opiece, jak również leczeniu chorób i zaburzeń zdrowia⁴⁶, określanych wspólnym mianownikiem „opieki medycznej”. Treść przywołanych regulacji, odczytywana w kontekście założeń, wyrażonych tytułem rozdziału 2 tytułu IX analizowanego aktu prawa pochodnego UE⁴⁷ (czynności wykonywane w interesie publicznym), uzupełniona o kontekst, przeważającego w skali europejskiej wzorca systemu ochrony zdrowia, opartego o komplementarność znaczenia sektora publicznego, względem którego prywatny rynek usług medycznych pełni funkcję uzupełniającą, nakazują zaobserwować dualistyczny charakter dążeń prawodawcy, który wprowadzając rozwiązania redukujące koszty realizacji świadczeń, mające znaczenie z perspektywy dostępności komercyjnych usług medycznych, w rzeczywistości podporządkowuje następstwa tych działań celom, odnoszącym się do funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, nie tylko ograniczając ponoszone nakłady, ale także ułatwiając przeniesienie części obowiązków w stronę sektora prywatnego.

Prawodawca krajowy, dokonując implementacji postanowień Dyrektywy, zdecydował się w odniesieniu do zasadniczej grupy przepisów wyznaczających kryteria opodatkowania usług z zakresu opieki medycznej bezpośrednio wskazać cele, którym służyć powinna realizacja uprzywilejowanych fiskalnie usług. Zwolnienie, wiążąc się z definitywnym wyłączeniem spod opodatkowania wyznaczonej kategorii zdarzeń⁴⁸, uściślonej jako „usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawie towarów i świadczeniu usług ściśle z tymi usługami związanych (...)”⁴⁹, koresponduje z wymową definicji, zlokalizowanej w usta-

⁴⁴ W. Varga, Glosa do wyroku TS z dnia 10 września 2002 r., C-141/00, Lex/el. 2012.

⁴⁵ Wyr. ETS z 27.4.2006 r., C-443/04, H. A. Solleveld (C-443/04) i J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) v. Staatssecretaris van Financiën, Zb. Orz. 2006, s. I-3617.

⁴⁶ D. Dominik-Ogińska, Przepisy dyrektywy, s. 322.

⁴⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (t.j. Dz.Urz. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.).

⁴⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 119.

⁴⁹ Art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU.

wie o działalności leczniczej, która nie kreując znaczenia pojęcia podstawowego, posługuje się terminami pokrewnymi, w postaci „działalności leczniczej”, polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych⁵⁰, rozumianych jako „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne, wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych, regulujących zasady ich wykonywania”⁵¹, obejmując zakresem unormowań, definiens przedstawionych pojęć. Założenie to nakazuje przyjąć, że zastosowany w art. 43 VATU termin „usługi w zakresie opieki medycznej” nie jest w pełni tożsamy z wykorzystywanym zamiennie w literaturze podatkowej określeniem „usługi medyczne”, będącym pojęciem o szerszym zakresie znaczeniowym obejmującym ogół czynności związanych z aspektem medycznym mających na celu, poza zapewnieniem pozytywnych efektów zdrowotnych, również wzbogacenie walorów osobistych pacjenta⁵², podczas gdy „opieka medyczna” pozostaje zorientowana zasadniczo na urzeczywistnienie dążeń wskazanych w ustawie. Z uwagi na konieczność zachowania przejrzystości wyводу, w dalszej części rozdziału, względem świadczeń podlegających preferencji, zastosowane zostanie określenie „opieka medyczna”, natomiast w relacji do generalnego określenia czynności w zakresie ochrony zdrowia, również nieobjętych zwolnieniem, użyty zostanie termin „usługi medyczne”, a także sformułowania bliskoznaczne.

Zabieg legislacyjny, zastosowany przez prawodawcę, polegający na doprecyzowaniu wykorzystanego w Dyrektywie wyrażenia „opieka szpitalna i medyczna”, wyznaczył zakres preferencji w odwołaniu do tez zawartych w orzecznictwie, jak również zaproponowanej przez TSUE interpretacji pojęć, zastosowanych przez konstruującego preferencję, ustawodawcę unijnego⁵³. Przedstawiona forma transpozycji, chociaż obejmuje charakterystykę zdarzeń, korzystających ze zwolnienia, co usprawnia ocenę fiskalnych następstw, nie wyłącza konieczności dokonywania wykładni przepisów, również w odniesieniu do standardów art. 132 ust. 1 lit. b oraz c Dyrektywy⁵⁴. Treść odnoszących się wobec analizowanej materii postanowień art. 43 VATU, mimo relatywnie jednoznacznego sprecyzowania okoliczności zastosowania preferencji, wymaga dostrzeżenia, iż realizowanie usług z zakresu ochrony zdrowia, nawet wykazujących znamiona wymienionych w nim przesłanek, nie jest czynni-

⁵⁰ Art. 3 ust. 1 DziałLeczU.

⁵¹ Art. 2 ust. 1 pkt 10 DziałLeczU.

⁵² K. Krot, Jakość i marketing usług medycznych, Warszawa 2008, s. 13–14.

⁵³ Wyr. NSA z 27.8.2013 r., I FSK 1189/12, Legalis.

⁵⁴ Wyr. NSA z 6.10.2017 r., I FSK 120/16, Legalis.

kiem samodzielnie determinującym zastosowanie zwolnienia⁵⁵. Na sposób interpretacji krajowych przepisów, niewątpliwym wpływ ma obecne w orzecznictwie, uwzględnienie konieczności przeprowadzania świadczeń w warunkach szpitalnych. Oznacza to, iż służyć powinny one diagnozie, opiece, a także dążeniu do leczenia chorób lub zaburzeń zdrowia, a zatem cel usługi determinuje możliwość zastosowania zwolnienia na gruncie podatku od towarów i usług, uzależniając rozstrzygnięcia od określenia kontekstu jej wykonania⁵⁶.

Sposób transpozycji, oparty na wyznaczeniu zakresu preferencji w odwołaniu do dotychczasowych tez zawartych w orzecznictwie TSUE, chociaż ułatwia weryfikację realizacji przesłanek zwolnienia, pozostaje nieodporny na możliwość dostrzeżenia na płaszczyźnie orzecznictwa Trybunału, nowych przesłanek warunkujących wypełnienie standardów art. 132 Dyrektywy, które mogą stanowić konsekwencję zmian zachodzących w otoczeniu społeczno-gospodarczym. Względnie precyzyjne wyznaczenie kryteriów zastosowania zwolnienia, może w określonych okolicznościach powodować uzasadnione dylematy interpretacyjne, wymagające posiłkowego odwołania bezpośrednio do treści Dyrektywy. Odmienny sposób implementacji zaproponował włoski ustawodawca, który konstruując regulacje, obejmujące omawianą materię, odstąpił od próby bezpośredniej identyfikacji cech zdarzeń, stanowiących przesłanki zastosowania zwolnienia podatkowego w oparciu o wytyczne zawarte w orzecznictwie TSUE, na rzecz regulacji korespondujących z określeniami, zastosowanymi w art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy, w postaci „hospitalizacji i usług opiekuńczych”, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 19 włoskiej ustawy regulującej opodatkowanie omawianą daniną⁵⁷. Wskazane działanie zapobiega ryzyku dezaktualizacji przyjętych rozwiązań, ale również trudnościom towarzyszącym ocenie fiskalnych konsekwencji zdarzeń, które realizując aprobowane cele z zakresu ochrony zdrowia, nie wpisują się bezpośrednio w przesłanki, adresowane korzystającym z preferencji usługom z zakresu opieki medycznej. Zasadnym wydaje się przyjęcie sposobu transponowania przepisów, który zapobiegnie potencjalnym rozbieżnościom z prawem unijnym, dlatego optymalnym rozwiązaniem wydaje się synteza przedstawionych sposobów implementacji, wyraz której stanowią regulacje niemieckie, opierające się na wy-

⁵⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (1), Przegląd Podatkowy 2010, Nr 12, s. 10–11.

⁵⁶ M. Krotoszyński, Opodatkowanie VAT zaświadczeń, s. 23–27.

⁵⁷ Art. 10 ust. 1 pkt 19 Testo Unico Iva 2020 (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) aggiornato con le modifiche apportate da ultimo dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

znaczeniu szerokiego zakresu zdarzeń objętych preferencją („leczenie szpitalne i medyczne”), nawiązujące do pojęć użytych na gruncie prawa unijnego, z jednoczesnym doprecyzowaniem, w postaci katalogu czynności, stanowiących egzemplifikację działań, mogących zostać uznanymi za wypełniające kryteria, wskazane ustawą (np. diagnostyka, profilaktyka, rehabilitacja, usługi położnicze i hospicyjne, a także świadczenia ściśle z nimi związane)⁵⁸.

2. Przesłanki zwolnienia z podatku od towarów i usług świadczeń z zakresu opieki medycznej

Konstrukcja rozwiązań odnoszących się do opodatkowania przedmiotową daniną ochrony zdrowia ludzkiego podlegała ewolucyjnemu przeobrażeniu, stanowiąc reperkusję początkowej, nieprawidłowej implementacji rozwiązań zawartych w Dyrektywie, a zatem w rozpatrywanym kontekście należy wskazać dwa antynomiczne etapy, pierwszy obejmujący okres do 1.1.2011 r. oraz drugi, trwający do dziś. W uprzednim stanie prawnym, na mocy art. 43 ust. 1 pkt 1 VATU, z preferencji fiskalnej korzystały usługi wyszczególnione w załączniku Nr 4 do ustawy, gdzie w poz. 9 do załącznika (ex 85) wyeksponowano, jako objęte jej zakresem, „Usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU 85.2)”. Zastosowanie zwolnienia było uzależnione od przyjętej klasyfikacji statystycznej, nieodzwierciedlającej w pełnym zakresie postanowień Dyrektywy, stojącej w kontrze względem wskazań wynikających z orzecznictwa, w myśl którego opodatkowanie transakcji przedmiotowym ciężarem fiskalnym nie powinno stanowić następstwa typizacji w prawie krajowym⁵⁹. Zakres przedmiotowy art. 43 ust. 1 pkt 1 VATU pozostawał wyraźnie szerszy niż wyznaczony przez standardy znajdujące podstawę na gruncie rozwiązań unijnych, gdyż w literaturze podkreśla się, że unormowanie kwestii opodatkowania ochrony zdrowia, przewidujące korzystne fiskalnie rozwiązania, względem wskazanych w nim świadczeń, znajdowało zastosowanie w odniesieniu do usług medycznych, których zakres wyznaczony był pośrednio, przez zawarte w przepisach PKWiU, odwołanie do kategorii pomiotów realizujących poszczególne rodzaje aktywności w przedmiotowym obszarze, a więc także wykonywane przez fizyko-

⁵⁸ § 4 ust. 14 lit. b Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5250) geändert worden ist.

⁵⁹ D. Dominik, M. Miltz, M. Bącal, VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2010, s. 748–753; za wyr. WSA w Bydgoszczy z 16.12.2008 r., I SA/Bd 668/08, Lex/el.

terapeutów oraz osoby, zajmujące się usługami paramedycznymi (wliczając usługi homeopatyczne i o zbliżonym charakterze⁶⁰). Ówczesne brzmienie przepisów kreowało prymat oceny podatkowych konsekwencji zdarzeń z zakresu ochrony zdrowia wynikający z charakteru podmiotu, będącego beneficjentem przyjętych rozwiązań, ponieważ uobecnione w przepisach PKWiU kryterium podmiotowe, wyznaczało zakres usług w obszarze ochrony zdrowia, korzystających z preferencji, nie w oparciu o ich specyfikę, ale fakt powiązania z konkretną kategorią podmiotu realizującego⁶¹. Zastosowana technika opodatkowania przedstawionego rodzaju świadczeń, oparta nie o kryteria konkretyzowane przez ustawę, lecz nieostry wykaz zdarzeń podlegających zwolnieniu, implikowała konieczność definiowania usług z zakresu opieki medycznej, chociażby przez sądy, które wobec braku właściwej implementacji, musiały odwoływać się w rozstrzygnięciach, bezpośrednio do przepisów Dyrektywy, dorobku orzeczniczego Trybunału czy regulacji prawa krajowego, systematyzującego zagadnienia medyczne⁶². Antecedentne unormowanie, z uwagi na niedostosowanie do wymogów prawa unijnego, co *per se* nakazuje przyjąć jego ujemną ocenę, ujawniało przymioty, które pozostając wyabstrahowane od kwestii zgodności ze standardami regulacji ponadnarodowych, wskazywały na nietrafność przyjętych rozwiązań, wyznaczając relatywnie najszerszy obszar zastosowania zwolnień, negatywnie oddziałując na inne sfery, związane z zagadnieniem ochrony zdrowia. Pewien typ kwietyzmu, tkwiący w postępowaniu ustawodawcy, stał na przeszkodzie nie tylko możliwości osiągnięcia wpływów fiskalnych z opodatkowania usług medycznych, które zgodnie z postanowieniami Dyrektywy powinny być wyłączone z zakresu oddziaływania korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, ale generalny charakter ówczesnej regulacji, niewprowadzający różnicowania sytuacji podatkowej przez wzgląd na charakter realizowanego świadczenia, uniemożliwił prawodawcy stosowanie preferencji w sposób selektywny, efektywnie oddziałujący na kształt rynku usług medycznych, celem dostosowania do potrzeb systemu ochrony zdrowia.

Przedstawione założenia nakreślają wzorzec interpretacyjny stanowiący punkt odniesienia w relacji do wykładni krajowych przepisów dotyczących po-

⁶⁰ J. Zubrzycki, Leksykon VAT. 2007, Wrocław 2007, s. 669.

⁶¹ J. Martini, Zakres zwolnienia z VAT usług medycznych, Jurysdykcja Podatkowa 2011, Nr 2, s. 5–6.

⁶² A. Rzetecki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, Monitor Podatkowy 2025, Nr 4, s. 32–33.

datku od towarów i usług w perspektywie, podlegających zwolnieniu, świadczeń z zakresu opieki medycznej, ulegających przeorientowaniu, podyktowanemu wymogami prawa europejskiego. Zmiany dotyczące opodatkowania usług medycznych funkcjonujące od 1 stycznia 2011 roku, odstąpiły od identyfikacji za pomocą klasyfikacji statystycznych na rzecz formy opisowej, zawężającej ich zakres⁶³. Wyznaczony jest on odąd przez standardy znajdujące źródło w przepisach prawa unijnego, krajowego oraz orzecznictwie, które wobec braku możliwości tabelarycznego wskazania, jakie usługi powinny pozostawać opodatkowane, obligują podmioty je realizujące do rozpatrywania świadczeń w kontekście przesłanek zastosowania preferencji, stwarzając w praktyce uzasadnione dylematy interpretacyjne. Korzystne podatkowo rozwiązania nie odnoszą się do całości usług o powszechnie uznawanym charakterze medycznym, ale wyłącznie realizujących określone założenia, co znajduje ekspozycję w posłużeniu się przez prawodawcę w art. 43 VATU sformulowaniem „zwalnia się od podatku”, obrazującym, że inna regulacja obciąża daniną określone kategorie zdarzeń. Przepis kreujący preferencję (zwalniający), stanowi natomiast formę rewizji postanowień, związanych z podmiotowym lub przedmiotowym elementem konstrukcji prawnej ciężaru fiskalnego⁶⁴. Następstwem zawężenia horyzontu zastosowania instytucji zwolnienia podatkowego pozostaje nieobjęcie pewnych świadczeń medycznych, o specyficznym charakterze, podatkiem od towarów i usług.

Treść przywołanej grupy przepisów, jak również kontekst zastosowania, nakazują założyć, że świadczenia w zakresie opieki medycznej podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ale dopiero wówczas należy uznać je za objęte zwolnieniem, gdy ich cel wiąże się z urzeczywistnieniem wskazań wynikających z regulacji, a więc trzeba traktować je w kategorii odstępstwa na tle ogółu objętych daniną usług w tym zakresie, mimo iż stanowią niezaprzeczną większość realizowanych świadczeń. Przyjęcie zaproponowanej optyki kreuje możliwość wyodrębnienia kryteriów umożliwiających prawidłowe rozpoznanie sytuacji, w której podatnik będzie musiał zastosować opodatkowanie, gdyż u jej podstaw tkwi teoretyczne założenie, że zdarzenie podlega opodatkowaniu, a zatem koniecznym jest wykazanie, czy całokształt okoliczności uzasadnia twierdzenie, że jego istotą pozostaje zasadniczo cel diagnostyczny czy terapeutyczny (lecniczy), dopuszczający preferencję, nie na-

⁶³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.10.2011 r., IBPP4/443-1073/11/EJ.

⁶⁴ K. Świąch, *Konstytucyjne podstawy regulacji elementów konstrukcyjnych podatku*, s. 160.

tomiaś obalenie tego założenia, naturalnie orientując interpretację wykonywanej przez podatnika czynności jako zwolnionej z daniny.

W piśmiennictwie podkreśla się, iż wstępna selekcja świadczeń podlegających zwolnieniu sprowadza się do oceny czy mogą być wykonywane w ramach zawodów medycznych, odpowiadając koncepcji opieki medycznej służącej profilaktyce (przeciwdziałaniu niepożądanym konsekwencjom zdrowotnym, likwidującym ich realne lub potencjalne przyczyny), zachowaniu (dochowaniu, wbrew upływowi czasu i okolicznościom, istoty rzeczy w stanie nienaruszonym), ratowaniu (zastosowaniu pełnego spektrum środków oraz metod ratowania jakości egzystencji ludzkiej w warunkach zagrożenia), przywracaniu (doprowadzeniu do stanu poprzedniego), czy poprawie (zmianie zastanego stanu na lepszy)⁶⁵. Prawodawca nie zdecydował się objąć, korzystniejszymi podatkowo rozwiązaniami, ogółu usług o charakterze medycznym, lecz ograniczył ich zastosowanie, do służących celom przez siebie wskazanym⁶⁶. Nieostrość wpisana w istotę powyższych pojęć powoduje konieczność wypracowania mechanizmów mówienia o zjawiskach, uzasadniających ich występowanie. Odstąpienie od rozstrzygnięć opartych o klasyfikację statystyczną, na rzecz mniej kazuistycznej formy opisowej, odniosło skutek w postaci zdekonstruowania wcześniejszego założenia o powszechności preferencji w relacji do świadczeń medycznych, implikując potrzebę wypracowania obiektywnych wskazań, identyfikujących zdarzenia nieobjęte zakresem zwolnienia, łagodząc ryzyko nieoczekiwanych fluktuacji, wynikających z przyjęcia rozszerzającej wykładni aprobowanych przez prawodawcę cech usług w zakresie opieki medycznej.

Złożony charakter zdarzeń związanych z ochroną zdrowia korzystających z preferencji fiskalnej, obejmujący zarówno podtrzymanie pomysłowości psychofizycznej (profilaktyka), jak również sytuacje wymagające przeciwdziałania skutkom choroby (zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia), czy niekiedy podjęcia działań zabezpieczających potencjalną realizację usług z zakresu opieki medycznej (np. dostawa organów ludzkich), wpisuje się w postulat przedstawionej w rozdziale pierwszym, koncepcji salutogenetycznej A. Antonowsky'ego, zakładającej, iż stan człowieka stanowi proces wędrówki między krańcami kontinuum zdrowie-choroba⁶⁷. Logiczną konse-

⁶⁵ S. Dubisz, Uniwersalny słownik języka polskiego PWN, T–Z, Warszawa 2008, s. 752–890.

⁶⁶ J. Matarewicz, Usługi medyczne, w: I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017, s. 310–312.

⁶⁷ J. Binnebesel, Pedagogiczne możliwości kształtowania poczucia koherencji, s. 64–69.

kwencją w perspektywie opodatkowania przedmiotowej materii powinno być wspieranie całokształtu działań zorientowanych na ochronę i eliminację negatywnych bodźców w każdym obszarze wskazanej sekwencji. Odstąpienie od modelu patogenetycznego, koncentrującego się zasadniczo na kwestii chorób i dysfunkcji somatycznych, na rzecz modelu opartego o wsparcie działań identyfikujących uwarunkowania zdrowia, mimo występowania bodźców negatywnych, determinuje konieczność oceny prawnopodatkowych skutków zdarzeń z perspektywy urzeczywistniania wskazanych wytycznych, umożliwiając przyjęcie optyki, pozwalającej wyekstrahować czynności służące wskazanym celom, spośród ogółu świadczeń realizowanych w tej materii.

Wielowymiarowość zdarzeń składających się na przedmiotową sferę aktywności, jak również ustawiczny rozwój nowych form działalności o charakterze leczniczym, nakazuje przyjąć, że niemożliwym jest wypracowanie optymalnego wzorca w tej dziedzinie, a zatem wyodrębnienie czynników, wyłączających posłużenie się zwolnieniem, nakazuje interpretację prostszych modeli, celem rozpoznania okoliczności dowodzących, iż przedmiotowe świadczenie komprimuje diagnostyczny lub terapeutyczny (leczniczy) wymiar usługi z zakresu opieki medycznej, na rzecz urzeczywistnienia odmiennych zamiarów. Przyjęta niemożność wskazania zamkniętego katalogu okoliczności, wyłączających zastosowanie omawianego rozwiązania podatkowego, kreuje konieczność analizy ogniskującej wokół porównania właściwości kategorii usług o zbliżonym charakterze.

Złożoność rozpatrywanej materii, jak również dynamika rozwoju metod oraz sposobów leczenia stanowiąca wypadkową postępu w obszarze nauk medycznych utrudnia wspomniane zadanie, stwarzając ryzyko dezaktualizacji przyjętych założeń. Regulacje prawne, których wykładnia stanowi podstawę rozstrzygnięć, opisując stan stosunków społecznych, funkcjonujący w rzeczywistości otaczającej projektodawców, nie w pełni odzwierciedlają przeobrażenia, zachodzące w omawianej sferze aktywności, czyniąc w pewnym zakresie, obowiązujące rozwiązania nieaktualnymi, co prowadzi w określonych sytuacjach do podejmowania decyzji sprzecznych z celami ustawodawcy. Przyjmując, iż z preferencji fiskalnej nie korzysta ogół usług z zakresu ochrony zdrowia, lecz zwolnione pozostają czynności, zasadniczo ukierunkowane na urzeczywistnienie założeń diagnostycznych lub terapeutycznych (leczniczych)⁶⁸, uzasadnionym jest twierdzenie, że rozpoznanie zdarzeń, nieobjętych przedmiotową preferencją, koncentrować musi się na wyeksponowaniu zespołu oko-

⁶⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Nowelizacja, s. 10.

liczności, opartego o jednolite przesłanki, pozwalające określić czy konkretna czynność powinna być analizowana w kontekście wyłączenia z zakresu korzystniejszych fiskalnie rozwiązań. Natomiast ocena, dokonywana przez pryzmat bardziej akcesoryjnych kwestii, wynikających z zestawienia uwarunkowań realizacji usługi ze świadczeniem porównywalnym pod względem właściwości, przyjmować charakter uzupełniający. W konsekwencji uskutecznioma zostanie akomodacja rozstrzygnięć podatkowych w relacji do przeobrażających się komponentów sfery pozaprawnej, przy równoczesnym ograniczeniu inkorporacji kryteriów, związanych zasadniczo z konkretnym rodzajem zdarzeń z zakresu ochrony zdrowia, wtórnie oddziałujących na rozstrzygnięcia prawne.

3. Usługi z zakresu opieki medycznej o charakterze profilaktycznym

Zaprezentowana prawidłowość znajduje wyraz w postawie przyjętej w odniesieniu do opodatkowania kategorii zabiegów wpisujących się w zakres czynności profilaktycznych, których odrębność, w relacji do pozostałych obszarów analizowanej aktywności, przejawia się w zorientowaniu również wobec pacjentów uznawanych za zdrowych w czasie korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej. Stanowiąc zespół działań, mających na celu zapobieżenie niepożądanym zjawiskom, opiera się na konsekwentnym przeciwdziałaniu, niekiedy jedynie przypuszczalnemu ryzyku ich wystąpienia, ujawniając dominujące znaczenie aspektu uprzedzającego, koncentrującego się na identyfikowaniu zagrożeń, celem ewentualnej interwencji w początkowym stadium powstawania zachowań ryzykownych lub problemowych⁶⁹. Działania zapobiegawcze charakteryzują się niejednorodną specyfiką skorelowaną ze złożonością dążeń, metod oraz środków stosowanych dla urzeczywistnienia oczekiwanych zjawisk zdrowotnych, pozwalając na zaakcentowanie poszczególnych jej dziedzin⁷⁰, w rodzaju profilaktyki nieswoistej (ogólne umacnianie zdrowia), profilaktyki swoistej (zapobieganie chorobom), wczesnym wykrywaniu chorób, leczeniu przeciwdziałającym ich rozwojowi, a także ograniczającym skutki⁷¹.

Egzemplifikację czynności profilaktycznych, skupionych wokół zagadnienia przeciwdziałania potencjalnemu wystąpieniu niepożądanych zjawisk cho-

⁶⁹ K. Ostaszewski, Standardy profilaktyki, Warszawa 2016, s. 3.

⁷⁰ Encyklopedia PWN, hasło: „Profilaktyka”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/profilaktyka;3962469.html> (dostęp: 4.12.2025 r.).

⁷¹ Encyklopedia PWN, hasło: „Ochrona zdrowia”, <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/ochrona-zdrowia;3949681.html> (dostęp: 4.12.2025 r.).

robowych, a zatem z istoty dotyczących osób zdrowych, często nienarażonych na oddziaływanie czynników chorobotwórczych, stanowią szczepienia ochronne, definiowane jako zabiegi medyczne, stosowane w zamiarze wytworzenia przez organizm, w sposób sztuczny, czynnej odporności na choroby zakaźne, zdeterminowane rodzajem szczepionki, chroniąc przed zachorowaniem nie tylko osoby poddane bezpośrednio ich oddziaływaniu, ale odgrywając rolę kluczowego czynnika przeciwepidemicznego, redukującego zachorowalność w obrębie populacji⁷². Zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, wyrażonym w interpretacji indywidualnej z 14.5.2012 r.⁷³, szczepienia ochronne stanowią działania zapobiegające potencjalnym problemom zdrowotnym, dowodząc, że omawiana kategoria świadczeń medycznych służy utrzymaniu bądź przywróceniu właściwego stanu zdrowia, stanowiąc wyraz ich profilaktycznego charakteru, uzasadniającego słuszość zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU. Przyjęte założenie prowadzi do konstatacji, iż z perspektywy podatkowej irrelevantnym pozostaje fakt, czy iniekcja stanowi konsekwencję realizacji obowiązku, wynikającego z przepisów prawa⁷⁴ albo inicjatywy pacjenta⁷⁵. Następstwa obu zdarzeń pozostają tożsame, a w istotę szczepień ochronnych zostaje wpisane zmniejszenie podatności na czynniki chorobotwórcze, powstrzymujące wystąpienie ujemnych konsekwencji zdrowotnych. Wskazane działanie stanowi integralną część, sprawowanej wobec pacjenta opieki medycznej, interpretowanej jako zespół powiązanych funkcjonalnie czynności, zmierzających do utrzymania czy przywrócenia oczekiwanego stanu zdrowia⁷⁶. Przedstawiona właściwość wykazuje spójność ze spostrzeżeniami zawartymi w interpretacji profilaktycznych świadczeń medycznych, obecnymi w orzecznictwie TSUE, w którym prezentowane jest stanowisko, iż celem przedmiotowych preferencji podatkowych pozostaje redukcja kosztów opieki medycznej, uzasadniająca włączenie w zakres ich zastosowania, realizacji świadczeń skierowanych do osób, nie-

⁷² M. Robowska, Szczepienia ochronne, w: W.S. Gumulka, W. Rewerski (red.), Encyklopedia zdrowia. Tom II, Warszawa 1992, s. 1187.

⁷³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14 maja 2012 r., IPTPP1/443-130/12-4/AK.

⁷⁴ Np. ustawy z 5.12.2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1675).

⁷⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28.4.2011 r., IPPP1-443-129/11-4/EK.

⁷⁶ P. Pawluk, Czy wykonywane przez szpital usługi diagnostyczne korzystają ze zwolnienia z VAT?, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgyydcNrzg4ztk> (dostęp: 8.12.2025 r.).

przejawiających znamion choroby lub zaburzeń zdrowia⁷⁷. Ograniczając ryzyko zapadalności na określoną dolegliwość, zarówno w relacji do pacjentów, korzystających z omawianego rozwiązania, jak również nieokreślonego kręgu osób mogących ulec dalszemu zarażeniu pośrednio oddziałuje na rozmiary świadczeń opieki medycznej, koniecznych do zapewnienia przez publiczny system ochrony zdrowia. Przykład ten stanowi ilustrację możliwości posłużenia się polityką podatkową, dla urzeczywistnienia celów społecznych, osiągniętych przez oddziaływanie za pomocą narzędzi podatkowych na postępowanie społeczeństwa. Zwiększenie dostępności szczepień, będące konsekwencją preferencji, umożliwia wczesne przeciwdziałanie rozwojowi sytuacji, które mogłyby zmniejszyć skuteczność funkcjonowania publicznego sektora ochrony zdrowia, wskazując na konieczność ostrożnego konstruowania systemu podatkowego, oddziałującego na zachowania społeczeństwa, gdyż następstwa ewentualnego, błędnego sposobu wyznaczenia zakresu zwolnień, mogłyby powodować trudne do przezwyciężenia rezultaty.

W płaszczyznę czynności o znaczeniu profilaktycznym wpisane są również aktywności skoncentrowane na zatrzymaniu postępu czy powikłań już istniejącej choroby, a także determinant, podwyższających ryzyko jej wystąpienia⁷⁸, odnosząc przedmiotową kategorię działań do sytuacji, gdy zagrożenie ujemnymi następstwami oddziaływania czynników chorobotwórczych nie ma wymiaru potencjalnego, ale stanowi konsekwencję realnie występujących zdarzeń dotyczących bezpośrednio pacjenta, wymuszając zintegrowanie z całokształtem działań, wpisujących się w kontekst powstrzymywania określonych zjawisk chorobowych. W relacji do świadczeń opieki medycznej skierowanych względem zapobieżenia eskalacji już istniejących zaburzeń zdrowotnych, profilaktyczny charakter znamionowany jest przez nieodzowność w perspektywie osiągnięcia celu w postaci ochrony zdrowia, oznaczając, iż preferencja podatkowa uzasadniona przewencyjnym wymiarem usługi, zastosowana zostanie nie z uwagi na samodzielną właściwość przedmiotowego świadczenia, ale doniosłość wynikającą z prawdopodobieństwa uniknięcia niepożądanych następstw zdrowotnych. Zależność obrazuje zabieg ekstrakcji zdrowego zęba (w tym trzecich zębów trzonowych), uniemożliwiającego założenie aparatu ortodontycznego, usunięcie którego stanowi warunek konieczny prawidłowego przebiegu

⁷⁷ Wyr. TSUE z 10.6.2010 r., C-262/08, *Copygene A/S v. Skatteministeriet*/Skatteministeriet, Zb. Orz. 2010, s. I-5053.

⁷⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.2.2011 r., IPPP 1-443-1135/10-4/JL.

procesu leczenia. Przedstawionemu działaniu, wyabstrahowanemu z kontekstu dalszych czynności, nie można przypisać profilaktycznego charakteru, gdyż dopiero wkomponowanie w całość zabiegu, zorientowanego na osiągnięcie oczekiwanych efektów zdrowotnych, przejawiających się w przeciwdziałaniu przekreśleniu pozytywnych konsekwencji leczniczych noszenia aparatu ortodontycznego, ukazuje wpływ ekstrakcji na prawidłowość realizacji dalszych zabiegów leczniczych, uzasadniając możliwość zastosowania zwolnienia. Z perspektywy fiskalnej decydujący pozostaje nie charakter usługi, ale zamiar towarzyszący jej realizacji, ponieważ zgodnie ze stanowiskiem TSUE⁷⁹, jeżeli z kontekstu świadczenia wynika, że zasadniczym dążeniem pozostaje ochrona, utrzymanie, przywrócenie zdrowia, a nie urzeczywistnienie odmiennych zamierzeń, zastosowanie znajduje rozwiązanie korzystniejsze z perspektywy podatnika. W piśmiennictwie wskazuje się, że gdy usługi wykonywane przez lekarzy stomatologów, przyjmują za bezpośredni cel przywrócenie czynności i funkcji narządu żucia, realizują tym samym podstawowe przesłanki zastosowania preferencji podatkowej⁸⁰.

Orientację na osiągnięcie następstw o charakterze profilaktycznym przypisać należy również świadczeniom, które nie pozostając wymagane dla zaistnienia zdarzeń w sferze zdrowotnej, zwiększają bezpieczeństwo względem zagrożeń, mających w czasie podejmowania decyzji dotyczącej ich realizacji, wymiar zasadniczo potencjalny. W literaturze podkreśla się zapobiegawczy aspekt usługi dodatkowej, osobistej położnej, dostrzegając znaczenie w perspektywie zapobiegania powikłaniom czy komplikacjom związanym z przyjściem na świat dziecka, które nie służąc bezpośrednio leczeniu, odegrać mogą istotną rolę w kontekście ochrony zdrowia rodzącej i potomstwa⁸¹. Znamionuje to, iż nawet wobec braku nieodzowności przedmiotowego działania w odniesieniu do porodu, uprzedzający charakter, wpisany w jego kontekst, znajdujący wyraz w zaznajomieniu ciężarnej z realiami rozwiązania, ułatwiający współpracę z lekarzem i przygotowujący na sytuacje kryzysowe, stanowi uzasadnienie zastosowania zwolnienia podatkowego. *Per analogiam*, prewencyjne nacechowanie wykazują usługi szkoły rodzenia, zorientowane na podejmowanie

⁷⁹ Wyr. TSUE z 10.6.2010 r., C-262/08, *Copygene A/S v. Skatteministeriet/Skatteministeriet*, Zb. Orz. 2010, s. I-5053.

⁸⁰ M. Jabłoński, Usunięcie zdrowego zęba też może być zwolnione z VAT, <https://www.prawo.pl/podatki/usuniecie-zdrowego-zeba-tez-moze-byc-zwolnione-z-vat,25455.html> (dostęp: 6.12.2025 r.).

⁸¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.5.2011 r., IBPP 4/443-399/11/EJ.

działań, celem zwiększenia bezpieczeństwa porodu czy przeciwdziałania ujemnym następstwom zdrowotnym, w postaci powikłań i komplikacji związanych z ciążą, rozwiązaniem, okresem poporodowym⁸². Dla określenia profilaktycznego wymiaru umiejscawiającego je w zakresie opieki medycznej koniecznym jest posiłkowe odwołanie do stanowiska Rzecznika Generalnego w sprawie *CopyGene A/S* (C-262/08), podkreślającego związek świadczeń o wskazanym charakterze z możliwością oddalenia, uniknięcia, zapobieżenia chorobom, urazom, problemom zdrowotnym⁸³. W przedstawionym kontekście, przesłankę uzasadniającą zastosowanie korzystniejszego fiskalnie rozwiązania, zidentyfikować można, zestawiając usługi szkoły rodzenia ze szkoleniami oraz warsztatami dotyczącymi zagadnień ochrony zdrowia. Przekazywana wiedza, choć niewątpliwie może przynieść rezultat w postaci zapobieżenia zaburzeniom zdrowia, przez wzgląd na nieskonkretyzowany związek między wykładaną treścią, a zamierzeniami, wypracowaniu których ma służyć, przyjmuje charakter edukacyjno-informacyjny⁸⁴. Nie pozwala to utożsamić jej z celem służącym profilaktyce, przez wzgląd na brak związku ze zdarzeniem bezpośrednio dotyczącym danej osoby, wykazującym związek przyczynowy między szkoleniem a oddziaływaniem na przewidywalną sytuację z zakresu ochrony zdrowia, jak w przykładzie usług szkoły rodzenia.

Współmierne kryteria znajdują zastosowanie w odniesieniu do świadczeń, odnoszących się do determinant, których obecność podwyższa ryzyko choroby, nie przesądzając o nieuchronności wystąpienia ujemnych zjawisk zdrowotnych. Obraz przedłożonego wariantu świadczeń przedstawia zabieg mastektomii prewencyjnej, stanowiący chirurgiczne usunięcie całości lub fragmentu piersi, przeprowadzany zapobiegawczo, celem zminimalizowania ryzyka nowotworu⁸⁵. W krajowym porządku prawnym, charakter mastektomii profilaktycznej, wyznaczony jest warunkami kwalifikacji do świadczenia, skonkretyzowanymi treścią załącznika do rozporządzenia Ministra Zdrowia z 9.1.2019 r., uzasadniającymi przyznanie świadczeń gwarantowanych z za-

⁸² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13.1.2012 r., IBPP4/443-1623/11/MN; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16.6.2011 r., IBPP4/443-867/11/AZ.

⁸³ Opinia Rzecznika Generalnego *E. Sharpstona* z 10.9.2009 r. w sprawie C-262/08, *CopyGene A/S*, EU:C:2009:541.

⁸⁴ K. Miklewska, K. Wojciechowska, VAT w ochronie zdrowia, Warszawa 2011, s. 32–35.

⁸⁵ A. Jeziorski, Z.J. Nowecki, Chirurgiczne leczenie zmian nowotworowych piersi Konsensus Polskiego Towarzystwa Chirurgii Onkologicznej, Onkologia w Praktyce Klinicznej – Edukacja 2017, Nr 3, s. 109–111.

kresu leczenia szpitalnego, między innymi w sytuacji potwierdzonej obecności mutacji genu BRCA1 lub BRCA2 czy zapadalności na określone choroby, wśród osób spokrewnionych⁸⁶. Zamiar towarzyszący realizacji usługi, odnosi się do realnie zidentyfikowanych przesłanek, uzasadniających konieczność podjęcia działań, zapobiegających niepożądanym konsekwencjom zdrowotnym. Obok mastektomii prewencyjnej, wyodrębnić należy osobną kategorię zdarzeń, akcentujących aspekt uprzedzający, w postaci profilaktycznego, chirurgicznego usunięcia drugiej piersi, dokonywanego najczęściej w przypadku kobiet, u których zdiagnozowano nowotwór i będących po amputacji jednej piersi. Drugostronna mastektomia, w ocenie środowiska lekarskiego, nierzadko nie posiada uzasadnienia onkologicznego, wynikającego ze stosownej wiedzy medycznej, lecz stanowi następstwo postanowienia, wpływającego z wewnętrznych, motywowanych lękiem, przekonań pacjentki, co przy uwzględnieniu braku występowania, statystycznie udowodnionych korzyści z zabiegu, przy jednoczesnym ryzyku powikłań⁸⁷, poddaje w wątpliwość profilaktyczny charakter, nakazując weryfikację faktycznego celu świadczenia, który wydaje się koncentrować na poprawie komfortu psychicznego pacjentki, a nie na powstrzymaniu potencjalnego zagrożenia. Prowadzi to do konstatacji, że charakter usługi nie może stanowić czynnika rozstrzygającego o podatkowych konsekwencjach, gdyż koniecznym jest rozważenie adekwatności zamiaru, towarzyszącego jego realizacji, w relacji do ustawowych przesłanek zwolnienia z podatku od towarów i usług.

W odniesieniu do przyjętego założenia, sprecyzowanie zakresu usług, korzystających z preferencji podatkowej, wymaga rozpoznania istoty świadczenia o charakterze medycznym, pod kątem zgodności treści działań go konstruujących, odczytywanych w relacji do możliwości urzeczywistnienia dążeń, wyznaczonych treścią przepisów (profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie, poprawa zdrowia). Obecność działań, wypełniających przedmiotową przesłankę zwolnienia, nie przesądza samoczynnie o zbieżności ich celu ze wskazanym w ustawie. Zasadność przedstawionego twierdzenia wyjaśnić można na przykładzie podatkowych następstw stomatologicznego zabiegu wybielania zębów, który zmniejszając stany zapalne przyzębia, ogranicza ryzyko rozwoju określonych chorób, nie pozostając objętym zakresem pre-

⁸⁶ Załącznik do rozporządzenia Ministra Zdrowia z 9.1.2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 77).

⁸⁷ Z. Nowecki, Wystąpienie podczas XV Zjazdu Polskiego Towarzystwa Chirurgii Plastycznej, Rekonstrukcyjnej i Estetycznej, Sopot, 17.10.2015, <https://klinikakolasinski.pl/profilaktyczna-mastektomia/profilaktyczna-mastektomia.html> (dostęp: 11.12.2025 r.).

ferencji z uwagi na brak przypisania celu profilaktycznego⁸⁸. Znamionuje to, iż w interpretacji fiskalnych następstw zawiera się konieczność uzasadnienia rozstrzygnięć, w oparciu o uwarunkowania towarzyszące realizacji usługi medycznej, wśród których wyróżnić należy:

- 1) wystąpienie i charakter konsekwencji pozamedycznych;
- 2) zasadność działań, w kontekście celów, wyznaczonych przez prawodawcę;
- 3) motywację towarzyszącą realizacji świadczeń o charakterze medycznym.

Odnosząc powyższe do przykładu stomatologicznej usługi wybielania zębów, zidentyfikowanie celu zabiegu wymaga przede wszystkim ustalenia, czy jego następstwem są zjawiska, którym nadać można pozamedyczny wymiar. Nie ulega wątpliwości, iż w rozpatrywanym przypadku wskazać należy na fakt zmiany barwy zębów, mający zasadniczo charakter estetyczny, irrelevantny z perspektywy zdrowotnej, gdyż nawet uwzględniając, że zmiana odcienia, stanowić może sygnał niekorzystnych powikłań zdrowotnych, zabieg prowadzący się do rozjaśnienia barwy zębów, nie odnosi się do źródła problemu, ponieważ nie likwiduje przyczyny, maskując tylko widoczne efekty.

W dalszej kolejności ocenie podlega zasadność działań w kontekście celów, wyznaczonych przez prawodawcę, nakazująca zweryfikować, czy element, któremu przypisuje się wymiar profilaktyczny, stanowi istotę zabiegu, czy wyłącznie pozytywny efekt uboczny. Zmniejszenie stanu zapalnego przyzębia, nastąpić może również w wyniku leczenia periodontologicznego, a zatem osoba cierpiąca lub narażona na wskazane schorzenie, chcąc przeciwdziałać rozwojowi chorób jamy ustnej, szukałaby pomocy lekarza specjalisty. Dodatkowo pacjent, oceniając skutki zabiegu wybielania zębów, koncentrować będzie się na sferze estetycznej, nie natomiast na jego znaczeniu dla profilaktyki higieny jamy ustnej.

Ostatnią przesłanką jest określenie motywacji towarzyszącej realizacji świadczenia o charakterze medycznym, co przy uwzględnieniu okoliczności, że zabieg wybielania zębów przeprowadzany jest również w odniesieniu do osób, które nie są zagrożone przedstawionymi wyżej dolegliwościami, nakazuje stwierdzić, iż nie realizuje się go zasadniczo w celach profilaktycznych.

Zaproponowane kryteria umożliwiają ocenę zasadności objęcia zwolnieniem podatkowym świadczenia medycznego, zwłaszcza w sytuacji niepewności względem charakteru działania, będącego przedmiotem analizy, wy-

⁸⁸ R. Witczak, Odzyskanie VAT naliczonego w podmiotach leczniczych, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* 2014, Nr 326, s. 328–335.

nikającej w szczególności z obecności elementów stanu faktycznego, pozornie wypełniających przedmiotową przesłankę preferencji fiskalnej, nie zawsze przesądzając o realizacji dążeń wyznaczonych przez ustawodawcę.

4. Badania medyczne wykonywane z uwagi na obowiązek wynikający z przepisów ustawowych

Badanie pacjenta dokonywane w ramach profilaktycznej opieki medycznej przyjmuje za cel uniknięcie przyszłego przeciwdziałania następstwom konkretnych dolegliwości, oznaczając zorientowanie przedmiotowego działania, nie na diagnozowanie, ale obserwację uwarunkowań odnoszących się do ustroju pacjenta, mogących znamionować ryzyko zapadnięcia na określone choroby⁸⁹. Przedstawiona intencja, wpisana jest ściśle w działania profilaktyczne służące kontroli, wykonywane z inicjatywy badanego, których egzemplifikację stanowią czynności diagnostyczne, identyfikujące predyspozycje genetyczne do zachorowalności na określone schorzenia. Ich wykonanie stanowi integralną formę opieki medycznej, sprawowanej nad pacjentem, służąc utrzymaniu czy przywróceniu właściwego stanu zdrowia⁹⁰. Zaprezentowanych właściwości nie posiadają badania genetyczne zmierzające do ustalenia pokrewieństwa jednostek, gdyż w orzecznictwie akcentuje się, iż analizowana preferencja, jako nieznajdująca zastosowania względem usług medycznych, niepolegających na zapewnianiu opieki w postaci diagnozowania i leczenia choroby⁹¹, obliuguje do interpretowania wiedzy, uzyskanej w drodze realizacji przedstawionego świadczenia, jako irrelevantnej z perspektywy ewentualnego procesu leczenia, nawet gdyby stanowiła sygnał dla podjęcia dalszych czynności diagnostycznych, na przykład w kierunku identyfikacji obecności chorób dziedzicznych, przekazywanych z pokolenia na pokolenie lub powstałych *de novo*, na skutek zaburzeń w mechanizmach przekazywania cech dziedzicznych⁹². Wskazane badanie, jako niedostarczające samoistnie komunikatów o stanie zdrowia osób, uczestniczących w nim, pozostaje obojętne w kontekście zastosowania preferencji podatkowej na gruncie podatku od towarów i usług.

⁸⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14.5.2012 r., IPTPP1/443-130/12-4/AK.

⁹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6.5.2011 r., ILPP2/443-614/11-2/BA.

⁹¹ Wyr. ETS z 14.9.2000 r., C-384/98, *D. v. W.*, Zb. Orz. 2000, s. I-06795.

⁹² K. Boczkowski, *Zarys genetyki medycznej: podręcznik dla studentów medycyny*, Warszawa 1990, s. 15.

Z zestawienia świadczeń o charakterze uprzedzającym koniecznym pozostaje wyszczególnienie badań, których centralny punkt stanowi udzielanie porad w perspektywie podejmowania decyzji wywołujących konsekwencje natury prawnej, gdyż zgodnie ze stanowiskiem judykatury, jako nieodnoszące się bezpośrednio do zagadnienia ochrony zdrowia ludzkiego, nie będą wypełniały przesłanek zastosowania preferencji⁹³. Przedstawiony problem dotyczy między innymi okoliczności, gdy badanie przeprowadzane jest w związku z wydaniem zaświadczenia, dającego prawo do ubiegania się o konkretne uprawnienie, którego konsekwencję stanowi dostarczenie osobie trzeciej, wskazówek nieodzownych dla podjęcia decyzji, oddziałującej na zagadnienia ważne z perspektywy osoby badanej czy innych podmiotów⁹⁴. W następstwie przyjętego założenia, opodatkowaniu podlegać będzie, między innymi ustalenie przez lekarza orzecznika, na zlecenie ubezpieczyciela, uszczerbku na zdrowiu ubezpieczonego⁹⁵, czy usługi obejmujące opracowanie opinii na zlecenie sądów albo prokuratury, skoncentrowane na wyjaśnieniu zasadniczych dla prowadzonych spraw kwestii natury medycznej, których realizacja, łącząc się z czynnościami reprezentatywnymi dla opieki zdrowotnej, wykonywana jest w zamiarze spełnienia prawnego lub umownego kryterium, stanowiącego fazę procesu podejmowania decyzji⁹⁶. Perspektywy oceny fiskalnych następstw nie przeformułuje potencjalna okoliczność zdiagnozowania czy skorygowania istniejącego problemu zdrowotnego, odczytywana jako wtórny komponent działalności, niestanowiący elementu inicjatywnego podjętego badania. Emblematyczny dla zaprezentowanych rozważań pozostaje kontekst realizacji kontroli stanu zdrowia pacjenta, dokonywanej w ramach wystawiania zaświadczeń lekarskich dla potrzeb komisji orzekających o niepełnosprawności, gdzie przeprowadzone badania, mając charakter dowodowy, wyrokuja o zasadności przyznania określonych uprawnień (np. renty, dofinansowania), których uzyskanie, mogąc przyczynić się do polepszenia sytuacji zdrowotnej, nie stanowi działania bezpośrednio związanego z poprawą zdrowia. Badania, stanowiąc następstwo wcześniejszych diagnoz, nie dostarczają nowych informacji o pacjencie, jak również nie służą wyznaczaniu kierunku leczenia. W doktrynie dostrzegalny

⁹³ M. Krotoszyński, *Opodatkowanie VAT*, s. 23–27; za wyr. ETS z 20.11.2003 r., C-212/01, sprawa *Margarande Unterpertinger przeciwko Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter*, Lex.

⁹⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24.5.2011 r., ILPP 4/443-174/11-4/ISN.

⁹⁵ Wyr. NSA z 10.10.2017 r., I FSK 498/14, Legalis.

⁹⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20.4.2011 r., IPPP 3/443-120/11-2/SM.

jest pogląd, że czynności określające stopień niepełnosprawności, realizowane w kontekście przyznania benefitów socjalnych, nie spełniają warunków zwolnienia z opodatkowania, niemniej tożsame czynności diagnostyczne, podejmowane w zamiarze ustalenia właściwej terapii, wykazywać będą odmienne podatkowo konsekwencje⁹⁷, co znajduje odzwierciedlenie w zastosowaniu preferencji, na przykład względem wydania zaświadczenia, niezbędnego dla dofinansowania zakupu sprzętu koniecznego w terapii leczniczej, jako spełniającego warunek dążenia do poprawy stanu pacjenta.

Nie byłoby zasadnym wyprowadzenie wniosku, iż fakt wykonywania badania z uwagi na obowiązek wynikający z przepisów ustawowych oddziałuje ujemnie na możliwość objęcia zakresem zwolnienia. Fiskalne konsekwencje wymagają każdorazowo rozpoznania istoty badania wyznaczonej jego charakterem lub sformułowanej przez prawodawcę, egzemplifikację czego stanowi obowiązywanie preferencji, w relacji do usług medycyny pracy, obejmujących między innymi wykonywanie badań wstępnych, okresowych i kontrolnych⁹⁸, uznające za argument jego zastosowania, cel przypisany przez prawodawcę w treści art. 1 ust. 1 SłużbaMedPracU, ogniskującego wokół sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w tym kontroli zdrowia, uzasadniając związek przedstawionych czynności z jego zachowaniem⁹⁹. Zakwalifikowanie badania do katalogu usług medycyny pracy, nie stanowi czynnika samodzielnie determinującego zwolnienie z podatku od towarów i usług, gdyż w ocenie WSA w Gdańsku zamiar przeprowadzenia badania, wyznaczony zostaje kontekstem realizacji¹⁰⁰. *M. Krotoszyński* zauważa, że charakterystyka omawianej kategorii zdarzeń uzasadnia wyróżnienie symptomów, świadczących o zaistnieniu związku między badaniem z zakresu medycyny pracy, a uzasadniającymi zwolnienie czynnikami, wskazującymi na związek z ochroną zdrowia ludzkiego, wśród których wyeksponować należy:

- 1) obowiązkowy charakter;
- 2) skierowanie przez podmiot zobowiązany;

⁹⁷ *R. Witczak*, Wpływ zmian w zwolnieniach usług outsourcingu w szpitalach w podatku VAT na zarządzanie w jednostkach opieki zdrowotnej – wybrane aspekty, *Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą* 2011, Nr 55, s. 278–289.

⁹⁸ Art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. a i b ustawy z 27.6.1997 r. o służbie medycyny pracy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 437).

⁹⁹ *D. Pogorzelska*, Ocena rozwiązań prawnych dotyczących badań lekarskich i psychologicznych kandydatów do pracy i pracowników, *Przegląd Legislacyjny* 2009, Nr 3–4, s. 15–18.

¹⁰⁰ Wyr. WSA w Gdańsku z 19.1.2016 r., I SA/Gd 890/15, *Legalis*.

- 3) wszechstronność badania, rozumiana w kontekście oceny stanu zdrowia jednostki, nie natomiast predyspozycji do wykonywania określonej pracy¹⁰¹.

Differentia specifica usług medycyny pracy, objętych preferencją podatkową, znajduje wyraz w obecności trzeciego ze wskazanych elementów, przy czym należy zaznaczyć, iż okoliczności umożliwiające wyabstrahowanie tych świadczeń, identyfikowane mogą być w kontraście wobec działań diagnostycznych, niekorzystających z przedmiotowego zwolnienia, przez które rozumieć należy badania wstępne, przeprowadzane przed przyjęciem osoby do pracy, realizowane w zamiarze przekazania potencjalnemu pracodawcy, informacji o braku przeciwwskazań do podjęcia aktywności zawodowej. Celem omawianej usługi medycznej jest dostarczenie osobie trzeciej elementów, ułatwiających podjęcie decyzji, nie natomiast działania, składające się na ochronę zdrowia badanego¹⁰², które mogąc wystąpić, nie stanowią motywu ich podjęcia, wykluczając zasadność zastosowania preferencji fiskalnej. W orzecznictwie NSA obecny jest pogląd, iż związek usług medycyny pracy ze zorientowaniem na osiągnięcie celów zdrowotnych po stronie badanego, wyznaczony jest regularnością, a także powtarzalnością (przez cały okres zawodowej aktywności pracownika), wpisanymi w kontekst dążenia do określenia stanu zdrowia osoby¹⁰³, korespondując z judykaturą ETS, który w wyroku z 20.11.2003 r.¹⁰⁴ podkreślił zasadność stosowania, korzystnych z perspektywy podatnika rozwiązań, gdy badania służą zapobieganiu, wykrywaniu chorób, czy kontrolowaniu stanu zdrowia pracowników. Przesłanki są zatem wypełniane przez badania okresowe, którym z wyznaczoną prawem częstotliwością, podlegają wszyscy pracownicy, jak również niemające charakteru powszechnego badania kontrolne, adresowane wobec osób, zgłaszających gotowość do pracy po długotrwałej nieobecności, spowodowanej chorobą. Adekwatnie do celu, przypisanego przez art. 1 ust. 2 SłużbaMedPracU, systematyczna kontrola zdrowia pracujących, obejmując procedury i badania służące ocenie zdrowia, pozostaje ukierunkowana na identyfikowanie elementów stanu zdrowia, związanych z warunkami pracy, uwidaczniając korelację przedmiotowych świadczeń

¹⁰¹ M. Krotoszyński, Opodatkowanie VAT zaświadczeń, s. 23–27.

¹⁰² R. Witczak, Odzyskanie VAT naliczonego, s. 328–335; za indywidualną interpretacją Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20.4.2011 r., IPPP 3/443-120/11-2/SM.

¹⁰³ I. Kaczorowska, Badania psychologiczne bez VAT. Omówienie do wyroku NSA z dnia 23 sierpnia 2019 r., I FSK 653/17, Przegląd Podatkowy 2019, Nr 12, s. 50–51.

¹⁰⁴ Wyr. ETS z 20.11.2003 r., C307/01, *Peter D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2003 r., s. I-13989.

z przesłankami zastosowania zwolnienia podatkowego. A. Bartosiewicz, odwołując się do treści przepisów Kodeksu pracy, wskazuje, iż celem badań lekarskich (kontrolnych), jest weryfikacja zdolności do wykonywania pracy na określonym stanowisku, co wykluczałoby zasadność objęcia zwolnieniem, analogicznie jak w relacji do badań wstępnych¹⁰⁵. Nie można podważyć twierdzenia, że w następstwie powyższych czynności, pracodawca uzyskuje informacje kluczowe w perspektywie dalszego zatrudnienia pracownika, co poddaje w wątpliwość uznanie ich charakteru, jako jednoznacznie ukierunkowanego na ochronę zdrowia. W literaturze podnoszony jest argument, iż w relacji do kompleksowych, cyklicznych badań profilaktycznych, aspekt identyfikowania stanu zdrowia, celem przeciwdziałania niepożądanym zmianom, uzasadniający zwolnienie na gruncie podatku od towarów i usług, mieć będzie wymiar dominujący¹⁰⁶. Analiza przywołanych regulacji prawnych prowadzi do konstatacji, iż w ocenę podatkowych konsekwencji przedmiotowych działań wpisany jest pragmatyzm, dążący do zapewnienia spójności oceny konsekwencji fiskalnych, nie tylko z orzecznictwem Trybunału, ale również celem badań, przypisanym arbitralnie przez prawodawcę na gruncie SłużbaMedPracU (według którego nie należałoby oceniać faktycznego powodu realizacji badań z perspektywy podmiotu je inicjującego, ale założyć koincydencję ze wskazaniami ustawowymi). Zadania służby medycyny pracy, określone w art. 1 SłużbaMedPracU, adresowane są wyłącznie względem pracowników, podczas gdy art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. a SłużbaMedPracU, traktując o sprawowaniu profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, wymienia poza badaniami okresowymi oraz kontrolnymi, również wstępne, dotyczące zasadniczo osób przyjmowanych do pracy, a więc nieposiadających statusu pracownika. Artykuł 229 § 1 pkt 2 Kodeksu pracy¹⁰⁷, stanowi o obowiązku ich wykonania również wobec pracowników młodocianych, przenoszonych na inne stanowiska pracy oraz pozostałych pracowników, przenoszonych na stanowiska pracy, na których występują czynniki szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe¹⁰⁸, uzasadniając związek z realizacją celu, jakim jest ochrona zdrowia, nie typem badania, lecz statusem osoby mu podlegającym, determinującym znaczenie informacji,

¹⁰⁵ A. Bartosiewicz, Zwolnienie dotyczące usług w zakresie ochrony zdrowia, w: VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

¹⁰⁶ M. Krotoszyński, Opodatkowanie VAT zaświadczeń, s. 23–27.

¹⁰⁷ Ustawa z 26.6.1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 277 ze zm.).

¹⁰⁸ M. Włodarczyk, Ochrona dzieci i młodocianych, w: K.W. Baran (red.), System Prawa Pracy. Tom IX. Międzynarodowe publiczne prawo pracy. Standardy globalne, Warszawa 2019, s. 699–702.

uzyskanych w jego następstwie. Z powyższego wyprowadzić należy wniosek, że preferencja podatkowa odnosi się do każdego badania, któremu podlega pracownik, realizowanego z inicjatywy pracodawcy, bez względu na fakt, czy następuje w kontekście wykonywania powinności ustawowych, czy potrzeby doraźnej kontroli stanu zdrowia podwładnego, zwłaszcza, iż zawarty w art. 6 SłużbaMedPracU katalog zdarzeń, składających się na sprawowanie profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, nie ma charakteru zamkniętego.

Przedstawione we wcześniejszej części podrozdziału rozwiązania podatkowe odnoszące się do problematyki zagadnień o wymiarze profilaktycznym, wspierających ochronę zdrowia podatnika, pozytywnie weryfikują drugą tezę, opierającą się na założeniu, że art. 68 Konstytucji RP, stanowiący normatywną podstawę działań ustawodawcy w przedmiotowym zakresie, wymaga uczynienia z polityki podatkowej, tzw. polityki narzędziowej, względem polityki zdrowotnej, realizowanej przez państwo. Rozwiązania, odnoszące się do kwestii opodatkowania działań zapobiegających powstawaniu i rozwojowi czynników chorobotwórczych, propagują postawy wspierające publiczny system ochrony zdrowia, nie stanowiąc mechanizmu zastępującego go w urzeczywistnieniu dążeń, w obszarze ochrony zdrowia, ale ułatwiając podejmowanie aktywności przeciwdziałającej konieczności przyszłego leczenia.

5. Zabiegi medycyny estetycznej

Znajomość czynników warunkujących zasadność zastosowania zwolnienia względem usług medycznych umożliwia ocenę fiskalnych następstw świadczeń, koncentrujących się na realizacji czynności przynoszących efekty, niekojarzone bezpośrednio ze wskazanymi przez prawodawcę zamiarami uzasadniającymi preferencję, ilustrację których stanowią zabiegi chirurgii plastycznej, wpisujące w swą istotę poprawę wyglądu estetycznego operowanych części ciała, odbiegających od przyjętych norm¹⁰⁹. W judykaturze bezspornym pozostaje, że operacje plastyczne, wynikające wyłącznie z braku akceptacji wyglądu przez pacjenta, nie wypełniają ustawowych przesłanek zwolnienia¹¹⁰, jednak identyfikowalne następstwo, stanowiąc nawet znaczący asumpt podjęcia wskazanych działań, nie rozstrzyga samoistnie o niemożności przypisania usłudze wymiaru zdrowotnego. Przedstawiona kategoria czynności

¹⁰⁹ J. Jethon, J.L. Potocki, Chirurgia plastyczna, w: W.S. Gomulka, W. Rewerski (red.), Encyklopedia zdrowia, tom II, Warszawa 1992, s. 1614.

¹¹⁰ Wyr. NSA z 1.10.2013 r., I FSK 1548/12, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 8.5.2012 r., III SA/GI 1331/11, Legalis.

medycznych, zajmując się leczeniem zniekształceń czy rekonstrukcją ubytków powłok i układu mięśniowo-szkieletowego¹¹¹, w określonych kontekstach ujawnia leczniczy charakter, warunkując zastosowanie korzystniejszych rozstrzygnięć. A. Wesołowska wyjaśnia, że o skutkach podatkowych decydują przesłanki obiektywne, wyabstrahowane z odniesienia do subiektywnego świadczenia osoby poddanej zabiegowi¹¹². Postulat ten uzupełnia orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym obecność weryfikowalnych motywacji, wykazana może zostać chociażby przez odniesienie do treści diagnoz lekarskich, w relacji do których, NSA uzależnił ocenę konsekwencji fiskalnych od kwalifikacji zabiegu do jednej z kategorii, przewidzianej w Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych: (I) korekcyjnej, (II) kosmetycznej, (III) po wygojeniu urazu lub operacji, (IV) z powodu niezadowolającego wyglądu, wyjaśniając, iż przyporządkowanie usługi do kategorii I lub III, pozwala „wzmocnić argumentację” przemawiającą za zwolnieniem świadczenia z podatku od towarów i usług¹¹³, sygnalizując, że wyróżnienie objętych preferencją zabiegów chirurgii plastycznej spośród świadczeń przynależnych przedmiotowej kategorii, mimo pozornej przejrzystości, wymaga dodatkowej, wnikliwej weryfikacji okoliczności ich realizacji. W piśmiennictwie, granicę między aspektem jednoznacznie estetycznym, a zdrowotnym, wyznacza się przez odniesienie do zdarzeń losowych (uraz, przebyta choroba) lub wrodzonych ułomności, ujemnie wpływających na czynności organizmu (np. skrzywiona przegroda nosowa)¹¹⁴. Podkreślenia wymaga, że zawężenie objętych zwolnieniem usług z zakresu opieki medycznej, zasadniczo do tych, których zamiarem jest reakcja na implikacje wywołane przedstawionymi zdarzeniami, jest niewłaściwe, ponieważ istotne pozostaje zjawisko pogorszenia czy utraty zdrowia, natomiast podłoże zmian oddziałuje wtórnie na ocenę następstw podatkowych. Nawet konsekwencje naturalnych zmian, zaistniałe w wyniku porodu czy procesu starzenia, niekwalifikowane w kategorii zjawisk chorobowych, przejawiają w skrajnych przypadkach, symptomy zagrażające zdrowiu, co prowadzi do konstatacji, że jeśli za rozstrzygający o podatkowych skutkach zabiegu uznajemy cel, to sam fakt skierowania przez le-

¹¹¹ J. Jethon, J.L. Potocki, *Chirurgia plastyczna*, s. 1604.

¹¹² A. Wesołowska, *Możliwość stosowania zwolnienia VAT dla usług chirurgii plastycznej*. Glosa do wyroku TS z dnia 21 marca 2013 r., C-91/12, Lex/el. 2013.

¹¹³ Wyr. NSA z 19.12.2012 r., I FSK 259/12, Legalis.

¹¹⁴ Ł. Matusiakiewicz, *Zakres zwolnienia VAT dla usług ochrony zdrowia w świetle nowej regulacji*, Lex/el. 2014.

karza pozostaje zasadniczo irrelevantny z perspektywy zwolnienia¹¹⁵. Ma to istotne znaczenie w kontekście świadczeń chirurgii plastycznej, uzasadniających swoją realizację względami zdrowia psychicznego, gdyż mimo obecnej wśród części judykatury skłonności do kwalifikowania za przesłankę warunkującą zwolnienie, skierowań wystawionych przez psychologa, jako związanych z ochroną zdrowia (psychicznego)¹¹⁶, słuszność należy przyznać stanowisku, że usługa mająca na celu jedynie zapewnienie komfortu psychicznego, nie wypełnia przewidzianych przez prawodawcę przesłanek, wiążąc następstwa natury fiskalnej z powinnością całościowej oceny świadczenia, uwzględniającej przyczynę tkwiącą u podstaw podjętych działań, zwłaszcza zaistnienia zjawisk¹¹⁷, wskazujących na związek mankamentu fizyczności pacjenta ze zdarzeniami, obiektywnie wpływającymi na stan zdrowia.

Zgodnie ze stanowiskiem literatury zwolnienie przedmiotowe stanowi konsekwencję założenia, iż świadczenia wyodrębnione przez wzgląd na społeczne znaczenie, nie powinny pozostawać obciążone daniną, generując dodatkowe koszty dla konsumentów (pacjentów)¹¹⁸, korespondując z opinią Rzecznika Generalnego w sprawie *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*¹¹⁹, iż istotą preferencji jest dostrzeżenie interesu społeczeństwa jako określonej całości. Zróżnicowanie fiskalnych następstw działań w obszarze chirurgii plastycznej, w zależności od podłoża realizacji, stanowi przejaw uwzględnienia przez ustawodawcę oddziaływania zasady zdolności płatniczej, która z uwagi na zjawisko przerzucalności opodatkowania, powodujące, iż ekonomiczny ciężar daniny nie jest ponoszony przez formalnego podatnika, w kontekście podatków pośrednich, koncentruje się na wpływie na możliwość nabycia określonych świadczeń przez konsumentów. Zatem uwzględniając postulat rozłożenia ciężaru podatkowego w sposób odpowiadający zdolności jego poniesienia, system podatkowy musi być skonstruowany w sposób niedoprowadzający do degradacji majątkowej podatników, co wyjaśnia nakaz objęcia zwolnieniem osób, które przez wzgląd na obiek-

¹¹⁵ Wyr. WSA w Warszawie z 17.6.2015 r., III SA/Wa 2199/14, Legalis.

¹¹⁶ M. Malinowski, VAT: o zwolnieniu przesądza cel zabiegu a nie procedura, Lex/el. 2014; za wyr. WSA w Szczecinie z 22.1.2015 r., I SA/Sz 609/14, Lex/el.

¹¹⁷ K. Żagun, Usługi w zakresie opieki szpitalnej a przepisy VI Dyrektywy (C-394/04), Przegląd Podatkowy 2006, Nr 1, s. 57.

¹¹⁸ T. Krywan, VAT'emecum 2009, Warszawa 2009, s. 284–285; T. Michalik, VAT 2009, Warszawa 2009, s. 522.

¹¹⁹ Opinia Rzecznika Generalnego E. Sharpstona z 9.10.2008 r., C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*. *Staatssecretaris van Financien*, Zb. Orz. 2008, s. I-09615.

tywny, niedający się pominąć czynnik, muszą poddać się określonej zabiegowi, przy jednoczesnej odmowie zastosowania preferencji w relacji do pacjentów, mogących ponieść ciężar podatku, w sytuacji niewystąpienia medycznych przesłanek zabiegu. W kontekście świadczeń wynikających ze wskazań jednoznacznie zdrowotnych, uzasadniających zastosowanie korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, mamy do czynienia z odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, ponieważ określona kategoria podatników, z uwagi na odnoszące się do nich uwarunkowania, wymaga odmiennego traktowania przez wzgląd na konstytucyjne kryteria sprawiedliwości społecznej czy równości wobec prawa (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

W literaturze za niezasadne uznaje się szerokie pojmowanie terminu „poprawy zdrowia”, stosowane w odniesieniu do stanu zdrowia psychicznego, gdyż koniecznym jest rozdzielenie zabiegów, wykazujących cel terapeutyczny, wynikający z braku akceptacji powierzchowności (np. zmian w skutek wypadku, czy operacji), od dyskomfortu związanego z negatywnym stosunkiem do własnej fizjonomii, nieprzekładającego się na poprawną realizację funkcji życiowych (operacja odstających uszu, korekta wyglądu nosa itp.)¹²⁰. Konieczność wykazania związku między zabiegiem z zakresu chirurgii plastycznej, a zjawiskiem odnoszącym się do zdrowia pacjenta, ujemnie na niego wpływającym, stanowi czynnik równoważący ryzyko faktycznej „osmozy” czynności medycznych, realizowanych z uzasadnienia estetycznego oraz medycznego, mogącej nadwzględnić zdolność analizowanych regulacji podatkowych do należytego wywiązania się z funkcji, którą stanowi zorientowanie na wsparcie procesu ochrony zdrowia.

W ten sposób wykazana została słuszność trzeciej tezy, w myśl której postulatywny charakter art. 68 Konstytucji RP, jak również oddziałujących na niego zasad konstytucyjnych (np. równości wobec prawa, sprawiedliwości społecznej, zdolności płatniczej), warunkuje nadanie egalitarnego wymiaru, unormowaniom skierowanym wobec pacjentów, obligując prawodawcę do opracowania rozwiązań wspierających podatników, którzy z uwagi na stan zdrowia znajdują się w trudniejszym położeniu, w zamiarze zrównania ich sytuacji, względem pozostałej części społeczeństwa. Rozwiązania natury fiskalnej skupiają się na przeciwdziałaniu możliwości niezaspokojenia potrzeb egzystencjalnych osób, które przez wzgląd na osobistą sytuację, stanowiącą następstwo stanu zdrowia, mogłyby znaleźć się w gorszym położeniu materialnym.

¹²⁰ K. Różycki, Usługi medyczne a podatek od towarów i usług, Lex/el. 2014.

6. Opieka paliatywna

Technika implementacji, znajdującą wyraz w charakterze przepisów obejmujących problematykę opodatkowania usług z zakresu opieki medycznej, oparta została na uwzględnieniu też, wynikających z orzecznictwa TSUE¹²¹, zapadłego na gruncie art. 132 ust. 1 lit. b) Dyrektywy, tworząc odzwierciedlający je wykaz kryteriów zwolnienia, doprecyzowujący termin wyjściowy. Przyjęta przez prawodawcę konstrukcja, powodować może rozdzźwięk między brzmieniem postanowień Dyrektywy, a treścią regulacji krajowych, których literalna wykładnia prowokuje dalsze problemy interpretacyjne. Brak pogłębionej analizy, towarzyszącej opracowywaniu definicji świadczeń podlegających preferencji, dostrzegalny jest w kontekście oceny fiskalnych następstw usług medycznych, realizacja których stanowi reakcję na niepożądane zmiany, zachodzące w ustroju chorego, nie służąc profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ilustrację czego stanowią zbiegi medycyny paliatywnej, obejmujące opiekę nad pacjentami, znajdującymi się w terminalnym stadium nieuleczalnej choroby, celem których zgodnie z poglądem obecnym w literaturze, nie jest wyleczenie, czy zatrzymanie procesu chorobowego, ale poprawa warunków życia w końcowej fazie egzystencji¹²². Zorientowanie na urzeczywistnienie zamiarów, zasadniczo odmiennych niż wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, co do zasady przekreślać powinno osiągnięcie korzyści, wynikających z preferencji. Krytyczny namysł nad rzeczywistością nakazuje rozpoznanie aksjologicznych podstaw działań prawodawcy, prowadząc informacyjnie w kierunku odczytywania postanowień Dyrektywy, transponowanych do krajowego porządku prawnego, przez pryzmat wytycznych, uzewnętrzniionych na gruncie orzecznictwa, doprecyzowujących przesłanki, zawarte w przedmiotowej ustawie. Pojęcie „opieki szpitalnej i medycznej” obejmuje świadczenia służące diagnozie, opiece oraz w miarę możliwości, leczeniu chorób i zaburzeń zdrowia¹²³, nakazując wykładnię przepisów, obejmujących analizowaną materię, nie w drodze prostego przyporządkowania opodatkowanego zdarzenia konkretnej przesłance zwolnienia, ale możliwości wpisania

¹²¹ M. Ignasiak, Potrzeby działalności interesu publicznego, w: D. Dominik-Ogińska (red.), Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług. Komentarz, Lex/el. 2016; za wyr. NSA z 1.10.2013 r., I FSK 1548/12, Legalis.

¹²² J. Ellershaw, The challenges of changing the culture of dying, The Lancet 2014, Nr 383, s. 207–208.

¹²³ P. Ogiński, w: M. Militz (red.), VAT. Wybór orzecznictwa. Komentarz orzecznicy, Warszawa 2015, kom. do art. 43, s. 234–236; za wyr. ETS z 6.11.2003 r., C-45/01, Dornier, Zb. Orz. 2003 r., s. I-12911, Lex/el.

w kontekst działań, zmierzających do udzielenia medycznie uzasadnionej odpowiedzi, na zjawiska odnoszące się do negatywnych czynników z perspektywy zdrowotnej. Nie sposób założyć, że intencją prawodawcy było pozbawienie kategorii zabiegów w zakresie medycyny paliatywnej, korzyści wynikających z omawianej preferencji¹²⁴. Zaproponowany sposób wykładni znajduje odzwierciedlenie w stanowisku Ministra Finansów, który w odpowiedzi na interpelację poselską z 25.1.2011 r.¹²⁵ wskazuje, że oceniając terapeutyczny aspekt opieki medycznej, nie należy nadawać mu wąskiego znaczenia, gdyż zasada ścisłej interpretacji, nie może stać na przeszkodzie wykładni pojęć, użytych w celu opisanego zwolnień, umożliwiającej osiągnięcie zakładanych przez Dyrektywę skutków. Zakres świadczeń opieki medycznej, podlegających preferencji, obejmować może nie tylko czynności mające szansę przywrócić pacjenta do pożądanego stanu, ale również ogół działań, będących reakcją na negatywną właściwość ustroju organizmu. Przedstawiony sposób interpretacji, wpisuje się w kontekst konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej, opierając się na wskazanym we wcześniejszej części rozprawy, moralnym imperatywie solidarności, nakazując wypracowanie rozwiązań, służących wsparciu pacjentów, których sytuacja zdrowotna obliguje władze publiczne do podejmowania działań, w możliwie najszerszym zakresie poprawiających warunki egzystencji, zwłaszcza przewlekłe chorych, w relacji do reszty społeczeństwa.

7. Zapłodnienie metodą *in vitro*

Wskazane założenie uzasadniało zastosowanie przedmiotowego zwolnienia, również względem zabiegów *in vitro* do momentu, gdy ustawa z 25.6.2015 r. o leczeniu niepłodności, wprost zakwalifikowała zabieg realizowanej pozaustrojowo, medycznie wspomaganej prokreacji, jako formę leczenia¹²⁶, gdyż wcześniej w piśmiennictwie poddawano w wątpliwość, czy świadczenie dające szansę na pozyskanie potomstwa, ale nieprzywracające płodności¹²⁷, może być uznane za spełniające przesłanki z art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU¹²⁸.

¹²⁴ A. Rzetecki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, Monitor Podatkowy 2025, Nr 4, s. 33–34.

¹²⁵ Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską z 25.1.2011 r., PT1.054.1.2019.990, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/14287> (dostęp: 11.12.2025 r.).

¹²⁶ Art. 1 ustawy z 25.6.2015 r. o leczeniu niepłodności (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 442).

¹²⁷ Okręgowa Izba Lekarska w Warszawie, VAT-em w lekarzy, <https://izba-lekarska.pl/numer/numer-201102-03/vat-em-w-lekarzy/> (dostęp: 12.1.2026 r.)

Korzystne dla podatników rozstrzygnięcia, zapadające bezpośrednio po nowelizacji VATU, uzależniały zwolnienie od wcześniejszych działań leczniczych, mających za zadanie doprowadzenie do poczęcia drogą naturalną, traktując zabieg *in vitro* za część leczenia etapowego¹²⁹, nie postrzegając go, za niektórymi przedstawicielami literatury jako samodzielnej metody przeciwdziałania niepłodności, niezależnie od jej przyczyny¹³⁰. Spór, mający skutek wejścia w życie postanowień ustawy o leczeniu niepłodności, wymiar zasadniczo historyczny, ilustruje konieczność odczytywania art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, nie w drodze literalnej wykładni zawartych w nim pojęć, ale przez urzeczywistnienie celów z nich wynikających¹³¹. Oznacza to, że za spełniające przesłanki, uznać należy świadczenia pozwalające przezwyciężyć konsekwencje dolegliwości, mających podłoże medyczne, nawet jeżeli z założenia nie da się osiągnąć trwałych, pozytywnych zmian, co wobec braku zdolności precyzyjnego przewidzenia przyszłego kształtu rzeczywistości społecznej, umożliwia wypracowanie wykładni przedmiotowych regulacji, która pozostałaby aktualną, bez względu na przyszły kierunek rozwoju usług medycznych.

8. Eksperyment medyczny

A. Uwagi ogólne

Pozostając w kontekście powyższych rozważań, zorientowanych na zastosowanie omawianej preferencji fiskalnej, spośród zestawienia usług o charakterze medycznym, wyekstrahować należy działania eksperymentalne, akcentujące wymiar badawczy. Nie gwarantują one osiągnięcia pozytywnych skutków leczniczych, odnosząc się zasadniczo względem dolegliwości, którym nie można efektywnie przeciwstawić powszechnie stosowanych metod kuracji. Stanowią one z perspektywy określonych grup pacjentów, jedyną ewentualność przezwyciężenia, pozornie nieuleczalnych chorób, przynosząc w dobie dynamicznego rozwoju nauk medycznych, kładącego nacisk na innowacyjność

¹²⁸ M. Pogroszewska, Ministerstwo wyjaśnia: nie ma VAT od *in vitro*, Rzeczpospolita 2011, z 9.3.2011 r., s. 5.

¹²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1.4.2011 r., IPPP1-443-17/11-2/Igo.

¹³⁰ J. Choi, R.A. Lob, *In Vitro Fertilization*, w: R.A. Lobo, D.M. Gershenson, G.M. Lentz, F.A. Velea (red.), *Comprehensive gynecology*. 7th Edition, Filadelfia 2017, s. 924–926.

¹³¹ A. Rzeてcki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, *Monitor Podatkowy* 2025, Nr 4, s. 34.

zastosowanych rozwiązań, następstwo w postaci wzrostu znaczenia aspektu badawczego w procesie leczenia. Rozwiązania w obszarze podatkowym, będąc czynnikiem oddziałującym na ostateczny koszt prac badawczych, pośrednio wpływają na możliwość zastosowania kuracji, dedykowanej badanym pacjentom, stanowiąc jedną z kluczowych stymulant rozwoju rozpatrywanego obszaru aktywności. Niemniej, ustawodawca nie zdecydował się na zastosowanie względem nich osobnych preferencji na płaszczyźnie podatku od towarów i usług, czyniąc zależnym rozstrzygnięcie wspomnianej kwestii od wskazania czy określony typ badań ujawnia właściwości, uzasadniające posłużenie się zwolnieniem podatkowym, w oparciu o zasady analogiczne, jak względem usług medycznych o odmiennym charakterze. Jak orzekł ETS w wyroku z 20.11.2003 r.¹³², rozstrzygający w przedmiocie preferencji fiskalnej, pozostaje kontekst wykonania usługi, rozważany przez pryzmat zorientowania na wypracowanie rezultatów zdrowotnych po stronie pacjenta, czyniąc z motywacji podjęcia prac badawczych nieodzowny element konkretyzujący ich następstwa.

B. Pojęcie eksperymentu medycznego

Z perspektywy podatkowej, doniosłe znaczenie ma wprowadzony przez ustawodawcę, dychotomiczny podział eksperymentów medycznych na badawcze oraz lecznicze, ponieważ analiza ich specyfiki pozwala wyeksponować odrębności, jak również zasadnicze cele, realizowane przez każde z nich¹³³, dając możliwość rozstrzygnięcia w przedmiocie wypełnienia przesłanek, zawartych w art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, gdyż bezpośredni zamiar, towarzyszący działaniom eksperymentatora, stanowi kryterium rozstrzygające o podatkowych konsekwencjach zaistniałych zdarzeń¹³⁴. Zatem istotna pozostaje weryfikacja czy działanie wypełnia znamiona uznania za usługę w zakresie opieki medycznej. Prawodawca, na gruncie ustaw podatkowych, nie stosuje terminologii odnoszącej się do rzeczonoego obszaru, a więc zrozumienie określeń przedstawiających zdarzenia, składające się na tę perspektywę ochrony zdrowia, wymaga adekwatnego zastosowania pojęć, przejętych z innych gałęzi prawa, które na-

¹³² C307/01, *Peter D'Ambrunil i Dispute Resolution Services Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2003 r., s. I-13989.

¹³³ R. Kubiak, Warunki prawne dopuszczalności eksperymentów medycznych – wątpliwości dotyczące regulacji w świetle konwencji biomedycznej, w: O. Nawrot, A. Wnukiewicz-Kozłowska (red.), *Temida w dobie rewolucji biotechnologicznej*, Gdańsk 2015, s. 133–134.

¹³⁴ M. Czarkowski, J. Różyńska, *Świadoma zgoda na udział w eksperymencie medycznym. Poradnik dla badacza*, Warszawa 2008, s. 14.

leży respektować zgodnie z zasadą, iż sformułowania, używane w prawie podatkowym, mające ustalone znaczenie w innych dziedzinach prawa, zachowują je, gdy ustawodawca nie wprowadza autonomicznych definicji legalnych, w zamiarze nadania odrębnego znaczenia terminom, stosowanym w ustawach podatkowych¹³⁵. Zrekonstruowanie istoty rozpatrywanych zdarzeń musi odbywać się w oparciu o treść innych aktów normatywnych, orzecznictwo, jak również dorobek doktryny, a zatem asumpt dla dalszych rozważań, stanowić będzie art. 21 ust. 1 ZawLekU¹³⁶, wprowadzający koncept eksperymentu medycznego, wskazując, że oznacza przeprowadzony na ludziach eksperyment leczniczy albo badawczy, nie definiując pojęcia wyjściowego. W piśmiennictwie funkcjonuje pogląd, iż pod przedstawionym określeniem, kryje się zmierzająca do sprecyzowanego celu badawczego lub leczniczego, metoda terapii, umożliwiającą potwierdzenie tezy medycznej, która dotychczas nie została poparta dostateczną liczbą badań¹³⁷. *M. Nestorowicz* uszczegóławia, że podczas przeprowadzania eksperymentu medycznego stosuje się procedury diagnostyczne, odpowiadające przewidzianym przy zwykłym leczeniu. Podejmowana aktywność, chociaż stanowić może jeden z etapów badań naukowych, powinna wiązać się z jednoczesną motywacją do podjęcia działań w dążeniu do uzyskania, przy użyciu nowatorskiej terapii, pozytywnych efektów zdrowotnych po stronie pacjenta, pozostając uzasadnioną aktualnym stanem wiedzy medycznej i skrupulatną oceną ryzyka¹³⁸, w zgodzie z przyjętymi regułami, adresowanymi w odniesieniu do badań naukowych¹³⁹. Wpisuje się to w spektrum oddziaływania pojęcia „działalności leczniczej”, której jedno z założeń, w myśl art. 3 ust. 2 DziałLecZU, stanowi realizacja zadań badawczych, a więc eksperymentów medycznych, odbywających się w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia, wskazując w sposób dorozumiany, że istnieje kategoria prac

¹³⁵ *B. Brzeziński, W. Nykiel*, Zasady ogólne prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 2002, Nr 3, s. 10.

¹³⁶ Ustawa z 5.12.1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 37 ze zm.).

¹³⁷ *R. Kędziora*, Odpowiedzialność karna lekarza w związku z wykonywaniem czynności medycznych, Warszawa 2009, s. 267–268.

¹³⁸ *M. Nesterowicz*, Eksperyment medyczny w świetle prawa (podstawy prawne, odpowiedzialność, ubezpieczenia), Prawo i Medycyna 2004, wyd. spec., s. 29–34.

¹³⁹ *A. Wnukiewicz-Kozłowska*, Eksperyment medyczny na organizmie ludzkim w prawie międzynarodowym i europejskim, Warszawa 2004, s. 28–33.

badawczych, nierealizująca tych celów, w konsekwencji niekorzystająca z preferencji fiskalnej¹⁴⁰.

Exemplifikację wskazanego odstępstwa przedstawia eksperyment badawczy (art. 21 ust. 3 ZawLekU), ukierunkowany w sposób priorytetowy na rozszerzenie wiedzy medycznej¹⁴¹, nie natomiast wywołanie pozytywnych konsekwencji leczniczych po stronie probanta, które chociaż mogą mieć miejsce, jako akcesoryjne następstwo realizowanych działań, nie stanowią *spiritus movens* prac badawczych. A. Zoll wyraża pogląd, że bezpośrednia korzyść zdrowotna osoby leczonej, nie może stanowić motywacji podjęcia eksperymentu badawczego¹⁴², co prowadzi do konstatacji, iż jego istota wyłącza identyfikację z urzeczywistnianiem usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, które chociaż mogą wystąpić, nie stanowią rdzenia przedstawionego rodzaju działań¹⁴³. Jako konstrukcję paralelną, rozpatrywać należy badania kliniczne, zdefiniowane przez art. 2 pkt 2 PrFarm, które zgodnie z jej art. 37a, zakwalifikować należy do katalogu eksperymentów medycznych¹⁴⁴, z zastrzeżeniem, że nie stanowią odrębnej kategorii, ale funkcjonują w ramach, zarysowanego wcześniej, podziału na eksperymenty lecznicze oraz badawcze. Stosownie do treści ustawowej regulacji, pod wskazanym pojęciem, rozumieć należy: „każde badanie prowadzone z udziałem ludzi w celu odkrycia lub potwierdzenia klinicznych, farmakologicznych, w tym farmakodynamicznych, skutków działania jednego lub wielu badanych produktów leczniczych, (...) mając na względzie ich bezpieczeństwo i skuteczność¹⁴⁵”. Zatem wyłącznie językowa wykładnia przywołanego przepisu suponuje twierdzenie, że jedyną determinantą realizowanych prac badawczych, pozostaje zorientowanie na odkrycie czy potwierdzenie właściwości produktu leczniczego, wykluczając przyjęcie, chociażby teoretycznego założenia, że wiodący cel badania klinicznego stanowić mogłaby korzyść dla osoby leczonej, nawet w sytuacji jej faktycznego wystąpienia. Jak

¹⁴⁰ A. Rzetecki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, Monitor Podatkowy 2025, Nr 4, s. 36.

¹⁴¹ R. Kubiak, Warunki prawne dopuszczalności, s. 133–134.

¹⁴² A. Zoll, Granice legalności zabiegu medycznego, Prawo i Medycyna 1999, Nr 1, s. 29–39.

¹⁴³ R. Kubiak, Warunki prawne dopuszczalności, s. 133–134.

¹⁴⁴ Art. 37a ust. 1 PrFarm, są to: „eksperymenty medyczne z użyciem produktu leczniczego przeprowadzane na ludziach w rozumieniu przepisów ustawy z 5.12.1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentyisty (...)”.

¹⁴⁵ Art. 2 pkt 2 PrFarm.

wskazuje NSA, w kontekście kwalifikacji usług wykonywania badań klinicznych nieistotna jest ocena aspektów leczniczych, jak również badawczych eksperymentu, ponieważ decydujący pozostaje cel umowy o badania kliniczne, zorientowany nieodłącznie na realizację zdarzeń, składających się na desygnat pojęcia podstawowego (odkrycie lub potwierdzenie skutków działania badanych produktów leczniczych)¹⁴⁶. W orzecznictwie dostrzega się, że w istocie badania kliniczne, przeprowadzane na ludziach, stanowią część długotrwałego procesu wprowadzania do produkcji i sprzedaży produktów leczniczych, gdyż odbywając się z inicjatywy sponsora, najczęściej przedsiębiorcy działającego w branży farmaceutycznej, nie koncentrują się wokół świadczenia z zakresu opieki medycznej, ponieważ podmiot przystępujący do ich realizacji, nie otrzymuje wynagrodzenia za leczenie, lecz za badanie kliniczne skuteczności medykamentu¹⁴⁷. Pacjent zostaje sprowadzony do roli obiektu badawczego, który mogąc osiągnąć wymierne korzyści w sferze zdrowotnej¹⁴⁸, uczestniczy w projekcie zmierzającym do zweryfikowania działania produktu leczniczego, nie natomiast poprawy własnej kondycji. Pogląd ten koresponduje ze stanowiskiem Rzecznika Generalnego, wyrażonym w sprawie *CopyGene A/S*¹⁴⁹, w myśl którego, gdy z całokształtu okoliczności wynika, że podstawowym celem usługi medycznej nie jest ochrona zdrowia, wówczas zwolnienie podatkowe nie znajduje zastosowania. W ocenie podatkowych konsekwencji przeprowadzonego eksperymentu medycznego, istotny jest nie jego charakter, ale fakt realizowania założonych dążeń terapeutycznych. W literaturze podkreśla się, iż przedstawione dotychczas metody leczenia, nie działają w pełni leczniczo, przez wzgląd na fakt, że charakteryzują je określone cechy negatywne, objawiające się działaniem niepożądanym, o zróżnicowanym natężeniu¹⁵⁰. Istotą eksperymentów o charakterze badawczym, nieodzownie pozostaje znoszenie przyczyn i następstw chorób, ale także ujemnych reakcji poszczególnych grup badanych. Pacjent, mogąc osiągnąć wymierne korzyści lecznicze, zostaje zredukowany do roli obiektu badawczego, natomiast we wskazaną formę eksperymentu, w spo-

¹⁴⁶ Wyr. NSA z 4.12.2015 r., I FSK 1374/14, MoPod 2016, Nr 3, s. 33.

¹⁴⁷ Wyr. NSA z 20.6.2012 r., I FSK 406/12, POP 2012, Nr 4, poz. 83, s. 390; wyr. WSA w Warszawie z 11.4.2014 r., III SA/Wa 2729/13, Legalis.

¹⁴⁸ B. Iwańska, Warunki prawne dopuszczalności przeprowadzania eksperymentów medycznych, Państwo i Prawo 2000, Nr 2, s. 71.

¹⁴⁹ Opinia Rzecznika Generalnego E. Sharpstona z 10.9.2009 r., C-262/08, *CopyGene A/S v. Skatteministeriet*, EU:C:2009:541.

¹⁵⁰ S. Herman, Metody badania leków i poszukiwanie nowych środków leczniczych, w: Encyklopedia zdrowia. Tom I, Warszawa 1992, s. 435.

sób immanentny wpisane jest ryzyko niebezpieczeństwa, mogące przynieść niepożądane, niedające się przewidzieć konsekwencje¹⁵¹. Zawarcie w definicji eksperymentu badawczego (również badania klinicznego), elementu założonego z góry ryzyka, stoi w kontrze do twierdzenia o możliwości podporządkowania realizacji, aprobowanym celom z zakresu ochrony zdrowia. Pogląd ten potwierdza, między innymi interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30.1.2013 r.¹⁵², według której poprawa zdrowia osób uczestniczących w badaniu, nie daje podstaw stwierdzeniu, że realizowana usługa badawcza korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, ponieważ produkt medyczny osiąga cel terapeutyczny dopiero po przeprowadzeniu badań, potwierdzających jego bezpieczeństwo oraz efektywność w bliżej nieokreślonej przyszłości, a nie podczas ich przeprowadzania, w relacji do uczestników. W przywołanej opinii wyekspozowano naukowy wymiar badania, znajdujący wyraz w niepewności względem skutków terapii, a zatem jeżeli ma ona dopiero potwierdzić słuszność zaproponowanej metody leczenia, nie sposób już na etapie rozpoczęcia prac badawczych, przyjąć założenie o przyczynieniu się do poprawy zdrowia pacjenta, co wyklucza nadanie im celu leczniczego jako decydującej stymulanty podejmowanych czynności¹⁵³.

C. Podatkowe następstwa eksperymentu medycznego

W początkowym okresie obowiązywania rozwiązań, zawartych w art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, wykładnia przywołanej regulacji, w pierwszej kolejności uwzględniała interes osoby poddanej badaniu, czego dowodzi treść interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 3.8.2011 r.¹⁵⁴, w której zwraca się uwagę, że każde badanie kliniczne, prowadzone z udziałem pacjentów, stanowi niepowtarzalną szansę, przynajmniej na częściową poprawę ich zdrowia, a wymierną korzyścią jest możliwość zaproponowania uczestnikom, alternatywnego leczenia, uzasadniając stosowność skorzystania z analizowanej preferencji podatkowej. W zbliżony sposób wypowiadał się

¹⁵¹ M. Bańko, *Inny słownik języka polskiego* PWN. P-Ż, Warszawa 2000, s. 530.

¹⁵² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30.1.2013 r., IPTPP1/443-945/12-2/RG.

¹⁵³ A. Rzeteci, *Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług*, *Monitor Podatkowy* 2025, Nr 4, s. 37.

¹⁵⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 3.8.2011 r., IPPP1/443-744/11-3/AP, podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 8.7.2011 r., ILPP1/443-643/11-4/MK.

WSA w Olsztynie, stwierdzając, iż badanie kliniczne nowego leku na oddziale chemioterapii szpitala, przeprowadzane na pacjentach ze zdiagnozowaną chorobą nowotworową, jest eksperymentem leczniczym w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy ZawLekU, a więc nie można wykluczyć właściwości terapeutycznych badania nowego środka przez przyjęcie, że jego istotą jest zasadniczo kierunek naukowy, polegający na poszerzeniu wiedzy medycznej, gdyż to cel leczniczy stanowi dominujący element wykonywanych badań¹⁵⁵. Wyrok NSA z 20.6.2012 r.¹⁵⁶ zrewidował dotychczasowe podejście, odrzucając pogląd przełamujący literalną wykładnię definicji badania klinicznego, zawartej w PrFarm, stwierdzając, iż nadrzędnym celem nie jest sprawowanie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, co wynika z faktu, że stanowi etap procesu wprowadzania na rynek produktów leczniczych. Całokształt działań, podejmowanych w ramach badań, wiąże się ściśle z realizacją założeń gospodarczych, przyjętych przez sponsora¹⁵⁷, nakazując skonstatować, iż usługi, wykonywane w ramach badań klinicznych, świadczone są dla tego podmiotu.

Wobec braku ustalenia optymalnego wzorca opodatkowania eksperymentów medycznych, należy uwzględnić, iż bez względu na rodzaj, wykazują określone parametry wspólne, umożliwiając potwierdzenie tezy medycznej, czy przynajmniej potencjalne przyniesienie pozytywnych następstw zdrowotnych pacjentowi w nich uczestniczącemu. Z perspektywy zastosowania zwolnienia podatkowego na gruncie VATU, niezbędnym pozostaje wyodrębnienie *differentia specifica* w postaci kryteriów pozwalających wskazać te służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, spośród ogółu eksperymentów o charakterze medycznym. Jeżeli istota prac badawczych eksponuje, iż przygotowanie produktu znajduje wymiar indywidualny, w szczególności wiąże się z terapią konkretnego pacjenta, będąc opracowywanym i zużywanym zasadniczo na jego potrzeby, mamy do czynienia z nie-standardową, jednostkową terapią leczniczą, służącą konkretnemu choremu, nie natomiast z badaniami klinicznymi, mającymi na celu wprowadzenie produktu leczniczego do powszechnego obrotu¹⁵⁸. Tożsamy pogląd wyraził TSUE w wyroku z 10.6.2010 r.¹⁵⁹ potwierdzając prawo do skorzystania z preferen-

¹⁵⁵ Wyr. WSA w Olsztynie z 22.12.2011 r., I Sa/Ol/ 690/11, Legalis.

¹⁵⁶ I FSK 406/12, POP 2012, Nr 4, poz. 83, s. 390.

¹⁵⁷ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

¹⁵⁸ Wyr. WSA w Krakowie z 21.10.2015 r., I SA/Kr 1286/15, Legalis.

¹⁵⁹ C-86/09, *Future Heath Technologies Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, Zb. Orz. 2010, s. I-5215.

cji w sytuacji indywidualnej terapii pacjenta. Z analizy orzecznictwa wyprowadzić należy wniosek, iż warunkiem koniecznym dla zakwalifikowania eksperymentu medycznego, jako stanowiącego usługę zwolnioną z opodatkowania, jest wykazanie, że czynności podjęte w związku z jego realizacją, wynikają ściśle z potrzeb określonego pacjenta, a zastosowane metody badawcze zostały dostosowane do specyfiki terapii, służąc osiągnięciu bezpośredniej korzyści zdrowotnej. Czynnikiem legitymującym zwolnienie podatkowe, jest obecność elementu znamionującego niestandardowy charakter procesu leczenia, którego zamiarem nie było zweryfikowanie skuteczności danej metody leczniczej (również dopuszczenie ewentualnej nieskuteczności), ale zmodyfikowanie do okoliczności występujących w indywidualnym przypadku, gdyż decydujący o następstwach podatkowych, pozostaje cel wykonywania czynności w ramach badania¹⁶⁰. W rezultacie, korzystniejsze fiskalnie rozwiązania, będą mogły znaleźć zastosowanie w stosunku do eksperymentów leczniczych, których odrębne właściwości, stosownie do dyspozycji art. 21 ust. 2 ZawLekU, znamionuje posłużenie się nowymi, czy też tylko częściowo wypróbowanymi metodami diagnostycznymi, leczniczymi lub profilaktycznymi, w zamiarze wypracowania bezpośredniej korzyści dla zdrowia osoby leczonej, z zastrzeżeniem, że dopuszczalność jego przeprowadzenia, zdeterminowana zostaje niedostateczną skutecznością dotychczasowych metod medycznych¹⁶¹. Konstrukcja definicji obrazuje, iż przedstawiona kategoria eksperymentu medycznego, nakierowana jest na wypracowanie korzystnych następstw zdrowotnych u probanta, podporządkowując z założenia realizowane prace badawcze jego interesom¹⁶². Obecna w definiensie wytyczna, oznacza nie tylko zorientowanie na poprawę stanu zdrowia, ale także powstrzymanie postępów choroby lub zmniejszenie cierpień, nawiązując do doktrynalnego pojęcia celu leczniczego, realizującego w odróżnieniu od eksperymentów medycznych, mających charakter naukowo-poznawczy, w głównej mierze funkcję terapeutyczną¹⁶³, dowodząc

¹⁶⁰ K. Figurska-Rudnicka, S. Raut, Jak są opodatkowane badania kliniczne?, <http://www.mddp.pl/mddp-audyty-publicacje/nasi-eksperti-w-mediach/art,1293,jak-sa-opodatkowane-badania-kliniczne.html> (dostęp: 20.12.2025 r.).

¹⁶¹ R. Kubiak, Wątpliwości interpretacyjne dotyczące typologii eksperymentów medycznych i warunków ich dopuszczalności, w: O. Nawrot, A. Wnukiewicz-Kozłowska (red.), Temida w dobie rewolucji biotechnologicznej, Gdańsk 2015, s.133–134.

¹⁶² J. Haberko, Instytucja świadka zgody na czynności diagnostyczne i terapeutyczne (eksperyment medyczny) w świetle ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty oraz ustawy Prawo farmaceutyczne, Prawo i Medycyna 2009, Nr 36, s. 61–66.

¹⁶³ M. Filar, Lekarskie prawo karne, Kraków 2000, s. 154–155.

istnienia teleologicznego aspektu eksperymentu, ogniskującego wokół szczególnej wartości, jaką stanowi ochrona zdrowia¹⁶⁴.

W przywołany kontekst zastosowania preferencji podatkowej względem eksperymentów medycznych, wpisany jest pragmatyzm, dostrzegający określone efekty społeczne, związane z zastosowaniem preferencyjnego opodatkowania względem przedmiotowej kategorii zdarzeń. Niemniej, nie zachodzi tu reinterpretacja przepisów regulujących analizowaną materię, gdyż z przedstawionych wyżej okoliczności, wyprowadzić należy wniosek, że o indywidualnej terapii pacjenta, w ramach realizowanego eksperymentu medycznego, uzasadniającą zastosowanie korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, można mówić nie tyle w sytuacji, gdy poszczególne czynności, składające się na proces badawczy, dostosowane są do specyfiki konkretnej jednostki, lecz w kontekście wystąpienia uwarunkowań, znamionujących gotowość do potencjalnego skomprimowania celów poznawczych w sytuacji, gdy możliwym staje się osiągnięcie korzystniejszych następstw zdrowotnych po stronie pacjenta. Z perspektywy podatkowej, decydujące znaczenie ma nie fakt zastosowania niestandardowych terapii, ale hipotetyczna możliwość odejścia od realizacji celu badawczego, na rzecz leczniczego, w sytuacji niemożliwości jednoczesnego ich osiągnięcia, wobec czego należy skonstatować, że orzecznictwo nie kreuje pozaustawowej przesłanki zastosowania preferencji, lecz eksponuje czynnik znamionujący funkcjonowanie prymatu realizacji usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Dla zobrazowania wskazanych zależności, oprócz należy się na teoretycznym przykładzie badania klinicznego produktu leczniczego, dostosowanego do uwarunkowań genetycznych pacjenta, manifestującego indywidualny wymiar, znajdujący wyraz w opracowaniu środka, stosowanego wyłącznie względem konkretnego chorego. Z uwagi na właściwości przedstawionego rodzaju eksperymentu medycznego, zorientowanego na potwierdzenie skuteczności medykamentu, w sytuacji braku zaistnienia spodziewanych efektów, nie nastąpi rezygnacja ze zdobycia istotnych danych naukowych, na rzecz doprowadzenia do bezpośredniej korzyści zdrowotnej pacjenta, gdyż mimo indywidualizacji procesu badawczego, zamiarem jest zweryfikowanie skuteczności danej metody leczniczej, podczas gdy ewentualne zastosowanie zwolnienia podatkowego, dopuszczone będzie, jeżeli cel eksperymentu zmierza do ratowania, przywracania lub poprawy zdrowia, jak również innych działań, wynika-

¹⁶⁴ P. Daniluk, Cel leczniczy w świetle poglądów doktryny prawa, *Prawo i medycyna* 2005, Nr 2, s. 37.

jących z procesu leczenia. Przyjąć należy, że eksperyment, w określonych warunkach, realizuje przesłankę przedmiotową zwolnienia, gdy nakierowany jest na zaspokojenie potrzeb zdrowotnych chorego, a walor badawczy podejmowanych działań, odgrywa rolę drugorzędną, w pełni podporządkowaną urzędzistwieniu następstw leczniczych.

Charakter rozstrzygnięć podatkowych odnoszących się do usług medycznych przejawiających wymiar eksperymentalny potwierdza prawidłowość, iż prawodawca musi posługiwać się instrumentem, w postaci stymulacyjnej funkcji opodatkowania, adekwatnie do uwarunkowań, uzasadniających realizację konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia. Obserwując występowanie na rynku świadczeń zdrowotnych form działalności, które mogą przynieść korzystne następstwa w wymiarze jednostkowym, jak również w perspektywie systemu ochrony zdrowia, rozumianego jako całość, powinien przez odpowiedni kształt regulacji podatkowych, nakłaniać adresatów do przyjęcia aprobowanego kierunku działań, niesprzecznego z celami społeczno-gospodarczymi, wpisującymi się w politykę zdrowotną państwa. W relacji do analizowanej sfery aktywności, funkcja stymulacyjna uzewnętrznia zorientowanie na pobudzenie rozwoju form aktywności gospodarczej, łączących aspekt ochrony zdrowia z wymiarem naukowym, przyjmując postać określaną przez *J. Sokołowskiego* mianem oddziaływania selektywnego¹⁶⁵. W wybranych obszarach wyraża ono formę czynnika dynamizującego, podporządkowanego przeobrażeniu aktualnych metod leczenia, służąc uzupełnieniu zadań, realizowanych w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia. W kontekście usług medycznych, przejawiających badawczy charakter, dostrzegalny jest równocześnie jej negatywny, ograniczający kierunek, niesłużący redukcji zainteresowania przedstawionymi formami aktywności, lecz przez odmowę zastosowania preferencji, obligujący realizującego je podatnika, do odpowiedzialnej selekcji pacjentów, partycypujących w eksperymentach medycznych, wymagając traktowania ich w kategorii osób, którym należy udzielić stosownej opieki, nie natomiast obiektów badań naukowych. Przedstawiona prawidłowość wyraża się w treści piątej tezy, w myśl której wykorzystanie instrumentów podatkowych, celem wsparcia założeń polityki zdrowotnej, nieodłącznie wiąże się z uwzględnieniem właściwości nefiskalnych funkcji opodatkowania, warunkujących odstąpienie od bezpośredniej ingerencji władzy publicznej w proces gospodarowania, na rzecz metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, którzy chcąc skorzystać z korzystniejszych fiskalnie roz-

¹⁶⁵ *J. Sokołowski*, Zarządzanie przez podatki, Warszawa 1995, s. 24.

wiązań, będą musieli dostosować cele do założeń spójnych z przyjętą polityką zdrowotną.

9. Usługi „ściśle związane” z opieką medyczną

Artykuł 43 ust. 1 pkt 18 oraz art. 18a VATU uzupełniają sferę zdarzeń objętych preferencją o dostawę towarów oraz świadczenie usług ściśle związanych z realizacją podstawowych zadań w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Dla uznania czynności za służącą wskazanym celom, istotne pozostaje zwerifikowanie, czy może ona zostać zakwalifikowana jako pomocnicza, względem głównej usługi z zakresu opieki medycznej. Działania te nie wyznaczają swoich celów samodzielnie, ale pełnią funkcję środka urzeczywistniającego dążenia, przypisane świadczeniu głównemu¹⁶⁶. Zatem dla posłużenia się zwolnieniem, decydujące jest logiczne wpisanie działań w ramy realizacji usług opieki medycznej, stanowiąc etap niezbędny w kontekście wyznaczonych założeń terapeutycznych¹⁶⁷. Z powyższego wyprowadzić należy wniosek, że o podatkowych konsekwencjach decyduje ocena, czy podstawowe świadczenie medyczne mogłoby zostać prawidłowo spełnione bez podjęcia wskazanych czynności pomocniczych, co znajduje uzasadnienie w fakcie, iż opieka medyczna nad pacjentem nie może być traktowana jako zbiór działań, ale złożony proces, nieodzownym elementem którego jest podejmowanie czynności, zabezpieczających możliwość należytego wykonania usług, bezpośrednio związanych z terapeutycznym aspektem leczenia. Stosownie do argumentacji TSUE w wyroku z 18.11.2010 r.¹⁶⁸, nie jest koniecznym, aby wszelkie okoliczności opieki terapeutycznej, podejmowane były przez wykwalifikowany personel medyczny, a zatem w zakres czynności, ściśle związanych z realizacją podstawowych zadań w tym zakresie, wchodzi nie tylko aktywności, bezpośrednio wykazujące charakter medyczny, ale także prace, dotyczące innych obsza-

¹⁶⁶ A. Tałasiewicz, M. Goj, Dziesięć lat uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej z perspektywy doradcy podatkowego, w: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalaśki (red.), Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności, Warszawa 2016, s. 21–22.

¹⁶⁷ Wyr. TSUE z 10.6.2010 r., C-262/08, *Copygene A/S v. Skatteministeriet*, Zb. Orz. 2010, s. I-5053.

¹⁶⁸ C-156/09, *Finanzamt Leverkusen v. VTSI Transplantation Service International AG*, Zb. Orz. 2010, s. I-11733.

rów¹⁶⁹, ilustrację których stanowią czynności higieniczne oraz pielęgnacyjne (np. pomoc w przygotowaniu do operacji, dbałość o stan pomieszczeń, przedmiotów niezbędnych przy przeprowadzaniu zabiegów medycznych, działania odnoszące się do gospodarki odpadami szpitalnymi), samodzielnie niewchodzące w zakres przedmiotowej opieki, gwarantujące należytą realizację oraz zapewniające właściwe warunki przygotowania działań medycznych¹⁷⁰. *A contrario*, korzystne fiskalnie rozwiązanie nie odnosi się do usług prawno-organizacyjnych i finansowo-księgowych, koniecznych dla właściwego realizowania i rozliczania świadczeń medycznych, jako niestanowiących elementu procesu leczenia¹⁷¹, co nakazuje skonstatować, że intencją prawodawcy nie było wsparcie sprawności całokształtu działań podatnika, ale wyłącznie czynności, obejmujących omawianą sferę aktywności, w kontekście aspektów wykazujących związek z opieką medyczną nad odbiorcami świadczeń, ewentualnie wykonywaną na ich rzecz. Przedstawione rozstrzygnięcie znajduje uzasadnienie w treści art. 43 ust. 17 VATU, przez pryzmat którego, odczytywać należy wskazane przesłanki stanowiące, że ściśle związanymi z usługami podstawowymi, nie są dostawy towarów lub świadczenia usług, które nie są niezbędne dla ich realizacji, jak również takie, które za główny cel uznają osiągnięcie przez podatnika dodatkowego dochodu, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podmiotów, niekorzystających ze zwolnienia. W piśmiennictwie wskazuje się, że regulacja nie wyklucza świadczenia usług, akcentujących dążenie do osiągnięcia dodatkowego dochodu, niemniej nie mogą pozostawać irrelevantne z perspektywy celów, uzasadniających przedmiotową preferencję¹⁷². Przykład świadczeń, niekorzystających ze zwolnienia, stanowi dostawa łóżek i posiłków osobom towarzyszącym pacjentom¹⁷³, która nie służąc polepszeniu samopoczucia leczonego, wykazuje zasadniczo komercyjny charakter.

Odmiennymi kryteriami posłużyć należy się w relacji do fiskalnych następstw, dostawy towarów i świadczenia usług, ujawniających medyczny cha-

¹⁶⁹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Glosa do wyroku NSA z 19.12.2018, I FSK 2118/16 (dot. zwolnienia z podatku od towarów i usług świadczeń pomocowych w szpitalu), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2019, Nr 2, s. 104–111.

¹⁷⁰ Wyr. NSA z 19.12.2018 r., I FSK 2118/16, POP 2019, Nr 2 poz. 23, s. 137.

¹⁷¹ Wyr. NSA z 28.4.2023 r., I FSK 687/20, Legalis; wyr. WSA w Opolu z 30.12.2019 r., I SA/Op/442/19, Legalis.

¹⁷² J. Zubrzycki, Leksykon VAT 2012, Wrocław 2012, s. 1508–1511.

¹⁷³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12.9.2011 r., ILPP4/443-429/11-2/BA.

rakter, ściśle związanych z usługami podstawowymi, samodzielnie niewypełniającymi przesłanek profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawy zdrowia. W orzecznictwie sądów administracyjnych akcentuje się, iż miernikiem uznania czynności, za podlegającą analizowanemu zwolnieniu, jest korelacja między podjęciem rzeczywistej opieki medycznej, a skierowaniem względem indywidualnego pacjenta, przesłankę czego stanowi przeprowadzanie, rozpoczęcie albo zaplanowanie w najbliższej przyszłości¹⁷⁴. W konsekwencji, na gruncie podatku od towarów i usług, objętymi preferencją są między innymi świadczenia żywienia dojelitowego i pozajelitowego, czynności dotyczące badań laboratoryjnych, transportu chorego, utylizacji odpadów medycznych, czy zakup sprzętu medycznego¹⁷⁵. Bardziej złożona sytuacja ma miejsce, gdy relacja zachodzi nie między zdarzeniami teraźniejszymi, ale działaniem podejmowanym obecnie, lecz wykazującym łączność ze świadczeniem opieki medycznej, które będzie mogło zostać podjęte w bliżej nieokreślonej przyszłości. Zasadniczo potencjalna relacja obydwu usług medycznych, znajdująca wyraz w okoliczności, iż świadczenie realizowane jest w zamiarze wykorzystania wyników w dalszym horyzoncie czasowym, wyłącza zasadność zwolnienia, ponieważ czynnikiem inicjatywnym nie jest rozpoczęta lub realnie planowana terapia¹⁷⁶. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, posługując się w swoim orzecznictwie przykładem usług pobierania i bankowania krwi pępowinowej, motywuje odmowę przyznania preferencji, okolicznością zorientowania czynności na zabezpieczenie hipotetycznego leczenia, które w rzeczywistości może nie nastąpić, natomiast teoretyczna możliwość wykorzystania komórek macierzystych przez obcego biorcę, przez wzgląd na konieczność uzyskania zgody dysponenta, nie pozwala stwierdzić, na etapie dokonywania czynności medycznej, czy kiedykolwiek nastąpi wykorzystanie w określonej terapii¹⁷⁷. Niewystąpienie związku z leczeniem indywidualnie wskazanego pacjenta nie oznacza bezwzględnej niemożności zastosowania korzystnego dla podatnika rozwiązania, ponieważ zwolnienie, nie zawierając przesłanki ograniczenia czasowego, nie wyklucza temporalnej rozbieżności między świadczeniem pomocniczym, a głównym. W orzecznictwie NSA, na przykładzie usług polegających na pozyskiwaniu, preparowaniu i przechowywaniu w warunkach ochronnych tkanek i jej elementów, a także odpłatnego przekazania narzą-

¹⁷⁴ Wyr. NSA z 7.2.2018 r., I FSK 866/16, Legalis.

¹⁷⁵ Wyr. WSA w Gdańsku z 5.1.2012 r., I SA/Gd 1060/11, Legalis.

¹⁷⁶ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

¹⁷⁷ Wyr. WSA w Warszawie z 18.11.2015 r., III SA/Wa 153/15, Legalis.

dów na rzecz szpitali, które wykorzystują je następnie przy operacjach, wskazuje się, iż decydującą kwestią pozostaje zweryfikowanie czy związek analizowanych świadczeń ma wymiar inny, niż jedynie potencjalny¹⁷⁸. Oznacza to, iż w momencie podejmowania aktywności, tożsamość pacjenta nie musi być znana w perspektywie stwierdzenia, że świadczenie jest ściśle związane z opieką medyczną, gdyż w kontekście przeszczepów, zgodnie z uregulowaniami tzw. ustawy transplantacyjnej¹⁷⁹, samo umieszczenie pacjenta na liście oczekujących, o której mowa w art. 17, przywołanego aktu normatywnego, znamionuje trwanie leczenia¹⁸⁰, będącego w toku lub zaplanowanego.

10. Usługi w zakresie opieki medycznej określone w art. 43 ust. 1 pkt 5, 6 i 20 VATU

Zakres strony przedmiotowej zwolnień, wyznaczonych treścią art. 43 ust. 1 pkt 18–19a VATU, uzupełniony zostaje zdarzeniami z obszaru ochrony zdrowia, obejmującymi:

- 1) dostawę ludzkich organów i mleka kobiecego (art. 43 ust. 1 pkt 5 VATU);
- 2) dostawę krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami (art. 43 ust. 1 pkt 6 VATU), które stanowią konsekwencję implementacji postanowień art. 132 ust. 1 lit. d) Dyrektywy.

Działania te nie wypełniają samodzielnie przesłanek ustanowionych w pozostałych przepisach ustawy traktujących o warunkach preferencji w kontekście ochrony zdrowia, niemniej ich zasadnicza funkcja koncentruje się wokół problematyki zabezpieczenia potencjalnej realizacji innych świadczeń medycznych. Przyczyn, dla których ustawodawca zdecydował się wyodrębnić wskazane usługi z całokształtu zdarzeń, odnoszących się do przedmiotowej sfery aktywności, upatrywać należy w głównej mierze w czynnikach moralno-etycznych¹⁸¹, uzasadniających nieodzowność zapewnienia, zgodnej z prawem możliwości przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel między podmiotami, uprawnionymi do wypełniania zadań z obszaru ochrony zdrowia. Przez wzgląd na fakt, iż przygotowanie materiału biologicz-

¹⁷⁸ Wyr. NSA z 4.11.2016 r., I FSK 484/15, Legalis.

¹⁷⁹ Ustawa z 1.7.2005 r. o pobieraniu, przechowywaniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1185).

¹⁸⁰ J. Haberko, w: J. Haberko, I. Uhrynowska-Tyszkiewicz (red.), Ustawa o pobieraniu, przechowywaniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów. Komentarz, Warszawa 2014, kom. do art. 17, s. 143.

¹⁸¹ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

nego do wykorzystania w celach medycznych wiąże się z koniecznością poniesienia wydatków, wobec wskazywanej w piśmiennictwie niemożności przyjmowania korzyści majątkowej z bezpośredniego wykorzystania części ciała ludzkiego, znajdującej wyraz prawie międzynarodowym oraz krajowym¹⁸², koniecznym jest wypracowanie formuły umożliwiającej zapewnienie preferencji fiskalnej, przy jednoczesnym zachowaniu zgodności z wymogami aktów normatywnych, określających złożoną etycznie materię. Z uwagi na zakaz obrotu handlowego materiałem biologicznym, ich wartość ujawnia się w sposób pośredni w kosztach pobrania, gdyż jak wskazuje WSA w Warszawie, zdarzenia mogą być traktowane, jako nienaruszające wytycznych znajdujących źródło w innych aktach normatywnych, przez wzgląd na szeroką definicję „dostawy” na płaszczyźnie VATU, gdzie przedstawione pojęcie, rozumiane przez przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotami jak właściciel, wprowadza na gruncie prawa podatkowego, rozróżnienie od cywilnoprawnego znaczenia tego terminu (art. 605 KC), co ma znaczenie w odniesieniu do dostarczania materiału biologicznego¹⁸³. Przywołane orzeczenie należy uznać za implikację postanowień przedstawionych przez TSUE, gdzie wskazano, że istoty regulacji, efekt transpozycji których stanowią analizowane przepisy, nie należy utożsamiać z fizycznym przewozem wskazanego rodzaju tkanek, między innymi do szpitali czy laboratoriów, ale wyłącznie z faktycznym przeniesieniem prawa do rozporządzania omawianymi produktami jak właściciel¹⁸⁴.

Zdarzenia, będące przedmiotem rozważań, koncentrują się wokół zabezpieczenia potencjalnej realizacji innych świadczeń medycznych, co wydaje się wpisywać je w zakres zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, jako ściśle związanych z usługami w zakresie opieki medycznej¹⁸⁵. Jednak uwzględniając zasadę *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* (tam, gdzie ustawa nie rozróżnia, nie naszą rzeczą jest wprowadzać rozróżnienie), należy skonstatować, że prawodawca, wyznaczając osobną kategorię zdarzeń, dostrzegł konieczność objęcia zwolnieniem sytuacji, istotnych dla osiągnięcia celów Dyrektywy, samodzielnie niewypełniających przesłanek zawartych w innych przepisach. Odwołując się do argumentacji przywołanej we wcześniejszej części

¹⁸² P. Chrzczonowicz, J. Kapelańska-Pręgowska, Handel organami z perspektywy prawa międzynarodowego oraz polskiego prawa karnego, Przegląd Sejmowy 2015, Nr 6, s. 75–78.

¹⁸³ Wyr. WSA w Warszawie z 8.12.2017 r., III SA/Wa 3662/16, Legalis.

¹⁸⁴ Wyr. TSUE z 3.6.2010 r., C-237/09, *Państwo Belgijskie v. Nathalie De Fruytier*, Zb. Orz. 2010, s. I-4985; podobnie A. Wesołowska, Przewóz organów jako zwolniona z VAT usługa medyczna. Głosa do wyroku TS z dnia 2 lipca 2015 r., C-334/14, Lex/el. 2015.

¹⁸⁵ Wyr. WSA w Krakowie z 18.3.2024 r., I SA/Kr 57/24, Legalis.

rozdziału, czynnikiem konstytuującym możliwość objęcia preferencją usługi, zakwalifikowanej jako pomocnicza względem opieki medycznej, jest uznanie za konieczny etap realizacji świadczenia głównego, jak również skierowanie wobec indywidualnego pacjenta, co wyklucza korzystniejsze fiskalnie rozwiązania w sytuacji zorientowania czynności na zabezpieczenie hipotetycznego leczenia, które w praktyce może nie nastąpić. Uwzględnwszy, iż w piśmiennictwie podkreśla się, że wykładnia wskazanych przepisów powinna zostać uzupełniona o cel, warunkujący konieczność odkodowania normy prawnej w duchu prawa wspólnotowego¹⁸⁶, utożsamiany w judykaturze TSUE z perspektywą interesu publicznego¹⁸⁷, zorientowanego na ułatwienie dostępu do opieki medycznej, przez redukcję kosztów jej funkcjonowania¹⁸⁸, należy wyprowadzić wniosek, że koniecznym elementem urzeczywistnienia tego stanu, pozostaje objęcie zakresem preferencji zdarzeń fundamentalnych dla zabezpieczenia sprawowania opieki medycznej, na przykład dostarczenia krwi, którą można wykorzystać w razie nagłej potrzeby przeprowadzenia transfuzji, wykazującego jedynie potencjalny związek z leczeniem konkretnej, dającej się zidentyfikować osoby¹⁸⁹.

Komplementarna w relacji do przepisów warunkujących dostawę materiału biologicznego, względem charakteru art. 43 ust. 1 pkt 18–19a VATU, pozostaje preferencja dla usług transportu sanitarnego (art. 43 ust. 1 pkt 20 VATU), nawiązująca do art. 132 ust. 1 lit. p Dyrektywy, adresowanego usługom transportu dla chorych lub rannych osób, pojazdami specjalnie do tego celu przeznaczonymi, przez odpowiednio upoważnione podmioty. Sposób transponowania przedstawionej regulacji do krajowego porządku prawnego, prowokuje uzasadnione zastrzeżenia, gdyż zwolnienie, stanowiąc odstępstwo od ogólnej zasady, w myśl której omawianą daniną, objęta pozostaje każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, powinno być rozpatrywane ściśle¹⁹⁰. Niemniej, oparcie konstrukcji przepisu na terminie niezdefiniowanym w ak-

¹⁸⁶ J. Matarewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Lex/el. 2020.

¹⁸⁷ Wyr. TSUE z 5.10.2016 r., C-412/15, TMD Gesellschaft für Transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar, Zb. Orz. 2016, s. I-738.

¹⁸⁸ A. Wesołowska, Dostawa krwi ludzkiej jako dostawa zwolniona z podatku VAT. Glosa do wyroku TS z dnia 5 października 2016 r., C-412/15, Lex/el. 2016.

¹⁸⁹ A. Rzetecki, Prawnopodatkowe konsekwencje świadczenia usług medycznych nierealizujących bezpośredniego celu leczniczego a perspektywa bezpieczeństwa zdrowia pacjentów. Ocena na tle przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług, Monitor Podatkowy 2025, Nr 4, s. 35.

¹⁹⁰ I. Andrzejewska-Czernek, Wykładnia prawa, s. 168.

cie normatywnym, wymaga odwołania do treści art. 5 pkt 33a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, uznającej za transport sanitarny „przewóz osób albo materiałów biologicznych i materiałów wykorzystywanych do udzielania świadczeń zdrowotnych, wymagających specjalnych warunków transportu”¹⁹¹. Wywołuje to uzasadnione dylematy interpretacyjne, gdyż mimo posłużenia się pojęciem „transportu medycznego” na gruncie VATU, przesłanek zastosowania omawianego zwolnienia, nie będą wypełniać usługi transportu personelu medycznego do pacjentów, czy dostarczanie im sprzętu medycznego i rehabilitacyjnego¹⁹², chociaż wpisujące się w definiens terminu zawartego w art. 43 ust. 1 pkt 20 VATU, jak również wyrażające kontekst działań, którym przypisać można dokonywanie w interesie publicznym, jako ułatwiające dostęp do opieki medycznej, z uwagi na odwołanie do zasady stanowiącej, że *exceptiones non sunt extendendae*, koniecznym jest ograniczenie stosowania przedmiotowych zwolnień względem zdarzeń, wykraczających poza zakres wyznaczony treścią art. 132 ust. 1 lit. p Dyrektywy.

W perspektywie art. 43 ust. 1 pkt 5, 6 i 20 VATU przedstawione działania zorientowane pozostają na zapobieżenie ekspandowaniu zakresu preferencji na przypadki, gdzie związek z ochroną zdrowia mógłby zostać wykorzystany do ograniczenia kosztów usług służących urzeczywistnieniu odmiennych zamiarów, wyrazem czego jest wyrok WSA w Gliwicach z 9.1.2013 r.¹⁹³, odmawiający zwolnienia w odniesieniu do świadczenia, którego istotą jest transport do szkół niepełnosprawnych dzieci, choć realizowany w warunkach i na rzecz osób, wskazanych w art. 132 ust. 1 lit. p Dyrektywy, niewpisujący się w kontekst działań służących ochronie zdrowia.

Tożsamy mechanizm dostrzec można w art. 43 ust. 1 pkt 6 VATU, gdzie prawodawca bezpośrednio wskazał na zasadność wykluczenia z obszaru zastosowania, korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, dostawę tych rodzajów materiału biologicznego, które uznać można za leki. W zamyśle uniemożliwia to uniknięcie zapłaty daniny w sytuacjach niezwiązanych wprost z realizacją założeń o charakterze terapeutycznym, korespondując z wyrażonym w judykaturze TSUE stanowiskiem, podkreślającym niemożność zastosowania preferencji do dostaw medykamentów, niewykazujących fizycznej czy ekonomicznej nierozłączności z podstawowym świadczeniem. Mimo wpisywania się w kon-

¹⁹¹ Ustawa z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461 ze zm.).

¹⁹² J. Budziszewski, Podatki w praktyce, Doradca Podatkowy 2014, Nr 12, s. 61–70.

¹⁹³ III SA/GI 1750/12, Legalis.

tinuum leczenia, stanowi czynność odrębną, w relacji względem niego¹⁹⁴, z zastrzeżeniem, iż odmienna ocena fiskalnych konsekwencji może wystąpić, gdy produkt leczniczy, przez wzgląd na uwarunkowania pacjenta, musi być dostosowany do indywidualnych potrzeb¹⁹⁵, ukazując wymiar terapeutyczny.

11. Telemedycyna a zwolnienie podatkowe

Determinant warunkujących zasadność posłużenia się preferencją fiskalną na gruncie podatku od towarów i usług w odniesieniu do świadczeń opieki medycznej upatrywać należy nie tylko w charakterystyce zdarzeń, podlegających opodatkowaniu, ale również kontekście realizacji, znamionującym o możliwości urzeczywistnienia przesłanek, o których traktuje art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU. Interpretacja treści art. 3 ust. 1 DziałLecZU, odczytywanego przez pryzmat art. 42 ust. 1, w zw. z art. 2 ust. 4 ZawLekU, warunkujących udzielanie świadczeń zdrowotnych za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności, sugeruje zrównanie specyfiki usług „telemedycyny”, rozumianej jako świadczenie medyczne z użyciem form komunikowania się na odległość¹⁹⁶, z dokonywanymi w ramach bezpośredniego spotkania medyka z pacjentem, warunkowałoby przyjęcie, iż z perspektywy podatkowej irrelevantnym pozostaną okoliczności realizacji usługi, ponieważ nie wpływają one na ocenę ziszczenia warunków zwolnienia. Stanowisko to znajduje wyraz w wyroku WSA w Warszawie, gdzie sąd wskazał, iż niewystąpienie bezpośredniego kontaktu pracownika medycznego z pacjentem, nie zmienia charakteru i celu usługi, oczywiście po spełnieniu warunków, przewidzianych w art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, która wówczas powinna być traktowana pod względem fiskalnym, w tożsamy sposób, jak świadczoną „tradycyjną” metodą¹⁹⁷. Należy podkreślić, że jest to pogląd mniejszościowy, gdyż poszerzenie zakresu stosowania środków teleinformatycznych w ochronie zdrowia, w związku z pandemią COVID-19, wykazało trafność, wyrażanego w piśmiennictwie przekonania, że wskazany sposób realizacji usług, nie może służyć, w każdym przypadku, zastąpieniu stacjonarnej formy leczenia, ale ma wspomagać, w uza-

¹⁹⁴ Wyr. TSUE z 13.3.2014 r., C-366/12, *Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund GmbH*, Zb. Orz. 2014, s. I-143.

¹⁹⁵ J. Matarewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Lex/el. 2020.

¹⁹⁶ J. Zabrzyczy, T. Malecka-Massalska, Telemedycyna – medycyna i technika w walce o nasze zdrowie, *Zdrowie publiczne* 2010, Nr 4, s. 422.

¹⁹⁷ Wyr. WSA w Warszawie z 13.1.2017 r., III SA/Wa 3103/15, *Legalis*.

sadnionych przypadkach, jej realizację¹⁹⁸. Znalazło to odzwierciedlenie w treści § 3 pkt 7 lit. a i b rozporządzenia Ministra Zdrowia z 12.8.2020 r. w sprawie standardu organizacyjnego teleporady w ramach podstawowej opieki zdrowotnej¹⁹⁹, nakazującego dostrzec, że w niektórych sytuacjach, zdalna postać leczenia, okazuje się niewystarczająca dla problemu zdrowotnego, będącego jej przedmiotem, prowadząc do konstatacji, iż mimo zewnętrznych podobieństw, względem usług opieki zdrowotnej, realizowanych stacjonarnie, świadczenia te nie będą, w sposób efektywny służyć profilaktyce, zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, skutkując niewypełnieniem przesłanek zastosowania przedmiotowego zwolnienia podatkowego, w sytuacji świadczenia ich w formie teleporady. Przedstawiony akt normatywny, potwierdzając stanowisko wyrażane dotychczas przez doktrynę, nie skutkował koniecznością zrewidowania kierunku interpretacji podatkowych następstw analizowanych zdarzeń, przyjętego w orzecznictwie²⁰⁰, gdzie kontekst ich realizacji, już wcześniej zredukowany został do czynnika, pomocniczo weryfikującego wystąpienie przesłanek z art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU. Za konieczne uznano ustalenie, czy okoliczności w jakich usługi w zakresie opieki medycznej są wykonywane, wskazuje na dążenie do urzeczywistnienia celów zbieżnych z osiągniętymi w warunkach stacjonarnych²⁰¹, co zgodnie ze wskazaniem TSUE interpretować należy przez zapewnienie równoważnego poziomu jakości usług, świadczonych przez podmiot je wykonujący²⁰², za przykład których *J. Matarewicz* przywołuje konsultacje wyników badań czy prowadzone w oparciu o nie leczenie przy użyciu analizowanej formy komunikacji²⁰³. Przez wzgląd na fakt, iż na medyku, czyli osobie wykonującej zawód zaufania publicznego, regulowany normami etyki zawodowej, ciąży powinność zapewnienia prawidłowego procesu leczenia, wyznaczając konieczność dochowania najwyższych standardów, jak również kierowania się troską o zdrowie pacjenta²⁰⁴, za rozstrzygające uznać należy

¹⁹⁸ *M. Chojecka, A. Nowak*, Telemedycyna na tle polskich regulacji prawnych – szansa czy zagrożenie?, Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny 2016, Nr 8, s. 75–76.

¹⁹⁹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 12.8.2020 r. w sprawie standardu organizacyjnego teleporady w ramach podstawowej opieki zdrowotnej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1194).

²⁰⁰ Wyr. WSA w Krakowie z 23.6.2015 r., I SA/Kr 721/15, MoPod 2015, Nr 10, s. 6; wyr. WSA w Poznaniu z 18.1.2012 r., I SA/Po 767/11, Legalis.

²⁰¹ *J. Matarewicz*, Świadczenia złożone w VAT, Warszawa 2020, s. 256–258.

²⁰² Wyr. TSUE z 5.3.2020 r., C-48/19, *X-GmbH v. Finanzamt Z.*, niepubl.

²⁰³ *J. Matarewicz*, Usługi medyczne, s. 310–311.

²⁰⁴ *M.K. Zoń*, Kodeks etyki lekarskiej wobec leczenia na odległość: rozważania na tle art. 9, Medyczna Wokanda 2016, Nr 8, s. 85–95.

wskazania zaproponowane przez WSA w Poznaniu w wyroku z 8.8.2013 r.²⁰⁵, w którym stwierdził, iż decydujące znaczenie ma ustalenie, czy świadczenia teleporady gwarantują wnikliwe zbadanie danej osoby, obserwację oraz opiekę nad nią w procesie działań medycznych. W przeciwnym razie usługi te, wykazując znamiona ogólnych porad czy konsultacji w zakresie edukacji zdrowotnej, zorientowanych *de facto* na zapewnienie pacjentowi poczucia wygody, uzewnętrzniają aspekt komercyjny, komprymując zdrowotne walory świadczenia, a zatem nie mogą zostać uznane za opiekę medyczną, niepodlegającą opodatkowaniu podstawową stawką podatku od towarów i usług.

12. Ocena realizacji przesłanek strony przedmiotowej zwolnienia

Analiza podatkowych następstw zdarzeń, odnoszących się do problematyki ochrony zdrowia, ujawnia zasadność osobnego rozpatrzenia każdego przypadku, sprowadzającego się do wyodrębnienia poszczególnych elementów świadczenia przez pryzmat zawartych w przepisach VATU wyznaczonych przez prawodawcę celów, wiążąc preferencję z orientacją na urzeczywistnienie wskazanych dążeń. Niemniej, złożoność usług o wskazanym charakterze, połączona z obserwowalną tendencją do uzupełniania świadczeń o elementy, wykraczające poza konwencjonalne działania medyczne (czyniąc je atrakcyjniejszymi dla pacjenta, itp.), w połączeniu z niekiedy arbitralnym wskazaniem celu zabiegu przez ustawodawcę (np. medycyna pracy), prowadzi do wniosku, że poszukując uzasadnienia dla konkretnego rozstrzygnięcia, stosujemy zróżnicowane kryteria oceny. Należy zbadać czy przypadki przedstawione we wcześniejszej części, umożliwiają przyjęcie wspólnych, uniwersalnych kryteriów, pozwalających zastosować jednakową miarę względem rozstrzygnięcia o fiskalnych konsekwencjach usług z zakresu ochrony zdrowia, co ma istotne znaczenie w perspektywie postępu wiedzy medycznej, kierunku rozwoju której nie sposób przewidzieć. Czyni to zasadnym założenie, że charakter świadczeń funkcjonujących w najbliższej przyszłości nie zawsze będzie korelował wprost z treścią przesłanek z art. 43 VATU. Wiedząc, że podstawowym kryterium oceny zasadności zwolnienia jest skoncentrowanie na urzeczywistnieniu celu o charakterze leczniczym (terapeutycznym), należy zaproponować pytania, pozwalające zweryfikować motywację towarzyszącą świadczeniu. W pierwszej kolejności trzeba odpowiedzieć na pytanie:

- 1) Jaki jest cel podejmowanych działań o charakterze medycznym?

²⁰⁵ I SA/Po 245/13, Legalis.

Oznacza to, że rozstrzygając o możliwości zastosowania preferencji, koniecznym jest ustalenie całokształtu rezultatów, do których prowadzi realizacja usługi, z jednoczesnym podzieleniem na związane z aspektem medycznym (obiektywnie przynoszące pozytywne skutki z perspektywy zdrowia pacjenta), a także pozostałe, między innymi estetyczne, prawne czy zwiększające komfort realizacji usługi.

Znając następstwa podjętych czynności, należy rozstrzygnąć:

- 2) Czy gdyby cele, inne niż związane z aspektem medycznym, nie mogłyby zostać osiągnięte lub realizacja podstawowego celu (zdrowotnego), wymagałaby kompromisowania dla swojego osiągnięcia, skutków związanych z dążeniami pozamedycznymi, to czy uczestnicy świadczenia, mając świadomość niemożności zaistnienia tych następstw, zdecydowałiby się na jego realizację?

Udzielenie odpowiedzi na powyższe pytania umożliwia weryfikację istoty usług z zakresu ochrony zdrowia w kontekście zasadności zastosowania preferencji, o której mowa w art. 43 VATU w wymiarze przedmiotowym, pozwalając dokonać indywidualnej oceny konkretnego przypadku, z jednoczesnym zapobieżeniem jej zniekształceniu, spowodowanemu specyfiką danego rodzaju zdarzeń.

IV. Strona podmiotowa zwolnienia dotyczącego ochrony zdrowia z podatku od towarów i usług

1. Uwagi ogólne

Zastosowanie zwolnienia podatkowego na płaszczyźnie podatku od towarów i usług, poza wypełnieniem przesłanki przedmiotowej, wymaga równoległego zrealizowania warunku podmiotowego, wskazanego treścią art. 132 Dyrektywy, który w ust. 1 lit. b określa wyznaczniki, uzasadniające objęcie zakresem oddziaływania preferencji „opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności, podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze”²⁰⁶. Konstrukcja przepisu, akcentując dychotomiczny podział podmiotów, zajmujących się działalnością w przedstawionym obszarze aktywności, nawią-

²⁰⁶ Art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy.

zuje do przeważającego w państwach członkowskich, modelu organizacji systemu ochrony zdrowia, opartego na współlistnieniu, dominującej względem znaczenia sfery publicznej, uzupełnianej działalnością podmiotów komercyjnych. T. Michalik prezentuje stanowisko, iż charakter przedstawionej regulacji, nie różnicuje publicznych oraz prywatnych podmiotów leczniczych, przyznając zwolnienie na tożsamych zasadach²⁰⁷. Równolegle w doktrynie funkcjonuje pogląd, iż wyłącznie usługi wykonywane przez podmioty prawa publicznego, będą w pełni korzystać z przedmiotowej preferencji, podczas gdy podmioty prawa prywatnego, chcąc zostać objęte korzystniejszymi fiskalnie rozwiązaniami, muszą świadczyć usługi na podobnych warunkach²⁰⁸, co sugeruje zasadność stosowania odmiennych kryteriów w kontekście oceny podatkowych następstw usług z zakresu opieki medycznej. Przedstawione koncepcje czynią punktem odniesienia w ocenie fiskalnych następstw, zasadniczo charakter realizującego je podmiotu, jednak rozpatrując przesłanki zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy przez pryzmat celu ustanowienia regulacji, a więc zwolnienia czynności wykonywanych w interesie publicznym, należy skonstatować, iż ulegają one podporządkowaniu konieczności zapewnienia odpowiedniej ochrony pacjentom, znajdującej wyraz w ułatwieniu dostępu do świadczeń z zakresu opieki medycznej, na przykład przez redukcję kosztów (bez względu na fakt czy są finansowane ze środków własnych pacjenta albo publicznych), czy zagwarantowaniu ich realizacji w warunkach zapewniających odpowiednią jakość.

2. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów leczniczych, wykonujących świadczenia w ramach działalności leczniczej

Przywołana prawidłowość, znajduje wyraz w sposobie transpozycji omawianego przepisu do polskiego porządku prawnego, gdzie ustawodawca odstepuje od bezpośrednich nawiązań do wyznaczonego sposobem finansowania, charakteru podmiotu świadczącego usługi w zakresie opieki medycznej, na rzecz odpowiednich warunków realizacji, wynikających z pozostałych ich właściwości, wyrazem czego jest treść art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, odnoszącego zakres podmiotowy zwolnienia, do działalności leczniczej, podejmowanej przez podmioty lecznicze. Prawodawca nie decyduje się na samodzielne okre-

²⁰⁷ T. Michalik, VAT 2009, s. 665.

²⁰⁸ A. Wesołowska, Stosowanie zwolnienia w VAT przewidzianego dla usług o charakterze medycznym do świadczeń prywatnych laboratoriów. Głosa do wyroku TS z dnia 8 czerwca 2006 r., C-106/05, Lex/el. 2012.

ślenie cech podmiotów, warunkujących zastosowanie zwolnienia, ale kontekstowo odnosi do regulacji DziałLeczU, której art. 4 ust. 1 przedstawia wykaz podmiotów, zawierających się w zakresie regulacji, obejmujący:

- 1) przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców, we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej;
- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- 3) jednostki budżetowe;
- 4) instytuty badawcze;
- 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej;
- 6) posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń, o których mowa w pkt 5;
- 7) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania;
- 8) jednostki wojskowe²⁰⁹.

Należy mieć na uwadze, że wymienione podmioty, zgodnie ze wskazaniem ustawy, wykazują przymiot leczniczych wyłącznie w obszarze, w którym wykonują działalność leczniczą, rozumianą stosownie do art. 3 DziałLeczU, przez aktywność polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych²¹⁰, korespondując z założeniami przepisu, będącego przedmiotem analizy. Działanie ustawodawcy zorientowane zostaje na zapewnienie spójności między treścią przepisów podatkowych, a rzeczywistymi uwarunkowaniami wypełnianych zadań z zakresu ochrony zdrowia, zapobiegając dylematom interpretacyjnym, które mogłyby wystąpić w przypadku zdefiniowania pojęcia podstawowego dla potrzeb ustawy podatkowej. A. Bartosiewicz wskazuje, że posłużenie się pojęciem „podmiotów leczniczych”, nadaje rozpatrywanemu zwolnieniu charakter *de facto* przedmiotowy, marginalizując z uwagi na szeroki zakres znaczeniowy pojęcia, konieczność wzięcia pod uwagę, w rozpatrywaniu fiskalnych następstw daniny, przesłanki podmiotowej²¹¹. Uwzględniwszy, że przywołana definicja wykorzystywana jest posiłkowo w wykładni omawianych przepisów prawa

²⁰⁹ Art. 4 ust. 1 DziałLeczU.

²¹⁰ D. Karkowska, Prawo medyczne dla pielęgniarek, Warszawa 2020, s. 30–31.

²¹¹ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

podatkowego, a ustawodawca nie odsyła, w sposób bezpośredni, do regulacji DziałLeczU, uzasadnionym jest wyprowadzenie wniosku, iż faktyczny zakres podmiotowy zwolnienia pozostaje zdeterminowany, w kontekście art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, nie tyle ścisłym przypisaniem podmiotu, świadczącego usługi w zakresie opieki medycznej, do jednej z kategorii, wskazanej w DziałLeczU, lecz wypełniającymi przesłanki, cechami warunkującymi należytą realizację zadań z zakresu wskazanej sfery aktywności. Prawidłowość znajduje weryfikację w judykaturze NSA, który stwierdził na przykładzie świadczącego usługi z zakresu opieki medycznej podmiotu zagranicznego, że zasadność zastosowania preferencji wobec podmiotów niespełniających wymogów uznania za leczniczy w rozumieniu DziałLeczU, nie ulega podważeniu, jeżeli wykazuje przykłady, znamionujące o możliwości równoprawnego ich wykonywania²¹² w stosunku do wymienionych w przywołanym akcie normatywnym, na przykład posiada wymagane kwalifikacje. Omawiany przypadek, chociaż interpretowany przez pryzmat unijnej zasady równego traktowania, wyrażającej postulat nieprzekraczania przez władze publiczne granic swobodnego uznania²¹³, ma wymierne znaczenie dla fiskalnych następstw działalności ogółu podmiotów, zajmujących się ochroną zdrowia, wskazując prymat znaczenia ich indywidualnych uwarunkowań, w ocenie możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego, mających pierwszeństwo nawet względem treści ustaw, pomocniczo wyznaczających zakres strony podmiotowej preferencji.

Z perspektywy przedstawionej regulacji naturalną przesłanką pozostaje sposób finansowania działalności podmiotów leczniczych, a zatem obojętnym czynnikiem oceny podatkowych następstw jest okoliczność, czy mamy do czynienia z podmiotem publicznym albo prywatnym. Wskazany sposób implementacji postanowień Dyrektywy nie stanowi jednak powszechnego wzorca, a zrozumienie towarzyszącej prawodawcy intencji, umożliwi kontekstowe odwołanie do rozwiązań niemieckich, gdzie § 4 ust. 14 lit. b *Umsatzsteuergesetz* podkreśla uprzywilejowaną pozycję publicznych podmiotów leczniczych, dopuszczając zastosowanie preferencji względem pozostałych jednostek, wyłącznie w sytuacji analogiczności świadczonych przez nie usług z zakresu opieki medycznej, z wykonywanymi przez podmioty działające na mocy prawa publicznego. Ponadto koszty świadczeń komercyjnych nie powinny przekraczać poziomu wyznaczonego relacją do standardowych wydatków, wynikających

²¹² Wyr. NSA z 6.2.2019 r., I FSK 249/17, MoPod 2019, Nr 9, s. 4.

²¹³ A. Śledzińska-Simon, Zasada równości i zasada niedyskryminacji w prawie Unii Europejskiej, Studia BAS 2011, Nr 2, s. 49.

z przepisów szczegółowych²¹⁴. Rozwiązanie stanowiące rezultat implementacji fakultatywnego postanowienia art. 133 ust. 1 lit. c Dyrektywy, warunkującego zastosowanie zwolnienia w relacji do podmiotów niepublicznych od przestrzegania poziomu cen świadczeń, wyznaczonego decyzją władzy publicznej, znamionuje orientację działań prawodawcy niemieckiego na zapewnienie odpowiedniej jakości usług, przy zapewnieniu akceptowalnego poziomu kosztów świadczeń komercyjnych. Należy uwzględnić, że wspomniane działanie koresponduje z poziomem wydajności tamtejszego publicznego systemu ochrony zdrowia, jak również poziomem zamożności społeczeństwa, natomiast nieobecność porównywalnego rozwiązania na gruncie VATU wskazuje, iż dążeniem polskiego ustawodawcy było zasadniczo ułatwienie dostępu do prywatnego rynku świadczeń zdrowotnych, pośrednio oddziałujące na redukcję kosztów funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, gdyż ekonomiczny ciężar części wydatków na opiekę medyczną, poniesiony zostanie przez pacjentów. W sytuacji, gdy przekroczenie odgórnie wyznaczonej ceny świadczenia wiązałoby się z niedopuszczalnością zastosowania zwolnienia, zostałaby ograniczona możliwość skorzystania z komercyjnych usług w zakresie opieki medycznej przez część pacjentów, którzy skierowaliby się w stronę podmiotów publicznych.

3. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów świadczących usługi na rzecz podmiotów leczniczych

Omówiona preferencja, stanowiąca konsekwencję transponowania do polskiego porządku prawnego, postanowień art. 132 ust. 1 lit. b Dyrektywy, dopełniona zostaje zakresem art. 43 ust. 1 pkt 18a VATU, ustanawiającego zwolnienie na rzecz podmiotów, świadczących usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związanych, na rzecz podmiotów leczniczych, na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. W literaturze zwraca się uwagę, iż przedmiotowe rozwiązanie adresowane zostaje podmiotom wykonującym niektóre usługi outsourcingowe względem podatników, objętych zwolnieniem na gruncie przedstawionego uprzednio przepisu ustawy²¹⁵. Dostrze-

²¹⁴ § 4 ust. 14 lit. b Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5250) geändert worden ist.

²¹⁵ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

galny jest dwoisty wymiar strony podmiotowej regulacji, znajdujący wyraz w uzależnieniu rozstrzygnięć natury fiskalnej, nie tylko od właściwości podatnika, będącego beneficjentem preferencji, ale także statusu podmiotu korzystającego z tych świadczeń, na terenie własnego zakładu leczniczego, którym może zostać wyłącznie podmiot leczniczy, spełniający kryteria pozwalające objąć go zwolnieniem na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 18 VATU, gdyż odmienna identyfikacja nabywcy jednoznacznie przekreśla korzystne podatkowo następstwa. Druga z przesłanek, odnosząca się bezpośrednio względem podatnika, musi pozostawać odczytywana w kontekście art. 43 ust. 17a VATU, warunkującego zasadność zwolnienia okolicznością, iż usługi dodatkowe lub dostawy towarów, powinny być wykonywane przez podmiot realizujący czynności omawianego rodzaju. Stosownie do judykatury TSUE, analizowana aktywność nie będzie stanowiła opieki medycznej, której rzeczywistym celem będzie osiągnięcie pozytywnych skutków po stronie pacjenta, natomiast podmiot wykonujący działalność inną niż związana z ochroną zdrowia, w oczywisty sposób nie ma statusu podmiotu wypełniającego zadania na warunkach porównywalnych z obowiązującymi podmioty prawa publicznego²¹⁶. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie, posługując się przykładem podmiotu wykonującego świadczenie oparte na dostarczeniu placówce medycznej butli z gazem medycznym wraz z oprzyrządowaniem do jego dozowania, docelowo podawanego pacjentom przez profesjonalny personel zatrudniony przez podmiot leczniczy wskazuje na konieczność uznania tej aktywności za czynność odrębną, niewykonywaną przez podmiot samodzielnie świadczący usługi w zakresie opieki medycznej²¹⁷. Zatem rozwiązanie nie znajdzie zastosowania w relacji do podatnika, realizującego usługi, które nawet będąc koniecznymi dla wykonania zadań leczniczych, spełniane są przez podmiot niewykonyjący przy tym innej działalności, związanej z usługą podstawową.

4. Zwolnienie z podatku od towarów i usług dla podmiotów wykonujących usługi z zakresu opieki medycznej w ramach zawodów medycznych

Regulacja ustosunkowująca się do zagadnienia opodatkowania ochrony zdrowia, scharakteryzowanego na płaszczyźnie art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU, mając wymiar przedmiotowo-podmiotowy, posługuje się opisowym kryte-

²¹⁶ Wyr. TSUE z 2.7.2015 r., C-334/14, *Państwo Belgijskie v. Nathalie De Fruytier*, Zb. Orz. 2015, s. I-437.

²¹⁷ Wyr. NSA z 20.9.2018 r., I FSK 1484/16, *Legalis*.

rium przedmiotu i podmiotu²¹⁸, przyjmując rozwiązania konstytuujące rozległą preferencję względem osób wykonujących zawody medyczne, wynikającą z art. 132 ust. 1 lit. c Dyrektywy, stanowiącego, iż zwalnia się z podatku: „świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”²¹⁹. Literalna wykładnia przywołanego przepisu wydaje się przedstawiać koncepcję, w myśl której prawodawca krajowy ma swobodę wytyczania granic zwolnienia, przy rozstrzyganiu w przepisach implementujących o doborze właściwości, podlegających preferencji, zawodów medycznych czy paramedycznych, zwłaszcza w obliczu niezdefiniowania pojęć wyjściowych, uzasadniającego odesłanie w przedmiotowej kwestii do prawodawstwa poszczególnych państw członkowskich. Przekonanie to zostało, w znacznej mierze, zanegowane przez judykaturę TSUE, który w orzecznictwie doprecyzował, że założeniem przedmiotowej regulacji jest powinność przestrzegania zasady neutralności podatkowej, sprzeciwiającej się, aby świadczenia podobne, a więc konkurencyjne względem siebie, były traktowane na gruncie przedmiotowej daniny w zróżnicowany sposób, a także granic swobodnego uznania, wymagających uwzględnienia dążeń, którym służy preferencja, a więc obniżenia kosztów opieki zdrowotnej, zwiększenia jej dostępności, przy zachowaniu wystarczającego poziomu jakości, wynikającego z zapewnienia, aby preferencja obejmowała wyłącznie świadczenia, wykonywane przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe²²⁰. Wyznaczniki zastosowania identyfikowane powinny zostać w oparciu o obiektywnie weryfikowalne czynniki, wskazujące na porównywalną jakość świadczeń, w relacji do zbliżonych charakterem, usług uznawanych za medyczne w danym państwie, znamionowaną w szczególności poziomem kwalifikacji, zgodnie z przyjętymi kryteriami medycznymi²²¹ (np. wykonywanie na podstawie wymagań, określonych w przepisach szczególnych, czy wpisaniem do właściwego rejestru), natomiast wyłącznie pomocniczo, w ocenie konsekwencji fiskalnych, należy rozważyć subiektywną perspektywę odbiorców świadczeń²²².

²¹⁸ E. Michna, Zawody medyczne – problemy z właściwą definicją, w: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 121.

²¹⁹ Art. 132 ust. 1 lit. c Dyrektywy.

²²⁰ Wyr. TSUE z 27.4.2006 r., C-443/04, H. A. Solleveld (C-443/04) i J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) v. Staatssecretaris van Financiën, Zb. Orz. 2006, s. I-3617.

²²¹ Wyr. NSA z 13.4.2023 r., I FSK 470/19, Legalis.

²²² Wyr. TSUE z 21.3.2013 r., C-91/12, *Skatteverket v. PFC Clinic ABAB*, Zb. Orz. 2013, s. I-198.

Przywołana wykładnia znajduje wyraz w brzmieniu krajowych regulacji, gdzie zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU, zwalnia się z daniny usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania profesji:

- a) lekarza i lekarza dentysty,
- b) pielęgniarki i położnej,
- c) zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 DziałLeczU,
- d) psychologa²²³.

Przyjęta przez ustawodawcę technika implementacji, niewprowadzająca dychotomicznego podziału na zawody medyczne oraz paramedyczne, połączona z bezpośrednim wskazaniem w treści przepisu ustawy podatkowej wybranych profesji skuteczniej przyczynia się do osiągnięcia założeń, wyznaczonych przez Dyrektywę, gdyż cechy przedstawicieli wyabstrahowanych zawodów medycznych, jako bezsprzecznie wypełniających całość kryteriów, adresowanych stronie podmiotowej, stanowią punkt odniesienia względem oceny podatkowych następstw działalności reprezentantów, niewymienionych wprost w ustawie, specjalności dotyczących omawianego obszaru. Oparcie na odesłaniu do ustawy o działalności leczniczej, której art. 2 ust. 1 pkt 2 uzasadnia uznanie za wykonującego zawód medyczny, prawnymi uwarunkowaniami podejmowania określonej profesji, jak również legitymowaniem się nabyciem fachowych kwalifikacji, w ocenie *D. Karkowskiej* znamionuje, iż ustawodawca dostrzegł praktyczny aspekt przedmiotowych profesji, rozszerzający kontekst warunku „posiadania uprawnień”²²⁴. Ma to szczególne znaczenie w kontekście migracji kompetencji w ramach zawodów medycznych, a także współwystępującego z nią powstawania nowych profesji, przejmujących pewien zakres zadań od zawodów podstawowych, sprawiając, iż prawodawca musi antycypować przyszły kształt rzeczywistości społecznej, ponieważ zgodnie ze wskazaniem TSUE, stosowanie zwolnienia nie jest zastrzeżone do świadczeń, realizowanych przez podatników, wykonujących zawód medyczny lub paramedyczny, regulowany przez prawo danego państwa członkowskiego²²⁵. W piśmiennictwie podnosi się, że istotna dla rozstrzygnięć podatkowych pozostaje kwestia porównywalności, w odniesieniu do jakości świadczeń ze zbliżonymi charakterem usługami osób, wykonujących zawód uznany w państwie

²²³ Art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU.

²²⁴ *D. Karkowska*, Zawody medyczne, s. 98-101.

²²⁵ Wyr. TSUE z 27.6.2019 r., C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. v. Minister-raad*, niepubl.

członkowskim za medyczny²²⁶. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w interpretacji indywidualnej z 12.4.2011 r.²²⁷ konkretyzuje, że powyższe odnosić należy do podmiotów, mających odpowiednie kwalifikacje, rozumiane przez zasób wiedzy oraz umiejętności, wymaganych dla udzielania świadczeń zdrowotnych. Stanowi to argument w obliczu poglądu, iż w kontekście niektórych profesji medycznych, podatnicy nienależący do zawodu, lecz dysponujący kwalifikacjami, niezbędnymi do zapewnienia zabiegów na odpowiednim poziomie, adekwatnym do oferowanego przez członków tej profesji, w szczególności posiadający odpowiednie wykształcenie, oferowane przez instytucję edukacyjną, uznaną przez państwo członkowskie, powinni być objęci zakresem preferencji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z 30.11.2011 r.²²⁸, stwierdził, iż uznać należy za podlegającą zwolnieniu, osobę posiadającą odpowiednie wykształcenie (np. absolwenta AWF ze specjalnością w zakresie gimnastyki korekcyjnej, realizującego w ramach działalności, czynności przypisywane fizjoterapeucie), do wykonywania niektórych świadczeń z zakresu opieki medycznej, analogicznie jak w przypadku podatnika wykonującego zawód, uznany na podstawie odrębnych przepisów za medyczny (fizjoterapeuta na podstawie przepisów w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia²²⁹). *A contrario*, usługi świadczone na przykład przez psychoanalityka, nieposiadającego wykształcenia medycznego albo psychologicznego, ze względu na jego kwalifikacje zawodowe, nie reprezentują tożsamej jakości, jak wypełniane w analogicznym obszarze świadczenia psychiatrów, psychologów czy osób wykonujących inne zawody medyczne, przez co nie korzystają ze zwolnienia na gruncie podatku od towarów i usług²³⁰. W ocenie literatury, odmiennie przedstawiają się następstwa wykonywania profesji niemających wyznaczonej podstawy funkcjonowania w oparciu o przepisy prawne, ponieważ brak regulacji, między innymi zawodu podologa, wyklucza możliwość objęcia wykonywanych przez niego usług, zakresem zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU²³¹.

²²⁶ E. Michna, Zawody medyczne, s. 121–122.

²²⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 12.4.2011 r., ITP-P2/443-79b/11/RS.

²²⁸ I SA/Lu 533/11, Legalis.

²²⁹ Ustawa z 24.2.2017 r. o uzyskiwaniu tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 342).

²³⁰ Wyr. NSA z 22.10.2013 r., I FSK 1682/12, POP 2013, Nr 6, poz. 123, s. 566

²³¹ J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, Lex/el. 2017; za wyr. NSA z 4.10.2016 r., I FSK 878/14, Lex.

Dostrzec można, iż w treści przywołanego przepisu brak jednoznacznych nawiązań do możliwości rozszerzenia preferencji o przedstawicieli zawodów paramedycznych, co przy uwzględnieniu dotychczasowej tradycji polskich rozwiązań w zakresie przedmiotowej materii, wyrazem których pozostaje art. 7 ust. 1 pkt 2, nieobowiązującej już ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym²³², zwalniającej z daniny „usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyłączeniem usług paramedycznych oraz mierzenia ciśnienia tętniczego poza placówkami ochrony zdrowia”, wskazywałoby na zamiar pominięcia ich przez prawodawcę, jako korzystających z korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, również na gruncie obecnej ustawy. Przedstawione działanie nie stanowi nieuzasadnionej reminiscencji, ale zabieg intencjonalny, będący reakcją na nieobecność, w krajowym porządku prawnym, przepisów identyfikujących właściwości profesji, tworzących przedstawioną kategorię. Zawarcie w przywołanym katalogu dodatkowo zawodów paramedycznych, wymagałoby ich zdefiniowania na potrzeby ustawy podatkowej (wskazanie właściwości, odróżniających od zawodów medycznych, mogłoby przynieść następstwo w postaci niezrealizowania celów Dyrektywy), w ostateczności posłużenia się wyrażeniem, bez opracowywania definicji legalnej, co wobec konieczności zdekonstruowania terminu, przy pomocniczym posłużeniu się objaśnieniami słownikowymi, odzwierciedlającymi ich powszechne rozumienie, mogłoby prowadzić do utożsamienia zawodów paramedycznych (zbliżone charakterem do medycznych²³³; leczenie chorób metodami nieuznawanymi przez oficjalną medycynę²³⁴), z działaniami pseudomedycznymi czy medycyną niekonwencjonalną (alternatywne terapie, niebędące częścią powszechnych systemów opieki zdrowotnej²³⁵). Wobec powyższego, chociaż art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU, *de iure* nie przewiduje możliwości rozszerzenia zastosowania preferencji o zawody paramedyczne, nie posługując się tą kategorią, *de facto* kreuje możliwość objęcia nią również usług, które mogłyby zostać do niej zakwalifikowane, pod warunkiem spełnienia przesła-

²³² Załącznik Nr 2 do ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

²³³ Słownik języka polskiego PWN, hasło: „Paramedyczny”, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/paramedyczny.html> (dostęp: 10.1.2026 r.).

²³⁴ Słownik języka polskiego PWN, hasło: „Paramedycyna”, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/paramedycyna.html>, (dostęp: 10.1.2026 r.).

²³⁵ A. Nowicki, M. Jeziorska, P. Farbicka, Stosowanie metod komplementarnych w zmniejszaniu bólu, lęku, depresji i zaburzeń nastroju u kobiet leczonych z powodu raka piersi, Nowotwory. Journal of Oncology 2013, Nr 1, s. 9.

nek, ogólnie artykułowanych wobec zawodów medycznych, realizując tym samym wytyczne z art. 132 ust. 1 lit. c Dyrektywy. Charakterystyka rozwiązań odnoszących się względem fiskalnych implikacji działalności podmiotów podejmujących aktywność w obszarze usług z zakresu opieki medycznej, eksponuje prawidłowość, że ustawodawca dla osiągnięcia założonych celów polityki zdrowotnej, posługuje się właściwościami funkcji stymulacyjnej opodatkowania, konstruując regulacje, których forma uzewnętrznia stosowanie bodźcowych postaci oddziaływania, wspierając rozwój działalności aprobowanych przez prawodawcę. W kontekście omówionych przepisów ujawnia się alternatywne dążenie, chociaż niewyrażone bezpośrednio w ich treści, to immanentnie związane z następstwami obowiązywania przedmiotowych rozwiązań, ogniskujące wokół powstrzymania lub ograniczenia niepożądanych zjawisk, pełniąc zadanie ochronne, stymulując w kierunku podejmowania wyłącznie czynności, komplementarnych z przyjętymi wartościami, eliminujących zachowania względem nich sprzeczne. Działanie eksponujące ograniczający wymiar funkcji stymulacyjnej systemu podatkowego ma wymiar zasadniczo pozytywny, gdyż stanowi reakcję na aktywność podmiotów, wykonujących usługi w zakresie ochrony zdrowia, jedynie stwarzające wrażenie stanowiących równorzędne świadczenie wobec form leczenia, realizowanych przez uprawnione podmioty. Niemniej, dopóki nie stwarzają one realnego zagrożenia dla zdrowia i życia pacjentów, możliwość oddziaływania ustawodawcy jest stosunkowo ograniczona, a więc działaniem mogącym zniechęcić do korzystania z nich, jest nieobjęcie korzystniejszymi rozwiązaniami podatkowymi, przyczyniające się do wzrostu cen, ograniczające ich dostępność. Uzasadnia to słuszność siódmej tezy, w myśl której skuteczność spełnienia konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, stawiającej w centrum zainteresowania potrzeby pacjenta, wymusza selektywne posługiwanie się preferencjami fiskalnymi w relacji do podmiotów, świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia. Dopiero uznanie, że działalność w omawianej sferze, pod względem podatkowym powinna być traktowana na równi z innymi formami aktywności, daje możliwość efektywnego oddziaływania na charakterystykę rynku usług medycznych, pozwalając dostosować go do potrzeb, znajdujących uzasadnienie w przyjętej polityce zdrowotnej. Umożliwia to objęcie zakresem preferencji, działalności wyłącznie tych podmiotów, które spełniają wymogi, czyniące z nich uzupełnienie zadań sektora publicznego.

**5. Zwolnienie z podatku od towarów i usług
dla podmiotów nabywających usługi w zakresie
opieki medycznej na rzecz osób trzecich**

Zakres strony podmiotowej zwolnienia, uzupełniony zostaje treścią art. 43 ust. 1 pkt 19a VATU, porządkującego zagadnienie fiskalnych następstw nabywania przez podatnika, we własnym imieniu, ale na rzecz osób trzecich, usług opieki medycznej objętych preferencją, od podmiotów leczniczych lub wskazanych w art. 43 ust. 1 pkt 19 VATU. Założenie koncentruje się na uczynieniu faktycznym beneficjentem omawianego rozwiązania, osoby pacjenta, ponieważ określenie „na rzecz osoby trzeciej”, którym posłużył się prawodawca, stosownie do poglądów judykatury, wpisuje się w kontekst funkcjonujących na płaszczyźnie ustawy zwolnień odnoszących się do świadczeń opieki medycznej, interpretowanych w relacji do założenia, iż istotą przedstawionych rozwiązań pozostaje odciążenie w zakresie usług, wykonywanych w interesie publicznym²³⁶. Rozwiązanie opiera się na założeniu, że ekonomiczny ciężar usługi z zakresu opieki medycznej, poniesie podmiot prywatny, który nie musi być tożsamy z realizatorem świadczenia, natomiast bezpośredni pożytek w sferze ochrony zdrowia, odniesie wyłącznie podmiot osobiście korzystający z realizacji czynności medycznej, nabytej przez podatnika. Wyrazem powyższego jest zastosowanie zwolnienia, w sytuacji przekazania zakupionych przez prawodawcę pakietów medycznych, na przykład obejmujących dodatkowe usługi zdrowotne na rzecz pracowników, co w świetle art. 8 ust. 2 VATU, stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu, ale przez wzgląd na treść art. 43 ust. 1 pkt 19a VATU, w związku z art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 19 VATU, uzasadnia zastosowanie zwolnienia²³⁷. W piśmiennictwie wskazuje się, że tożsame następstwa występują, gdy nabywający świadczenie podatnik odsprzedaże je (refakturuje)²³⁸, ponieważ prawodawca, pozostając konsekwentnym w swoich ocenach aksjologicznych, za cel przedstawionego rozwiązania przyjmuje orientację na urzeczywistnienie założeń ważnych dla interesu publicznego, przez którą rozumieć należy zwiększenie dostępności usług lub usprawnienie publicznego systemu ochrony zdrowia. Irrelevantny z tej perspektywy pozostaje sposób, w jaki nabyte świadczenie zostaje przekazane na rzecz osoby trzeciej, co znajduje uza-

²³⁶ P. Ogiński, w: M. Militz (red.), VAT. Wybór orzecznictwa, kom. do art. 43, s. 233.

²³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19.6.2012 r., ILPP2/443-300/12-2/MR.

²³⁸ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020.

sadnienie również w literalnej wykładni przepisu, niewprowadzającej ograniczeń w tym obszarze.

Zbieżne konsekwencje natury fiskalnej, nie wystąpią jednak, gdy podatnik nabywa usługę opieki medycznej na rzecz podmiotu, niebędącego pacjentem, na przykład odsprzedającego, nawet w ramach działalności leczniczej, świadczenia realizowane przez podmiot zewnętrzny²³⁹. Koresponduje to ze stanowiskiem, uznającym za niedopuszczalne zastosowanie przedmiotowej preferencji w sytuacji, gdy wiąże się ona z refakturowaniem poprzednio zrefakturowanych usług medycznych²⁴⁰. Uzasadnienia odmowy zwolnienia, upatrywać należy w niezaistnieniu, w przedstawionej sytuacji, czynników znamionujących ukierunkowanie działań na osiągnięcie celów, ważnych dla interesu publicznego, gdyż bezpośrednim beneficjentem rozwiązania zostanie podmiot wykonujący działalność w sferze ochrony zdrowia, nie natomiast pacjent, który mogąc odczuć pozytywne następstwa wskazanych działań, nie stanowi punktu odniesienia dla podmiotu nabywającego we własnym imieniu, usługę z zakresu opieki medycznej.

Omówiona regulacja odnosi się do podatników podejmujących akceptowane przez ustawodawcę działania istotne z perspektywy interesu publicznego znajdującego wyraz w zagwarantowaniu dostępu do usług z zakresu opieki medycznej, prowadząc do konstatacji, iż wpisuje się ona w zakres aktywności służącej wykorzystaniu stymulacyjnej funkcji systemu podatkowego, której przypisać należy nakierowanie na wypełnianie zadań o charakterze protekcyjnym, nakłaniając do podejmowania aktywności, przynoszącej korzyści określonym kategoriom osób (np. pracownikom). Znamionuje to korelację między zapewnieniem tym podmiotom skuteczniejszej ochrony, w odniesieniu do omawianej sfery aktywności, a wsparciem władzy publicznej w urzeczywistnieniu zamiaru zagwarantowania prawa do ochrony zdrowia.

§ 3. Podatek akcyzowy a ochrona zdrowia

We wcześniejszej części rozdziału zbadane zostały rozwiązania obecne na płaszczyźnie podatku od towarów i usług, zorientowane na ułatwienie dostępu do świadczeń opieki medycznej. Zabezpieczenie właściwego funkcjo-

²³⁹ Wyr. WSA w Gdańsku z 23.10.2012 r., I SA/Gd 883/12, Legalis.

²⁴⁰ P. Ogiński, w: M. Miltz (red.), VAT. Wybór orzecznictwa, kom. do art. 43, s. 233; za wyr. NSA z 11.4.2014 r., I FSK 332/13, Legalis.

nowania systemu ochrony zdrowia wymaga jednak symultanicznego przeciwdziałania zjawiskom, których obecność mogłaby zniweczyć pozytywne następstwa, przedstawionych dotychczas regulacji, koncentrujących się na wykorzystaniu rozwiązań podatkowych, dla wsparcia założeń polityki zdrowotnej. System podatkowy, uwzględniający konstytucyjną wartość, jaką jest ochrona zdrowia, powinien pozostawać oparty o rozwiązania, wspierające realizację warunków, wyznaczonych przez zasady podatkowe, co czyni zasadnym słuszność pierwszej tezy stanowiącej o konieczności stworzenia kompleksowego oraz spójnego systemu opodatkowania, odnoszącego się do zdarzeń, związanych z realizacją wskazanej wartości. Przyjęcie przedstawionego założenia, uzasadnia rozpatrywanie go jako określonej całości, wymagającej dla efektywności wypełnienia zadania, stanowiącego punkt odniesienia, komplementarności podejmowanych środków, wyrazem czego jest konieczność zachowania wewnętrznej spójności systemu podatkowego. Oznacza ona synchronizację pewnych elementów konstrukcji poszczególnych danin, uzasadniając dopełnienie rozwiązań, wspierających osiągnięcie aprobowanych przez prawodawcę rezultatów, o obecne na gruncie podatku akcyzowego rozwiązania o charakterze restrykcyjnym, ograniczające rozwój zachowań z założenia powodujących ujemne następstwa w sferze zdrowotnej.

Podatek akcyzowy, unormowany został AkcyzU²⁴¹, uwzględniającą w swoich regulacjach, przepisy Dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r.²⁴², stanowiąc, iż opodatkowaniu przedmiotową daniną podlegają: wyroby energetyczne i energia elektryczna, wyroby gazowe, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, obrót samochodami osobowymi²⁴³. Przedstawionej daninie nadano miano ciężaru fiskalnego o wymiarze konsumpcyjnym²⁴⁴, co w zestawieniu z łatwością poboru, wynikającą z faktu, iż przez wzgląd na zjawisko przeczulności podatków, obecne w odniesieniu do podatków pośrednich, sprawia, że ekonomiczny ciężar jest ponoszony nie przez formalnego podatnika, ale ostatecznego nabywcę, w proporcjonalnie podwyższonej cenie towarów²⁴⁵. Zbliżony pogląd reprezentuje J. Jaśkiewicz, zauważając, że poda-

²⁴¹ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 412 ze zm.).

²⁴² Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19.12.2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (przekształcenie) (Dz.Urz. UE L z 2020 r. Nr 58, s. 4).

²⁴³ M.M. Hybka, Podatek akcyzowy w Polsce i Niemczech – studium porównawcze wydajności fiskalnej, Warszawa 2014, s. 392.

²⁴⁴ M. Kalinowski, Współczesne systemy podatkowe. Zarys Wykładu, Toruń 1996, s. 79.

²⁴⁵ D. Mączyński, Polska akcyza na tle regulacji europejskich, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, z. 2–3, s. 61–62.

tek akcyzowy należy traktować jako daninę z ekonomicznego punktu widzenia obciążającą rozłożoną w czasie konsumpcję danego towaru²⁴⁶. Czyni go to narzędziem zorientowanym na zapewnienie państwu środków, niezbędnych do pokrycia wydatków publicznych²⁴⁷, ponieważ podatek akcyzowy obciąża te rodzaje dóbr, które charakteryzuje wysoka akumulacja zysku, cechująca się znacznym popytem przy relatywnie niskim koszcie produkcji²⁴⁸, co w obliczu dostrzegalnej wydajności daniny, wynikającej z elastyczności, jak również niskich kosztów administracyjnych, uzasadnia konstatację, iż podstawową determinantą jej obowiązywania jest realizacja funkcji fiskalnej²⁴⁹. Należy stwierdzić, że w przedstawiony sposób interpretacji uwarunkowań dochodowej roli podatku akcyzowego, wpisane jest znaczące uproszczenie, niedostrzegające występowania oddziaływania konsekwencji następstw funkcji fiskalnej w perspektywie realizacji pozafiskalnych zadań opodatkowania. Jego przyczyn upatrywać należy w utożsamieniu cech przedmiotowej daniny z kontekstem przypisywanym wcześniej funkcjonującym ciężarom podatkowym, uznawanym za protoplastów omawianego rozwiązania, na przykład akcyzie, obejmującej między innymi trunki i wyroby spirytusowe, obowiązującej w okresie II Rzeczypospolitej²⁵⁰ oraz znanemu już w XV wieku, podatkowi czopowemu od sprzedaży piwa, wódki, miodu czy wina²⁵¹, gdzie wobec niemożności przyjęcia, że intencją historycznego prawodawcy było urzeczywistnienie dążeń z obszaru ochrony zdrowia, przy ówczesnej kwalifikacji wskazanych towarów, jako dóbr luksusowych, czyniło zasadnym korelację wyłącznie z orientacją na pozyskanie dodatkowych dochodów dla budżetu. *A contrario*, obecnie funkcja fiskalna wypełnia dodatkowe zadanie, wspierając wykorzystanie właściwości funkcji stymulacyjnej daniny w jej wymiarze ograniczającym, dążąc do zmniejszenia popytu w relacji do używek, których konsumpcja wiąże się z zaistnieniem ujemnych skutków, obserwowanych na poziomie indywidualnym, a także spo-

²⁴⁶ J. Jaśkiewicz, Teoria akcyzy w Polsce Ludowej, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej, Sopot 1963, Nr 17, s. 104–105.

²⁴⁷ J. Gluchowski, Polskie prawo podatkowe, s. 18.

²⁴⁸ U. Ksieniewicz, M. Kałka, Leksykon podatku akcyzowego, Wrocław 2007, s. 30.

²⁴⁹ M.M. Hybka, Podatek akcyzowy w Polsce i Niemczech, s. 391.

²⁵⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z 23.10.1922 r. w przedmiocie rozszerzenia na cały obszar Rzeczypospolitej Polskiej postanowień roz. ustawy akcyzowej o patentach akcyzowych na fabryki trunków, wyrobów ze spirytusu, drożdży oraz na zakłady sprzedaży trunków; dalej na wyrób zapalek i gilz (tutek) papierosowych (Dz.U. z 1922 r. Nr 95, poz. 879).

²⁵¹ J. Gluchowski, Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania: casus akcyza, w: L. Etel, M. Tyńnicki (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu, Białystok 2012, s. 413–420.

łecznym. Restrykcyjne działania prawodawcy zorientowane pozostają zatem na ochronę zdrowia publicznego, uzasadniając obciążenie określonych dóbr podatkiem akcyzowym, celem redukcji zapotrzebowania na nie²⁵².

Omawiane rozwiązanie posługuje się polityką fiskalną jako narzędziem wspierającym promocję odpowiedzialnych wyborów konsumentów, gdyż nadmierne spożywanie wskazanych substancji, wywołuje nie tylko niekorzystne następstwa zdrowotne, ale również zapadalność na choroby cywilizacyjne²⁵³, stanowiąc wyzwanie dla funkcjonowania systemu ochrony zdrowia. Namysł nad zasadnością podatku akcyzowego, w relacji do wyrobów alkoholowych oraz tytoniowych, wymaga odczytywania przez pryzmat, identyfikowanego przez nauki ekonomiczne, zjawiska negatywnych efektów zewnętrznych. Istotą jego jest faktyczny transfer kosztów, będący konsekwencją aktywności podmiotu gospodarczego, oddziałujący na podmiot niepowiązany, na przykład związek publicznoprawny, ale bez proporcjonalnej rekompensaty²⁵⁴, odpowiednią na które jest koncepcja tzw. podatku Pigou, a zatem narzędzia zwiększającego efektywność rynku przez uwidocznienie w cenach dóbr, nakładów pieniężnych powiązanych z przewyższeniem ujemnych następstw konsumpcji, egzemplifikację których w odniesieniu do omawianej problematyki, stanowią nadmierne obciążenia publicznego systemu ochrony zdrowia²⁵⁵. Przyjęcie zaproponowanej optyki umożliwia zarzucenie sporu, immanentnie towarzyszącego wprowadzaniu tego rodzaju rozwiązań czy wskazana danina realizuje głównie funkcję fiskalną, natomiast cele nefiskalne stanowią jedynie uzasadnienie, mające zmniejszyć opór społeczeństwa wobec kolejnych ciężarów fiskalnych, na rzecz zbadania, w jaki sposób podatek może przyczynić się do urzeczywistnienia założeń, przyjętych przez prawodawcę, argumentującego konieczność jego funkcjonowania.

Zgodnie z treścią art. 8 AkcyzU na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym, składa się zespół zdarzeń, których przedmiotem są wyroby akcyzowe, należące do kategorii napojów alkoholowych lub wyrobów tytoniowych, obejmujący między innymi produkcję wyrobów akcyzowych, wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego, import wyrobów akcyzowych, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów akcyzo-

²⁵² R. Klimkowska, *Polityka fiskalna – jej wpływ na funkcjonowanie i rozwój*, s. 221–231.

²⁵³ J. Urych, *Nowe wyzwania edukacji dla bezpieczeństwa – aktywność fizyczna „lekarstwem”* na wybrane zagrożenia czasu pokoju w XXI wieku, *Zeszyty Naukowe AON* 2013, Nr 4, s. 385–386.

²⁵⁴ J. Buchanan, W.C. Stubblebine, *Externality*, *Economica* 1962, Nr 29, s. 371–384.

²⁵⁵ J. Cawley, C. Meyerhoefer, *The medical care costs of obesity: an instrumental variables approach*, *Journal of Health Economics* 2012, Nr 1, s. 219–230.

wych, natomiast w kontekście suszu tytoniowego, ustawodawca wyznaczył odmienny katalog czynności opodatkowanych w art. 9b ustawy²⁵⁶. Artykuł 13 ust. 1 AkcyzU wytycza z kolei zakres podmiotowy, określając mianem podatnika osobę fizyczną, osobę prawną oraz jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, dokonującą określonych w ustawie czynności, podlegających opodatkowaniu daniną lub wobec której zaistniał stan faktyczny, podlegający opodatkowaniu²⁵⁷, z zastrzeżeniem, iż w kontekście podatków pośrednich, rzeczywisty ich ciężar nie jest ponoszony przez podmiot, będący podatnikiem pod względem formalnym, lecz konsumenta, a zatem finalnego nabywcę określonego dobra²⁵⁸. W odniesieniu do pozostałych danin, wyodrębnionych w uwagi na sposób ich pobierania, mechanizm przerzucalności nie oddziałuje na rozstrzygnięcia prawodawcy, dopuszczającego jego ekonomiczne następstwa, lecz z perspektywy akcyzy ujawnia się charakterystyczna prawidłowość, świadcząca o intencjonalnym posłużeniu się zjawiskiem incydencji podatku. Ustawodawca, wykorzystując okoliczność, że równowartość ciężaru fiskalnego, nałożonego na określone dobro, zawiera się w jego koszcie, ustala obowiązujące stawki na poziomie gwarantującym, iż ciężar fiskalny będzie stanowił znaczną albo większą część ceny końcowej, co zapobiegnie podejmowaniu działań umożliwiających osłabienie oddziaływania tego zjawiska, a cenotwórczy wymiar podatków pośrednich ograniczy siłę nabywczą kupujących, kierując ich wydatki w stronę mniej szkodliwych produktów. *J. Jaśkiewicz* zwraca uwagę, iż restrykcyjna polityka podatkowa zorientowana zostaje na podrożenie określonych kategorii towarów, występujących na rynku, a okoliczność, iż wysokie koszty podatku zostaną przerzucone na konsumenta w zapłaconej przez niego cenie, z założenia działać ma zniechęcająco²⁵⁹. Egzemplifikację przedstawionego stanu uosabia mechanizm opodatkowania napojów alkoholowych, a więc jednej z grup wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na poziomie UE, które ustawodawca podatkowy podzielił na kilka rodzajów, między innymi alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane, a także wyroby pośrednie²⁶⁰, w oparciu o cechy wyróżniające, wśród których znaczące miejsce zajmuje współczynnik „rzeczywistej objętościowej mocy al-

²⁵⁶ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 142–143.

²⁵⁷ K. Lasiński-Sulecki, Zakres podmiotowy w ustawie o podatku akcyzowym, w: T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 179.

²⁵⁸ K. Janczukowicz, *Zwrot nadpłaty w podatku akcyzowym*, Lex/el. 2015.

²⁵⁹ J. Jaśkiewicz, *Teoria akcyzy*, s. 34.

²⁶⁰ S. Parulski, *Akcyza*, s. 1031–1032.

koholu”, znamionujący liczbę jednostek objętości czystego alkoholu, zawartego w temperaturze 20°C w 100 jednostkach objętości danego produktu²⁶¹. Obserwowalną prawidłowością jest korelacja między wzrostem ilości czystego alkoholu, a zwiększaniem ciężaru fiskalnego, co znajduje przełożenie na ustalenie zróżnicowanych podstaw opodatkowania poszczególnych kategorii napojów alkoholowych, gdzie w kontekście alkoholu etylowego, do którego zalicza się, na przykład wódki, likiery, inne napoje spirytusowe, podstawę opodatkowania wyznacza liczba hektolitrów alkoholu etylowego 100% vol. w temperaturze 20°C, zawartego w gotowym wyrobie, podczas gdy pozostałe napoje alkoholowe, za wskazaną wielkość, przyjmują ilość hektolitrów produktu, niezależnie od zawartości czystego alkoholu etylowego. Dysproporcja, znajdująca wyraz w znaczących różnicach między wysokościami stawek opodatkowania, sięgającymi od 8811,00 zł od 1 hektolitra alkoholu etylowego 100% vol. zawartego w gotowym wyrobie, w perspektywie alkoholu etylowego, przez stawkę 490,00 zł od 1 hektolitra gotowego wyrobu na wyroby pośrednie, 245,00 zł od 1 hektolitra za wino oraz niektóre napoje fermentowane, po 12,04 zł od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu w przypadku piwa²⁶² obrazują sprzężenie decyzji prawodawcy z czynnikami zdrowotnymi oraz społecznymi, ponieważ podatek akcyzowy, w większym stopniu obciąża rodzaje alkoholi, które przyczyniają się do uzależnień, niebezpiecznych dla wydolności organizmu. Za wpisującą się charakterystyką w przedstawiony kierunek działań ustawodawcy, uznać należy rozwiązanie, uzupełniające regulacje dotyczące opodatkowania napojów alkoholowych podatkiem akcyzowym, wprowadzone na mocy art. 92 ust. 11 ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi²⁶³, ustanawiające dodatkową opłatę, odnoszącą się do napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych, o ilości nominalnej napoju, nieprzekraczającej 300 ml, z wyłączeniem tych, przeznaczonych do spożycia na miejscu (np. w pubach, restauracjach), istotą którego jest zmniejszenie dostępności towarów, sprzedawanych w formie zachęcającej do nabycia przez osoby, szczególnie narażone na problemy zdrowotne, wskazując orientację kierunku działań prawodawcy, na zmianę kultury spożycia alkoholu.

Wobec trudności przyporządkowania niektórych wyrobów do poszczególnych kategorii wynikających z wykazywania cech warunkujących równo-

²⁶¹ J. Matarewicz, Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz, Warszawa 2020, s. 841–842.

²⁶² *Ibidem*, s. 841–866.

²⁶³ T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.

czesną przynależność do różnych grup alkoholi, na gruncie judykatury wykształciła się koncepcja filiacji kategoryzacji dóbr z perspektywą percepcji przeciętnego konsumenta, przyznająca prymat zmysłowego odbioru walorów smakowych, zapachowych i wizualnych, nawet względem technicznych aspektów procesu produkcji, czy użytych surowców. Warunkuje to w praktyce klasyfikowanie wyrobów alkoholowych do grupy opodatkowanej wyższą stawką akcyzy²⁶⁴. Rozstrzygnięcie to nie stanowi wyrazu nieuzasadnionego fiskalizmu, lecz przeciwdziałania posłuszeniu się parametrami technologicznymi w dokonywaniu optymalizacji podatkowej, której następstwem byłoby zwiększenie dostępności produktów zawierających wyższą zawartość czystego alkoholu. Interakcję między determinantami kulturowymi, a sposobem opodatkowania przedmiotowych produktów podatkiem akcyzowym, obrazują motywacje uzasadniające redukcję wysokości obciążenia fiskalnego, w relacji do cydru i perry, prowadzące *de facto* do wytworzenia odrębnej kategorii wyrobów, objętych daniną. Zdaniem J. Matarewicza, czynnikiem oddziałującym na decyzję prawodawcy, była intencja zwiększenia opłacalności produkcji wyrobów o niskiej zawartości alkoholu, na przykład wobec wyrobów winiarskich, co przełożyć miało się na poprawę ich konkurencyjności, docelowo wzmacniając zdrowotność obywateli²⁶⁵. Przyjęcie, że konsumenci porzucą dotychczasowe nawyki pod wpływem ustanowienia wysokich ciężarów fiskalnych, opiera się na fałszywym założeniu, że możliwy jest „zwrot antropologiczny”, zmieniający ludzką naturę, prowadząc do konstatacji, iż właściwym działaniem prawodawcy jest stosowanie bodźców, kierujących wybory w stronę mniej uzależniających dóbr. Wpływ względów społecznych na konstrukcję danin, stanowi element działań, zmierzających do zmiany struktury spożycia napojów alkoholowych, korespondując z postanowieniami przywołanej wcześniej ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, obligując władze publiczne do inicjowania czy wspierania przedsięwzięć, mających doprowadzić do zmiany obyczajów w zakresie sposobu spożywania wskazanych produktów.

Osobną grupę wyrobów akcyzowych, w perspektywie której prawodawca posługuje się elementami konstrukcji przedmiotowej daniny, celem urzeczywistnienia zakładanych następstw w obszarze ochrony zdrowia, tworzą: wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych, wyroby

²⁶⁴ Wyr. ETS z 7.5.2009 r., C-150/08, *Siebrand BV v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2009, s. I-3941.

²⁶⁵ J. Matarewicz, Ustawa o podatku akcyzowym, s. 862–864.

nowatorskie, urządzenia do waporyzacji, saszetki nikotynowe, których wspólnym mianownikiem jest ryzyko zagrożenia niekorzystnymi zmianami chorobowymi, związanymi z nikotynizmem. Obserwacja strategii przyjętej przez prawodawcę w kontekście wskazanych dóbr, nakazuje skonstatować, iż wykazuje ona istotne odmienności w relacji do rozwiązań adresowanych wyrobom alkoholowym, wykraczając poza obszar standardowego oddziaływania, przez rozwiązania natury fiskalnej, na strukturę spożycia dóbr, będących przedmiotem analizy, na rzecz wsparcia działań o charakterze społeczno-kulturowym, zmierzających do wyeliminowania zainteresowania tym rodzajem używek. Odstąpienie od znaczącej nierównomierności elementów konstrukcji prawnej daniny przekłada się na ostateczny koszt wyrobu akcyzowego, wyrazem czego jest układ stawek na poszczególne wyroby wskazanego rodzaju, wynoszący w przypadku:

- 1) papierosów – 476,10 zł za każde 1000 sztuk i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- 2) tytoniu do palenia – 412,58 zł za każdy kilogram i 32,05% maksymalnej ceny detalicznej;
- 3) cygar i cygaretek – 903,90 zł za każdy kilogram;
- 4) papierosów nieobjętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy i nieoznaczonych maksymalną ceną detaliczną – 789,77 zł za każde 1000 sztuk;
- 5) tytoniu do palenia nieobjętego obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy i nieoznaczonego maksymalną ceną detaliczną – 668,06 zł za każdy kilogram;
- 6) suszu tytoniowego – 668,06 zł za każdy kilogram;
- 7) płynu do papierosów elektronicznych – 1,80 zł za każdy mililitr;
- 8) wyrobów nowatorskich – 780,41 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia²⁶⁶;
- 9) urządzeń do waporyzacji – 40,00 zł za sztukę;
- 10) saszetki nikotynowe – 250,00 zł za każdy kilogram.

Natura zjawisk ujawniających się w kontekście doboru poszczególnych stawek opodatkowania, wykazuje istnienie negatywnych skutków zdrowotnych konsumpcji wskazanych produktów, tkwiących bardziej w sferze otoczenia prawno-instytucjonalnego, wyznaczonego treścią ustawy, niż w cechach objętych nią dóbr. Prawodawca, odstępując od działań świadczących o intencji kreowania zmian przyzwyczajęń nabywców tych towarów, komunikuje jed-

²⁶⁶ Art. 99–99c AkcyzU.

noznaczny zamiar wykorzystania rozwiązań fiskalnych do ograniczenia dostępności wszelkich wyrobów przedstawiających wskazane właściwości. Istotą analizowanych rozwiązań jest zmniejszenie osiągalności nie tylko produktów zawierających tytoń, czego dowodzi okoliczność, iż art. 98 ust. 7–8 AkcyzU, rozszerza fiskalne konsekwencje akcyzy na produkty, składające się z innych substancji, niemniej wypełniających pozostałe kryteria, odnoszące się do wyrobów tytoniowych²⁶⁷. W literaturze podnosi się, iż przesłankę opodatkowania stanowić może wyłącznie realizacja wyznaczników natury technicznej, ponieważ R. Bujalski wskazuje, że za odpowiadające omawianym używkom potraktowane mogą zostać produkty niezawierające tytoniu, niewykorzystywane wyłącznie w celach medycznych, lecz przygotowane do spożycia w tożsamy sposób jak papierosy (zrolowane, owinięte w bibułkę) lub tytoń do palenia (podzielone lub skręcone w sposób, odpowiedni do palenia)²⁶⁸. Intencją ustawodawcy jest zatem przeciwdziałanie pojawieniu się na rynku substytutów produktów podstawowych, zaspokajających tożsame potrzeby nabywców. Ze stanowiskiem tym koresponduje pogląd wyrażony przez WSA w Poznaniu w wyroku z 14.3.2018 r.²⁶⁹, wyjaśniający, że w ocenie podatkowych rozstrzygnięć czynnikiem przesądzającym pozostaje właściwość substancji, warunkująca zdolność do wytwarzania w procesie spalania dymu, nadającego się do konsumpcyjnego wdychania przez człowieka, analogicznie do wyrobów tytoniowych, na przykład papierosów. Sposób selekcji kryteriów odnoszących się do towarów podlegających opodatkowaniu akcyzą, funkcjonuje według odmiennych, wzajemnie zaadoptowanych celów, wskazujących, iż podjęte przez prawodawcę działania, koncentrują się nie tylko na doprowadzeniu do ograniczenia spożycia dóbr, zawierających szkodliwe komponenty, ale wyeliminowania nawyku, nieodłącznie związanego z omawianą kategorią używek.

Zapewnienie skuteczności przedstawionej funkcji podatku akcyzowego wymaga, aby zakres wyrobów akcyzowych, wyodrębnionych przez wzgląd na przynależność do wskazanej kategorii, odpowiadał katalogowi towarów o zbliżonym zastosowaniu oraz składzie, funkcjonującemu w obrocie gospodarczym. Regulacje prawne, obowiązujące przed dniem 1.1.2013 r., nieodzwoierciedlające przedstawionej właściwości, umożliwiały uniknięcie podatku akcyzowego przez wprowadzanie do obrotu liści tytoniu, nadających

²⁶⁷ A. Bartosiewicz, Do-palacze do palenia albo czy marihuana podlega akcyzie, Przegląd Podatkowy 2012, Nr 7, s. 18–23.

²⁶⁸ R. Bujalski, Akcyza na wyroby składające się częściowo z tytoniu. Omówienie wyroku TS z dnia 17 września 2020 r., C-674/19 (Skonis ir kvapas), Lex/el. 2020.

²⁶⁹ III SA/Po 755/17, Legalis.

się do palenia, ale nierealizujących drugiej, ówczesnej przesłanki obciążenia przedmiotowa daniną, w postaci pocięcia, podzielenia, skręcenia lub sprasowania w formie bloków. Wyroby, chociaż spełniały funkcję tożsamą względem używek, podlegających opodatkowaniu jako niepoddane przemysłowemu przetworzeniu, nie były objęte zakresem ciężaru fiskalnego²⁷⁰. Pierwotna regulacja, służąca wyeliminowaniu możliwości unikania opodatkowania okazała się nieskuteczna, przez wzgląd na wprowadzenie na rynek tytoniu ze znaczną zawartością wilgoci (mokry tytoń²⁷¹), co wymusiło konieczność nowelizacji przepisu, wprowadzając zasadę, że odtąd: „za susz tytoniowy uznaje się, bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym²⁷²”. Przedstawiona sytuacja wskazuje, iż rozwiązania w zakresie podatku akcyzowego, służące ograniczeniu dostępności określonych wyrobów, powinny uwzględniać całokształt procesu produkcyjnego określonego dobra, w szczególności fakt, czy jego charakterystyka nie warunkuje przeprowadzenia niektórych etapów wytwórstwa, samodzielnie przez nabywców, ewentualnie osiągnięcia zbieżnych efektów konsumpcyjnych, w oparciu o wykorzystanie półproduktów. Prawodawca, konsekwentny w swoich ocenach aksjologicznych, musi przejawiać zdolność do szybkiego reagowania na impulsy, płynące z otoczenia gospodarczego, będącego pochodną zjawisk, wynikających z niedoskonałości elementów proceduralno-instytucjonalnych, zachęcających podatników do poszukiwania rozwiązań, pozwalających uniknąć opodatkowania przez wprowadzanie do obrotu produktów, zawierających substancje objęte akcyzą, niewypełniające pozostałych przesłanek kategoryzacji w obrębie przedmiotowej klasy wyrobów akcyzowych.

Stosowane przez ustawodawcę zabiegi odnoszące się do opodatkowania wskazanych rodzajów wyrobów akcyzowych omawianą daniną, przyjmując formę presji, zmierzającej do wprowadzenia niekorzystnych, z perspektywy nabywców, rozwiązań fiskalnych, wskazując na posłużenie się właściwościami funkcji stymulacyjnej przyjmującej kierunek ograniczający, skoncentrowany na zmniejszeniu zainteresowania określonymi towarami, przez znaczące zawyżenie ich ceny, w stosunku do tej, która ukształtowałaby się w wyniku mechanizmów rynkowych. Działanie to znajduje pełny wymiar wyłącznie w relacji do wyrobów tytoniowych, gdyż w kontekście napojów alkoholowych, zaobserwować można współistnienie rozwiązań negatywnych wykorzystywanych do

²⁷⁰ Wyr. NSA z 3.7.2014 r., I FSK 999/13, POP 2014, Nr 6, poz. 96, s. 579.

²⁷¹ J. Matarewicz, Ustawa o podatku akcyzowym, s. 880–884.

²⁷² Art. 99a AkcyzU.

nakłonienia adresatów do przyjęcia pożądanego kierunku działania, z zastosowaniem konstrukcji parametryczno-ekonomicznego oddziaływania, stwarzających podatnikom oraz konsumentom możliwość podjęcia swobodnej decyzji, w kontekście wpisanej w treść regulacji, zachęty do ukierunkowania kultury spożycia, w stronę mniej szkodliwych produktów.

§ 4. Opłata od środków spożywczych a ochrona zdrowia

Opłata od środków spożywczych (opłata cukrowa), wprowadzona została na mocy art. 7 ustawy z 14.2.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów²⁷³, nowelizującej ustawę z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym²⁷⁴, ustanawiając mechanizm obciążający wskazaną daniną wprowadzanie na rynek krajowy napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących oraz kofeiny lub tauryny. Jej analiza, mimo podatkowej perspektywy rozprawy, uzasadniona jest charakterystyką opłaty, jak również komplementarnym oddziaływaniem w relacji do rozwiązań, przedstawionych na płaszczyźnie podatku akcyzowego. Przyjmując, iż w ujęciu doktrynalnym, podstawową różnicą między podatkiem a opłatą pozostaje ekwiwalentność świadczeń, omawianemu ciężarowi fiskalnemu należy przypisać charakter podatku, gdyż nie występuje w nim element odpłatności ze strony państwa za świadczenie wniesione przez podatnika w ramach daniny²⁷⁵. Zaistniały dysonans między użytym przez prawodawcę nazewnictwem, a właściwościami przedstawionej daniny znamionuje zatem stopniową erozję dziewiętnastowiecznej teorii *K.H. Raua*, stanowiącej o dychotomicznym podziale danin publicznych, przyjmującej za teoretyczną podstawę, koncepcję ekwiwalencji²⁷⁶, na rzecz dostrzegalnej w konstrukcji analizowanego ciężaru fiskalnego, konwergencji tych pojęć.

Piśmiennictwo pozostaje zgodne, iż omawiane rozwiązanie posługuje się polityką fiskalną jako narzędziem wspierającym promocję odpowiedzialnych

²⁷³ Ustawa z 14.2.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r. poz. 1492).

²⁷⁴ T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 149.

²⁷⁵ E. Drozdowski, Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia, *Przegląd Podatkowy* 2021, Nr 8, s. 44.

²⁷⁶ J. Glumińska-Pawlic, Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych, s. 857–858.

wyborów konsumentów²⁷⁷, przy czym należy zaznaczyć, że ustawodawca już w tytule aktu normatywnego, wprowadzającego analizowane rozwiązanie, wskazuje, iż stanowi ono narzędzie przeorientowania przyzwyczajzeń konsumentów, sygnalizując w uzasadnieniu projektu, że regulacje za podstawowy cel uznają stymulowanie oczekiwanych postaw, przez uwzględnienie aspektów zdrowotnych w polityce państwa²⁷⁸. Bezspornym pozostaje, iż nadmiar wyżej wymienionych substancji w diecie zwiększa prawdopodobieństwo otyłości, jak również zapadalność na choroby cywilizacyjne, zwłaszcza cukrzycę typu 2 (insulinoniezależną) czy choroby układu krążenia²⁷⁹, stanowiąc wyzwanie dla funkcjonowania systemu ochrony zdrowia. Namysł nad zasadnością opłaty cukrowej, podobnie jak w kontekście podatku akcyzowego, wymaga odczytywania przez pryzmat, identyfikowanego przez nauki ekonomiczne, zjawiska negatywnych efektów zewnętrznych, którego istotą jest transfer kosztów, będących konsekwencją aktywności podmiotu gospodarczego, oddziałujący na podmiot niepowiązany, na przykład związek publicznoprawny²⁸⁰.

Zdarzenie podlegające opłacie cukrowej stanowi wprowadzenie na rynek krajowy napojów mieszczących w składzie dodatki w postaci cukrów (monosacharydów lub disacharydów) oraz środków spożywczych, zawierających wskazane substancje oraz substancje słodzące (zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1333/2008 z 16.12.2008 r. w sprawie dodatków do żywności, stanowią je środki stosowane w słodzikach stołowych, ewentualnie do nadania środkom spożywczym słodkiego smaku²⁸¹), a także kofeinę lub taurynę, będące zasadniczym komponentem napojów energetyzujących²⁸².

Obowiązek zapłaty daniny ciąży na osobie fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, będącej:

- 1) podmiotem sprzedającym napoje do punktów sprzedaży detalicznej;

²⁷⁷ A. Słysz, Opłata od środków spożywczych czyli tzw. „podatek cukrowy” – analiza i refleksje, <https://podatkifirmowe.pl/oplata-od-srodkow-spozywczych-czyli-tzw-podatek-cukrowy-analiza-i-refleksje/> (dostęp: 12.12.2025 r.); M. Brzostowska, Podatek cukrowy w praktyce, Lex/el. 2020.

²⁷⁸ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (druk sejmowy Nr 210, Sejm IX kadencji, uzasadnienie).

²⁷⁹ I. Urych, Nowe wyzwania edukacji dla, s. 385–386.

²⁸⁰ J. Buchanan, W.C. Stubblebine, Externality, s. 371–384

²⁸¹ Art. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1333/2008 z 16.12.2008 r. w sprawie dodatków do żywności (Dz.Urz. UE L Nr 354, s. 16).

²⁸² M. Brzostowska, Podatek cukrowy w praktyce, 2020.

- 2) podmiotem prowadzącym sprzedaż detaliczną napojów w przypadku: producenta, podmiotu nabywającego napoje w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importera napoju;
- 3) zamawiającym, w przypadku, gdy skład napoju, objętego opłatą, stanowi element umowy zawartej przez producenta, a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego²⁸³.

Artykuł 12b ust. 1 ustawy o zdrowiu publicznym, za napój w rozumieniu przedmiotowego aktu normatywnego, traktuje środek spożywczy w postaci napoju oraz syropu, ujętego w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w klasach 10.32, zatem soków z owoców i warzyw, uzupełniając obszar zainteresowania o wskazane w klasach 10.89, pozostałe artykuły spożywcze, gdzie indziej niesklasyfikowane, czy w dziale 11 PKWU (tj. napoje). Należy rozważyć, czy przedstawiony sposób identyfikacji przedmiotu opodatkowania skutecznie ograniczy zawartość szkodliwych substancji w diecie, co uwzględniając wąski zakres składników objętych opłatą cukrową, nieobejmujący chociażby chemicznych dodatków do żywności, nakazuje przyjąć, że producenci, znając dotychczasowe upodobania konsumentów, wykorzystają wskazaną właściwość, decydując się na reformulację swoich produktów, czyniąc je mniej kalorycznymi, ale o składzie, którego ujemne oddziaływanie na zdrowie może być większe. W literaturze sygnalizuje się, że o objęciu produktu zakresem daniny decyduje obecność przynajmniej jednej z wymienionych substancji w składzie produktu, z zastrzeżeniem, iż stanowi ona następstwo zamierzonej, sztucznej ingerencji producenta w recepturę, nakazując pod względem fiskalnym odróżnić sytuację, gdy przedstawione składniki występują w sposób naturalny, na przykład cukry wchodzące w skład owoców, w odniesieniu do soków²⁸⁴. Nieokreślenie minimalnego, dopuszczalnego poziomu zawartości wskazanych substancji, uprawniającego do zwolnienia z opłaty cukrowej, przy jednoczesnym *désintéressement* w relacji do ich, zgodnej z prawami natury, obecności w napoju (np. kofeina zawarta w naparze z kawy²⁸⁵), z pominięciem rzeczywistej skali zawartości niepożądanych substancji, prowadzi do sytuacji, w której szkodliwszy produkt, z perspektywy zdrowotnej, będzie uprzywilejowany pod względem fiskalnym, a zatem niektórzy nabywcy nie zostaną objęci oddziaływaniem bodźca, zachęcającego do przeorientowania nie-

²⁸³ A. Dahms, Opłata cukrowa – słodko nie będzie, Przegląd Podatkowy 2021, Nr 1, s. 3–8.

²⁸⁴ Wyr. NSA z 11.12.2024 r., 1010/24, Legalis; M. Brzostowska, Podatek cukrowy w praktyce, 2020.

²⁸⁵ Wyr. NSA z 4.4.2024 r., III FSK 1590/23, Legalis.

właściwych nawyków żywieniowych. Czynnikiem komprymującym efektywność omawianego rozwiązania, w kontekście promocji racjonalnych wyborów konsumentów, jest ograniczenie strony przedmiotowej wyłącznie do napojów, znajdujące wyraz w pominięciu przez prawodawcę pozostałych produktów, powstałych na bazie substancji, wskazanych w przedmiotowym akcie normatywnym. Przedstawione działanie uzasadnić można ich znaczeniem jako dóbr pierwszej potrzeby, szerokim wykorzystaniem w przemyśle spożywczym, czy niezasadnością dążenia do całkowitego wyeliminowania z diety (np. ciastek spożywczych, czekolada), jednak nieobjęcie daniną, chociażby słodczy oraz przekąsek, zmniejsza skuteczność realizacji celów, założonych przez prawodawcę.

Opłata cukrowa przewiduje szereg produktów wyłączonych z zakresu obowiązywania, wśród których wskazać należy:

- 1) wyroby medyczne;
- 2) suplementy diety;
- 3) żywność specjalnego przeznaczenia medycznego, preparaty do początkowego żywienia niemowląt, preparaty do dalszego żywienia niemowląt;
- 4) wyroby akcyzowe (napoje alkoholowe);
- 5) wyroby, w których udział masowy soku owocowego, warzywnego lub owocowo-warzywnego, wynosi nie mniej niż 20% składu surowcowego oraz zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju;
- 6) wyroby będące roztworami węglowodanowo-elektrolitowymi, w których zawartość cukrów jest mniejsza lub równa 5 g w przeliczeniu na 100 ml napoju;
- 7) wyroby, w których na pierwszym miejscu w wykazie składników znajduje się mleko albo jego przetwory²⁸⁶.

Treść przywołanego katalogu obrazuje, iż zakres wyznaczony jest znaczeniem z perspektywy ochrony zdrowia, jednak działaniem przeciwnym okazać może się rozbudowanie obszaru preferencji o suplementy diety, gdyż możliwość zastosowania zwolnienia w relacji do szeroko ujętej kategorii produktów, obejmującej środki spożywcze, służące uzupełnieniu normalnej diety, stanowiące skoncentrowane źródło substancji, w założeniu przynoszących efekt odżywczy lub fizjologiczny, może stanowić zachętę dla zmiany klasyfikacji niektórych napojów, celem ich sprzedaży jako suplementów diety. A. Słysz sygnalizuje, że w określonych sytuacjach zmusi to producentów do

²⁸⁶ Art. 12b ust. 2 ustawy z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 149).

zwiększenia zawartości cukru, celem reformulacji produktu²⁸⁷, powodując rezultat stojący w sprzeczności względem założeń prawodawcy.

Opłata cukrowa stanowi daninę, w odniesieniu do której konstrukcja stawek, ujawnia *expressis verbis*, cenotwórczy charakter, natomiast wyraźne różnicowanie wysokości opłaty, warunkowane zawartością cukrów w 100 ml produktu lub obecnością pozostałych substancji wskazanych w ustawie²⁸⁸ obrazuje intencję prawodawcy zmierzającą w kierunku zachęcenia konsumentów do nabywania dóbr o relatywnie niskiej ich zawartości. Niemniej w swoich działaniach, wykazuje się on niekonsekwencją, mającą wyraz w kwotowym różnicowaniu wysokości stawek, przyjmującym charakter regresywny, gdzie względem napojów, mających zawartość cukru w ilości równej lub mniejszej 5 g w 100 ml lub w składzie jakąkolwiek ilość, przynajmniej jednej substancji słodzącej, stosuje stawkę 0,50 zł (co w przeliczeniu daje 0,10 zł za 1 g cukru), podczas gdy za każdy dodatkowy gram cukru powyżej 5 g w 100 ml napoju, stawka ulega redukcji do 0,05 zł, a dowolna zawartość kofeiny lub tauryny, podnosi opłatę jedynie o 0,10 zł w przeliczeniu na 1 litr napoju. Przy uwzględnieniu, że wysokość opłaty dla napojów zawierających powyżej 5 g cukrów w 100 ml napoju, stanowi sumę wskazanych wartości, a maksymalna wysokość opłaty, bez względu na ilość i rodzaj substancji, wynosi 1,20 zł w przeliczeniu za 1 litr napoju, sprawia, że powyżej pewnej wielkości, dodatkowe dawki cukru, nie będą przekładały się na wzrost ceny. Za pożądane z perspektywy skuteczności wytwarzania prozdrowotnych preferencji, uważać należy przyjęcie liberalniejszego podejścia względem produktów o znikomej zawartości cukru, którego nie sposób całkowicie wyeliminować z ich składu, przy jednoczesnym wzroście stawki, proporcjonalnie do zwiększania zawartości szkodliwych substancji w produkcie.

Wysokość opłaty cukrowej rozpatrywana w relacji do dotychczasowych cen spowoduje odczuwalny wzrost kosztów objętych nią produktów, skutkując nieuniknionym obciążeniem, jej ekonomicznym ciężarem, nabywców napojów słodzonych. W perspektywie posłużenia się nią przez prawodawcę, jako narzędziem wspierającym promocję odpowiedzialnych wyborów konsumenckich, stanowi to działanie pożądane, umożliwiające osiągnięcie rezultatów istotnych z perspektywy zdrowia publicznego, w postaci nakierowania na redukcję liczby nabywanych produktów, czy modyfikację niekorzystnych

²⁸⁷ A. Słysz, Opłata od środków spożywczych czyli tzw. „podatek cukrowy” (dostęp: 12.12.2025 r.).

²⁸⁸ A. Dahms, Opłata cukrowa, s. 3–8.

nawyków żywieniowych, alternatywnie pozyskanie przez ciężar fiskalny środków finansujących publiczny system ochrony zdrowia. Jednocześnie, wprowadzona przez prawodawcę zasada, że wpływy z opłaty w 96,5%, stanowiąc będą przychód NFZ, a w 3,5% trafią do budżetu państwa²⁸⁹, stanowi przejaw dostrzeżenia możliwości wykorzystania redystrybucyjnej roli podatków w perspektywie realizacji założeń z zakresu ochrony zdrowia. W następstwie posłużenia się analizowaną funkcją systemu fiskalnego nastąpi zwiększenie środków, znajdujących się w dyspozycji uczestnika redystrybucji, który z opłat finansowanych przez nabywców towarów, zawierających szkodliwe substancje, będzie pokrywał, między innymi koszty leczenia ujemnych następstw zjawisk, wywołanych ich spożyciem, wspierając realizację działań, związanych z polityką zdrowotną.

Przykład opłaty cukrowej, jak również omówione wcześniej podatku akcyzowego w kontekście opodatkowania dóbr mających ujemne znaczenie dla ochrony zdrowia, wskazuje, że prawodawca może skutecznie posługiwać się polityką podatkową, osiągając założone cele w odniesieniu do wytycznych, wyznaczonych przez politykę zdrowotną, z zastrzeżeniem, iż będzie ona konstruowana w oparciu od uwzględnienie następstw oddziaływania na poszczególne grupy adresatów. Zorientowanie przyjętych rozwiązań na realizację stymulacyjnej funkcji opodatkowania, w jej wymiarze ograniczającym, zauważalne w relacji do omawianych danin, umożliwia zestawienie założeń obu polityk, bez konieczności kompromisowania podstawowego celu systemu podatkowego, jakim jest gromadzenie dochodów dla związku publicznoprawnego.

§ 5. Wnioski

Rozwiązania podatkowe odnoszące się do zagadnień z zakresu ochrony zdrowia funkcjonujące na płaszczyźnie podatków bezpośrednich, będących przedmiotem rozważań poprzedniego rozdziału, stanowiły reakcję na zjawiska obserwowane w otoczeniu społeczno-gospodarczym. Podatkom pośrednim, w kontekście założeń polityki zdrowotnej, przypisuje się natomiast intencję oddziaływania na rzeczywistość przez kreowanie w sposób ekspansywny charakterystyki rynku świadczeń medycznych, kompromując cele polityki podatkowej na rzecz zabezpieczenia realizacji wskazanej wartości konstytucyjnej odczytywanej przez pryzmat postanowień wynikających z regulacji prawa

²⁸⁹ Art. 12h ust. 1 ustawy z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 149).

unijnego. Właściwość danin, wyróżnionych ze względu na sposób poboru, sprowadza się do przerzucalności ekonomicznego ciężaru na nabywców dóbr oraz usług, warunkując wykorzystanie w charakterze narzędzia oddziaływania na podmioty, związane z obszarem ochrony zdrowia, co zapewnia zgodność regulacji prawno-podatkowych z założeniami wynikającymi z wartości konstytucyjnych.

Ustawodawca, w kontekście podatku od towarów i usług, wykorzystuje funkcję stymulacyjną opodatkowania, przyjmując za wyznacznik realizację interesu publicznego, zorientowanego na zwiększenie dostępności świadczeń medycznych, środkiem osiągnięcia której jest redukcja kosztów, znajdująca przełożenie na działalność podatników tworzących system ochrony zdrowia (publiczny i prywatny), jak również wymagając uwzględnienia sytuacji podmiotów, ponoszących rzeczywisty ciężar daniny, na przykład pacjentów, nabywających usługi prywatnie. Zadaniem o wymiarze uzupełniającym pozostaje natomiast posłużenie się niefiskalną rolą systemu podatkowego, celem stymulowania rozwoju rynku usług medycznych w kierunku tożsamym z założeniami spójnymi ze wskazaną wartością konstytucyjną. Selektywne posłużenie się preferencją w relacji do usług, realizowanych przez podatników podejmujących działalność w zakresie ochrony zdrowia znajduje wyraz w zastosowaniu metod parametryczno-ekonomicznego oddziaływania wykorzystujących bodźce pozytywne, jakimi są zwolnienia podatkowe. Wskazany mechanizm, nie wykluczając aktywności, która nie wpisuje się w przedstawioną sferę, przez odmowę korzystnych fiskalnie następstw, implikuje zasadność należytego adresowania świadczeń określonym pacjentom, zwiększając ich bezpieczeństwo (np. w kontekście eksperymentów medycznych).

Charakterystyka rozwiązań prawno-podatkowych przyjętych w konstrukcji podatków pośrednich, obrazuje, że zasadniczą funkcję wyznacza skoncentrowanie na osobie pacjenta, czyniące koniecznym powiązanie przyjętych regulacji z założeniami polityki zdrowotnej, która wobec dostrzegalnych mankamentów systemu ochrony zdrowia, wymaga uzupełnienia o mechanizmy przeciwdziałające potencjalnej konieczności korzystania ze świadczeń medycznych. Znajduje to wyraz w daninach, których istotą pozostaje ograniczenie dostępności produktów ujemnie wpływających na organizm. Stanowią one nie tylko czynnik inicjujący zmianę nawyków, ale także narzędzie redystrybucji, pozwalające kierować środki, pochodzące od nabywców substancji, w stronę podmiotów zwalczających konsekwencje niewłaściwych zachowań konsumpcyjnych.

Zastosowane przez prawodawcę podatkowego działania, mimo niejednolitego charakteru przyjętych rozwiązań, wynikają ze wspólnego uzasadnienia aksjologicznego, zmierzając do realizacji komplementarnych dążeń znajdujących źródło w konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia odczytywanej przez pryzmat uwarunkowań wypracowanych w ramach prawa unijnego, warunkujących analizę całokształtu rozwiązań, odnoszących się do problematyki zadań prawa podatkowego w kontekście wsparcia założeń polityki zdrowotnej. Złożoność materii objętej sferą oddziaływania danin, wyróżnionych przez wzgląd na sposób poboru, wymusza ich skoordynowanie celem stworzenia spójnego, niesprzecznego systemu regulacji, gwarantującego efektywność nie tylko względem założeń, narzędziem realizacji których czyni je prawodawca, lecz także wyrażanych przez pozostałe ciężary fiskalne.

C.H.Beck 24.04.2026

Rozdział IV. Podatki i opłaty samorządowe a ochrona zdrowia

§ 1. Wprowadzenie

Podatki i opłaty samorządowe stanowią niejednorodną grupę danin różniących się konstrukcją, jak również sposobem pozyskiwania. Ze względu na kryterium źródła prawa, piśmiennictwo proponuje podział na podatki oraz opłaty lokalne, a więc uregulowane w PodLokU, a także podatki (opłaty) samorządowe z charakterystyką wyznaczoną przez odrębne ustawy¹. Zróżnicowana struktura poszczególnych danin, akcentująca związek z odmiennymi zdarzeniami będącymi przedmiotem opodatkowania, czyni wspólnym mianownikiem fakt, iż stanowią dochód budżetu gmin, uzasadniając przyznanie wskazanym związkom publicznoprawnym władztwa daninowego sprowadzającego się do uprawnień względem kształtowania konstrukcji ciężarów fiskalnych w zakresie wskazanym przez prawodawcę², na przykład wobec decyzji o obowiązywaniu na jej terenie, ustaleniu wysokości stawek, czy wprowadzeniu dodatkowych zwolnień przedmiotowych. Istotne zagadnienie, funkcjonujące na ich płaszczyźnie, stanowi kwestia ochrony zdrowia, co wskazuje, że rozwiązania odnoszące się do omawianej problematyki korespondować powinny z założeniami wyprowadzającymi swoją podstawę z wartości konstytucyjnych, warunkujących dostosowanie polityki podatkowej założeniom polityki zdrowotnej. Niezależność w tym zakresie ulega jednak redukcji przez wzgląd na zapewnienie spójności z dążeniami wynikającymi z treści ustaw, jak również okoliczność, że zróżnicowanie jednostek samorządu terytorialnego warunkuje wypracowanie środków adekwatnych w danej rzeczywistości społeczno-gospodarczej, między innymi z uwagi na odmienności demograficzne czy infrastrukturalne, które sprawiają, że określone działania nie muszą przynieść

¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 725.

² P. Mańczyk, Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy, *Ekonomiczne Problemy Usług* 2018, Nr 4, s. 211–212.

wszędzie zbliżonych następstw. Ponadto, regulacje dotyczące sfery ochrony zdrowia, obecne w poszczególnych aktach normatywnych, wykazywać mogą odmienności zależne od przyjętego układu odniesienia, a rozwiązania służące osiągnięciu tych założeń, oceniane z perspektywy państwa, nie muszą warunkować tożsamy, pozytywnych następstw na poziomie konkretnej gminy.

Przepisy wyznaczające standardy oddziałujące na problematykę ochrony zdrowia, stanowiące przedmiot badań w ramach rozdziału, odnoszą się do zagadnień o niejednorodnym charakterze. Z uwagi na treść regulacji, wyróżnić można związane z osobą chorego, stawiające w centrum zainteresowania kategorię podatników, która z uwagi na czynniki wynikające ze stanu zdrowia, wymaga zastosowania instrumentów służących zabezpieczeniu odpowiedniego standardu egzystencji, dostrzegalnych na gruncie podatku rolnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, czy opłaty od posiadania psów. Osobną kategorię rozwiązań konstytuują unormowania obecne w podatku od nieruchomości, które pozostają adresowane podatnikom, udostępniającym budynki lub ich części podmiotom, podejmującym aktywność w tym obszarze, konstruując ułatwienia w prowadzeniu działalności zabezpieczające odpowiednie warunki realizacji, docelowo czyniąc dostępnejszymi dla pacjentów. Odmiennie przedstawia się charakterystyka opłaty miejscowej oraz uzdrowskiej, podkreślających znaczenie aspektu fiskalnego w stosunku do możliwości osiągnięcia celów zdrowotnych, wyrazem czego jest nałożenie ciężarów na podatników, którzy ze względu na uwarunkowania stanu zdrowia, decydują się przebywać na ich obszarze. Przedstawione rozwiązania, obecne na płaszczyźnie odrębnych ustaw, w większości oparte o wspólne podstawy aksjologiczne, wpisują się w szerzy kontekst działań, zorientowanych na zabezpieczenie urzeczywistnienia konstytucyjnego prawa do ochrony zdrowia, przysługującego każdemu pacjentowi.

Na wstępie przedstawione zostaną uwarunkowania opodatkowania podatkiem od nieruchomości, dotyczące budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty je udzielające. Działania prawodawcy, podejmowane są w związku z realizacją celów w zakresie ochrony zdrowia, ale odczytanie czynników, determinujących sposób oddziaływania, wymaga odwołania do uwarunkowań związków publicznoprawnych (§ 2).

Następnie zbadana zostanie kwestia rozwiązań prawno-podatkowych, których istota wyraża się w dążeniu do osiągnięcia przyjętych celów społecznych, skoncentrowanych na zabezpieczeniu podstaw egzystencjalnych kategorii osób, wyodrębnionych z uwagi na stan zdrowia, funkcjonujących w podatku

rolnym, opłacie od posiadania psów czy podatku od czynności cywilnoprawnych. Rozważania obejmą regulacje, niemające jednolitego charakteru przez wzgląd na związek z odmiennymi zdarzeniami, będącymi przedmiotem opodatkowania, które z uwagi na charakterystykę podmiotów, stanowiących ich adresatów, wspierają osiągnięcie założeń komplementarnych względem dedykowanych im standardów z zakresu ochrony zdrowia (§ 3, 4 oraz 5).

Ostatnia część skoncentruje się na opłacie miejscowej i uzdrowskiej, które wśród rozwiązań fiskalnych odnoszących się do problematyki ochrony zdrowia, wyróżniają się ograniczeniem korzystniejszych rozwiązań wyłącznie do ściśle określonej grupy pacjentów, przy jednoczesnym nałożeniu dodatkowych ciężarów na osoby, które przez wzgląd na czynniki, związane ze stanem zdrowia, przebywają na obszarze gmin, gdzie funkcjonują wymienione daniny (§ 6).

§ 2. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek od nieruchomości

I. Uwagi ogólne

Podatek od nieruchomości, przez wzgląd na kryterium źródła prawa, stanowi podatek lokalny, uregulowany w PodLokU, czyniąc przedmiotem opodatkowania posiadanie mienia, wskazanego w akcie normatywnym³, kwalifikuje się do kategorii podatków majątkowych, ustanawiając punktem odniesienia dobra majątkowe podatnika⁴. Pojęcie, interpretowane w piśmiennictwie przez ogół aktywów oraz pasywów wchodzących w skład zasobów określonego podmiotu⁵, w perspektywie analizowanej daniny redukować należy wyłącznie do nieruchomości, które stanowią względnie trwałe mierniki zamożności podatnika, przypisany przez prawo własności⁶. W związku z założeniem o istnieniu relacji między przywołanym obciążeniem fiskalnym, a świadczonymi usługami

³ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 631.

⁴ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, Prawo podatkowe, s. 65.

⁵ P. Felis, Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012, s. 29.

⁶ A.B. Atkinson, Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, Canadian Journal of Economics 1977, Nr 6, s. 590–606.

gami publicznymi, uzasadnia to specjalne opodatkowanie wskazanych dóbr, gdyż odpowiedzialna za utrzymanie infrastruktury społeczno-gospodarczej gmina, realizując uzasadnione ekonomicznie inwestycje, sprzyja pełniejszemu korzystaniu z posiadanego majątku, oddziałując na wartość przedstawionych składników mienia podatnika⁷.

Polityka podatkowa, wpierająca realizację zamierzeń, których priorytety zostały zdeterminowane przez założenia polityki zdrowotnej, wymaga adekwatnego doboru instrumentów podatkowych, zapewniając aksjologiczną spójność rozwiązań fiskalnych w przedstawionym zakresie, funkcjonujących w podatkach państwowych z obecnymi na gruncie podatków samorządowych. Złożoność uwarunkowań społeczno-gospodarczych poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego sprawia, że arbitralnie przyjęte rozwiązania, wypracowane przez prawodawcę, mogą niejednolicie oddziaływać na kształt rynku świadczeń zdrowotnych poszczególnych gmin, uzasadniając wyprowadzenie argumentacji na rzecz przyznania jej określonego władztwa podatkowego, rozumianego przez nadanie organowi stanowiącemu uprawnienia do modyfikowania niektórych rozwiązań podatkowych⁸. Wyrazem przyjętego założenia jest możliwość określenia w drodze uchwały, między innymi wysokości stawek podatkowych (redukcja względem górnych limitów ustawowych), umożliwiająca terytorialne zróżnicowanie, wpisujące się w realizowaną przez jednostki samorządowe politykę podatkową⁹. P. Borszowski podkreśla, iż wskazany element konstrukcji podatku, mając wymiar instrumentalny, znajduje wyraz w możliwości bezpośredniego oddziaływania na wysokość zobowiązania podatkowego, stanowiąc wyraźne świadectwo autonomii ustawodawcy podatkowego, który ma możliwość dopasowania jej do charakteru daniny, uwzględniając skutki oddziaływania na zasadę wolności gospodarczej, jako fundamentu życia gospodarczego¹⁰. Egzemplifikację powyższego stanowi art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU przewidujący, że wysokość stawek podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części, związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty je udzielające, nie może przekroczyć rocznie 7,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, a zatem jest ona blisko pięciokrotnie niższa, niż w relacji do budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej w odmiennym zakre-

⁷ A. Krajewska, Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie, Warszawa 2004, s. 113.

⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 657.

⁹ D. Grodzka, Instrumenty wspierania działalności przedsiębiorstw przez jednostki samorządu terytorialnego, Studia BAS 2008, Nr 16, s. 117–118.

¹⁰ P. Borszowski, Działalność gospodarcza, s. 334–335.

sie. W przywołanym kontekście prawodawca posłużył się zatem ulgą podatkową, której założenie koncentruje się na oddziaływaniu na kwantytatywne elementy budowy podatku, odnoszące się do ilości jako kategorii opisu zjawisk¹¹, opartych o konstrukcję obniżenia podatku w relacji do nieruchomości wykorzystywanych do realizacji wskazanej aktywności. Horyzont władztwa podatkowego gminy wytyczony zostaje również treścią art. 5 ust. 4 PodLokU, który stanowi o możliwości różnicowania wysokości stawek przez wprowadzenie dodatkowego, przykładowego wyznacznika, odnoszącego się względem rodzaju prowadzonej działalności¹². W ocenie NSA, przywołany przepis sankcjonuje zasadę, iż wyznacznikiem zastosowania korzystniejszej fiskalnie stawki może być wyłącznie kryterium przedmiotu opodatkowania, przy czym prawodawca kreuje dopuszczalność posłużenia się odmiennymi wskaźnikami niż preferowane w ustawie¹³.

Uwzględniwszy, że wpływy z analizowanej daniny tworzą znaczące źródło dochodów własnych gminy, czyniąc ją najbardziej wydajnym fiskalnie podatkiem samorządowym, którego partycypacja w całokształcie wpływów przedstawionego rodzaju jednostek samorządu terytorialnego szacowana jest na poziomie około 30%¹⁴, odstępianie od możliwości osiągnięcia większych dochodów budżetowych, uzasadnione powinno zostać rekompensatą, na przykład w postaci redukcji kosztów funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, będącej pośrednim następstwem zwiększenia dostępu do prywatnych świadczeń medycznych. Władztwo podatkowe gminy, stanowiąc bodziec rozwoju społeczno-ekonomicznego, uwzględnia przestrzenne zróżnicowanie, które wspierane korzystną polityką podatkową, warunkuje decyzję o lokalizacji na jej terenie działalności, stanowiąc potwierdzenie stymulacyjnej roli omawianego podatku¹⁵. Zasadniczo słuszne twierdzenie wymaga kontrargumentacji w relacji do podmiotów leczniczych będących przedsiębiorcami, o których traktuje art. 4 ust. 1 pkt. 1 DziałLeczU, gdyż w kontekście podmiotów podejmujących aktywność w zakresie ochrony zdrowia, odwołanie do prefe-

¹¹ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Mie-miec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, s. 12.

¹² T. Wołowicz, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości apartamentowców i kondoho-teli*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2012, Nr 1, s. 9–15.

¹³ Wyr. NSA z 11.8.2017 r., II FSK 1991/15, Legalis.

¹⁴ PwC, *Podatek od nieruchomości. 25 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 2016, s. 5.

¹⁵ D. Reško, T. Skica, T. Wołowicz, *Stawki podatkowe jako instrument stymulujący rozwój gminy a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, Samorząd Terytorialny 2012, Nr 12, s. 39–43.

rencji podatkowych jako determinanty wzrostu dostępności usług z zakresu opieki medycznej, nie jest czynnikiem rozstrzygającym¹⁶. W literaturze wskazuje się, że warunkiem należytej realizacji funkcji stymulacyjnej jest odczuwalna dysproporcja w wysokości daniny płaconej w związku z podejmowaniem aktywności objętej stymulacyjnym oddziaływaniem¹⁷. Dostrzegając okoliczność, że art. 5 ust 1 pkt 2 lit d PodLokU przewiduje relatywnie niską stawkę podatku w relacji do budynków lub ich części, zajętych przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych wykazujące się kwalifikacjami predestynującymi do osiągania znacznych wpływów z realizowanej działalności, dodatkowe obniżenie stawki daniny, pozostanie irrelevantne w kontekście decyzji o lokalizacji podjętej aktywności. Komercyjny wymiar, zorientowany na dążenie do maksymalizacji dochodów, czyni istotniejszymi kryteriami charakterystykę demograficzną, strukturę lokalnej gospodarki czy obecność na rynku podmiotów konkurencyjnych, a zatem ciężary fiskalne stanowić mogą jeden z wyznaczników zachowań adresatów rozwiązań, wzmacniając alternatywne działania aktywizujące obszary lokalnej gospodarki, nie mogąc samodzielnie ich zastąpić. Korzystniejsza polityka podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, warunkować może decyzję o lokalizacji działalności jedynie w szczególnych okolicznościach, na przykład w kontekście przedsiębiorców, którzy zdecydują się podjąć działalność na obszarze uboższych, słabiej zaludnionych gmin, gdzie ograniczona dostępność usług medycznych determinuje konieczność zastosowania rozwiązań zachęcających między innymi do podejmowania przez przedstawicieli profesji medycznych akcesoryjnej działalności uzupełniającej podstawowy obszar ich aktywności. Rozwiązanie wpisuje się w koncepcję zarządzania przez podatki sprowadzającą się w przedstawionym kontekście do stymulacyjnego oddziaływania na podmioty gospodarujące na obszarze gmin w zamiarze stworzenia warunków zachęcających do realizacji zasadniczo mniej opłacalnych, lecz istotnych z perspektywy mieszkańców, rodzajów działalności¹⁸. Tożsame rozwiązanie może okazać się jednak zbyt cenne w relacji do rozwiniętych gospodarczo jednostek samorządu terytorialnego, gdzie z uwagi na mechanizm rynkowy i zwiększone zapotrzebowanie na dostępność usług medycznych, stosowanie przedstawionego instrumentu polityki podatkowej, pozbawione znamion oddziaływania bodźco-

¹⁶ M. Fliegier, Źródła przewagi konkurencyjnej gmin warunkujące rozwój gospodarki lokalnej: studium przypadku, *Ekonomiczne Problemy Usług* 2010, Nr 58, s. 361–364.

¹⁷ D. Hałaburda, Funkcja stymulacyjna podatków lokalnych, s. 73.

¹⁸ *Ibidem*, s. 72.

wego, okaże się dodatkowo nieefektywne z perspektywy budżetowej. Zastosowanie preferencyjnych stawek daniny może jednak zrationalizować system opodatkowania nieruchomości, zajmowanych przez niebędące przedsiębiorcami podmioty lecznicze, wskazane w art. 4 ust. 1 DziałLeczU, prowadzone w niektórych przypadkach również przez jednostki samorządu terytorialnego. Uwzględniając, że wskazane podmioty administrują często budynkami znacznych rozmiarów, natomiast niekomercyjny charakter działalności czyni punktem odniesienia czynniki odmienne niż rentowność, niezastosowanie obniżonych stawek daniny, utożsamiane ze stymulacyjną rolą systemu podatkowego, utrudniałoby realizację zadań związku publicznoprawnego w analizowanym obszarze¹⁹. Polityka podatkowa gminy, prowadząca do redukcji kosztów funkcjonowania publicznego systemu ochrony zdrowia, nie może zatem zostać zakwalifikowana, w przedstawionym kontekście, do kategorii działań warunkujących decyzję o lokalizacji działalności, ponieważ aktywność w tym zakresie, stanowiąc obszar realizacji zadań własnych (art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym²⁰), podejmowana jest bez względu na przyjęte rozwiązania podatkowe.

Obniżenie stawki daniny, w sytuacji nieefektywności realizacji funkcji bodźcowej rozumianej przez dążenie do zainteresowania określonych podmiotów działalnością na obszarze gminy, uzasadnia konieczność zaniechania działań ujemnie wpływających na budżet związku publicznoprawnego. Z powyższego nie należy wyprowadzać wniosku, iż regulacja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU nie może skutecznie wypełniać pozafiskalnych zadań podatku, gdyż istota przedstawionego rozwiązania znamionuje zorientowanie intencji oddziaływania prawodawcy również na inne obszary związane z analizowaną sferą. Ich identyfikacja, ujawniająca się w charakterystyce odczytywanej przez pryzmat okoliczności tkwiących w otoczeniu społeczno-gospodarczym, wymaga zdekonstruowania przesłanek zastosowania preferencji.

¹⁹ T. Brzezicki, W. Morawski, Udzielanie świadczeń zdrowotnych a stawki podatku – zmiany stanu prawnego, w: W. Morawski (red.), Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Gdańsk 2016, s. 292.

²⁰ Ustawa z 8.3.1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.).

II. Przesłanka przedmiotowa zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

Artykuł 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, konkretyzując korzystniejszą podatkowo stawkę daniny, ustanawia warunki posłużenia się nią, które uzależniając fiskalne następstwa od związku budynku lub jego części z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej (przesłanka przedmiotowa), jak również wymogiem zajęcia przez podmiot je udzielający (przesłanka podmiotowa), wyrażają powinność łącznego spełnienia obu kryteriów, statuowanych komentowanym przepisem²¹. *B. Pahl* zwraca uwagę, że prawodawca w pierwszej kolejności wskazuje na warunek przedmiotowy, określający technikę prawidłowego wyznaczenia zakresu zastosowania stawki podatku przez ustalenie faktu realizowania świadczeń zdrowotnych na obszarze nieruchomości, a w przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej, charakterystyką podmiotu realizującego²². Przedstawiona konstrukcja kreuje szczególny stosunek zachodzący między wskazaniem, wyznaczając prymat strony przedmiotowej względem warunku podmiotowego, który w zaistniałym przypadku nie stanowi samodzielnie interpretowanej okoliczności, lecz jego ocena zostaje zdeterminowana uwarunkowaniami pierwszego z czynników zastosowania preferencji, gdyż założenie, że budynki lub ich części zajęte przez podmioty wykonujące działalność leczniczą, muszą pozostawać w związku z nią, zakłada sprzężenie obu składników przesłanki podmiotowo-przedmiotowej.

Przywołana regulacja czyni przedmiotem preferencji budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej. Orzecznictwo trybunalskie formułuje pogląd, iż art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, dostosowując merytorycznie treść do terminologii zawartej w DziałLeczU, konstytuuje szeroki zakres sytuacji dopuszczających korzystniejszą stawkę podatku²³. Rozstrzygające znaczenie w kontekście wyznaczenia zakresu strony przedmiotowej ulgi podatkowej ma więc interpretacja terminu „świadczenie zdrowotne”, który w myśl art. 2 ust. 5

²¹ Wyr. NSA z 21.5.2025 r., III FSK 38/24, Legalis; *R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl*, w: *R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl* (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, kom. do art. 5, s. 540–542; wyr. WSA w Szczecinie z 15.10.2015 r., I SA/Sz 635/15, Legalis.

²² *B. Pahl*, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 128–130.

²³ Wyr. TK z 26.9.2013 r., K 22/12, OTK-A 2013, Nr 7, poz. 95.

pkt 10 DziałLeczU, oznacza składające się na niego: „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”. B. Janiszewska formułuje pogląd, że zbiór desygnatów wskazanego pojęcia nie przyjmuje charakteru jednorodnego, gdyż spośród grup aktywności dających wyodrębnić się w ramach przedstawionej kategorii, wyłącznie konstytuowana przez zespół czynności służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, czyni nadrzędnym dążeniem bezpośrednie osiągnięcie konkretnych celów leczniczych, podczas gdy inne działania medyczne, wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych, regulujących zasady ich wykonywania (np. wydawanie zaświadczeń, zwolnień) pozostają jedynie w funkcjonalnym związku z procesem leczenia, przyjmując z założenia wymiar subsydiarny będący konsekwencją podjęcia aktywności głównej²⁴. Orzecznictwo TK przyjmuje jednak stanowisko odmienne, czyniąc zastrzeżenie, iż kontekst wykładni językowej pojęcia obecnego na gruncie DziałLeczU, uzasadnia twierdzenie o zorientowaniu ogółu czynności, wchodzących w zakres „świadczenia zdrowotnego”, bezwzględnie na urzeczywistnienie celu leczniczego²⁵. Prawodawca, łącząc przywołane określenie z pojęciem „działalności leczniczej” przez wskazanie, iż polega ona na udzielaniu świadczeń zdrowotnych (art. 3 ust. 1 DziałLeczU)²⁶, przy równoczesnym zasygnalizowaniu w dalszych jednostkach redakcyjnych przepisu, objęcia tym terminem również promocji zdrowia lub realizacji określonych zadań dydaktycznych i badawczych, eksponuje szerszy zakres zastosowania pojęcia, niż tylko w relacji do świadczeń zdrowotnych. Spostrzeżenie prowadzi do konstatacji, że spośród całokształtu aktywności, utożsamianych *sensu largo* ze sferą medyczną, charakterystyka wyłącznie części uzasadnia zastosowanie względem przestrzeni przeznaczonych na ich realizację, preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości. W literaturze wskazuje się, że analizowane rozwiązanie fiskalne, czyniąc punktem odniesienia udzielanie świadczeń zdrowotnych, bezwzględnie wyłącza zasadność stosowania względem obiektów, wykorzystywanych dla potrzeb innej działalności leczniczej (np. promocji zdrowia)²⁷. Przyjęcie rozwiązania implikującego zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej

²⁴ B. Janiszewska, Świadczenia zdrowotne w rozumieniu art. 2 ust. 1. pkt 10 DziałLeczU, w: L. Bosek, M. Saffjan (red.), Instytucje Prawa Medycznego. System Prawa Medycznego. Tom 1, Warszawa 2017, s. 1063.

²⁵ Wyr. TK z 7.10.2015 r., K 12/14, OTK-A 2015, Nr 9, poz. 143.

²⁶ D. Karkowska, Zawody medyczne, s. 74–75.

²⁷ B. Pahl, Podatki i opłaty, s. 128–129.

zmierza do wyabstrahowania z ogółu czynności, utożsamianych ze sferą medyczną, form aktywności o szczególnej doniosłości społecznej, a więc wpisujących się w proces leczenia, determinując przeznaczenie nieruchomości w kierunku zbieżnym z intencją prawodawcy. Pozwala to wyprowadzić wniosek, że wobec analizowanej preferencji, termin pełni funkcję delimitacyjną, gdyż ustalenie zakresu działań składających się na jego *definiens*, czyni punktem odniesienia perspektywę osiągnięcia wskazanych dążeń.

Przedłożona definicja legalna posługuje się sformułowaniami o charakterze nieprecyzyjnym, kreując dalsze dylematy na płaszczyźnie wyznaczenia jej rzeczywistego obszaru. Wytyczenie granic przedmiotowych korzystniejszego fiskalnie rozwiązania, warunkuje wieloaspektowość prowadzonej analizy, której punktem wyjścia pozostaje wyabstrahowanie czynności ujawniających cel leczniczy, konstytutywny dla świadczeń medycznych, na tle pozostałych działań, wykazujących związek ze sferą medyczną. W przedstawionym kontekście uzasadnionym pozostanie odwołanie, między innymi do art. 68 ust. 2 Konstytucji RP, którego pomocnicze wykorzystanie pozwala dostrzec, że posługując się określeniem „świadczenie opieki zdrowotnej”, prawodawca czyni „świadczenie zdrowotne” wyłącznie jednym z elementów przywołanego pojęcia konstytucyjnego, wyraźnie oddzielając od reprezentowanych przez nie aktywności, akcentujących cel leczniczy, świadczenia rzeczowe (np. udostępnianie wyrobów medycznych, przedmiotów i środków pomocniczych) oraz towarzyszące (np. zakwaterowanie i wyżywienie w podmiocie leczniczym)²⁸, wskazując na zasadzie kontrastu, iż podstawowymi wyróżnikami „świadczeń zdrowotnych” pozostają na przykład niematerialność (nie można zobaczyć ich przed realizacją), niepodzielność, zmienność, niemożność późniejszej odsprzedaży, niepewność dotycząca wyniku, organizowanie suwerenności konsumenta (pacjenta), czy złożoność procesu zaspokajania potrzeb zdrowotnych²⁹. Opierając się o przedłożone przesłanki, statusu świadczenia zdrowotnego, warunkującego zastosowanie preferencji podatkowej, nie będą posiadać czynności, których wykonawcami są optycy, technicy ortopedzi, protetycy słuchu, farmaceuci prowadzący sprzedaż środków leczniczych³⁰, jak również pozostałe podmioty, realizujące świadczenia o zbliżonej charakterystyce, chociaż odnoszące się do obszaru ochrony zdrowia, to niewpisujące się w zakres „świadczeń zdro-

²⁸ D. Karkowska, Udzielanie świadczeń zdrowotnych, w: D. Karkowska, W.C. Włodarczyk (red.), *Prawo medyczne dla pielęgniarek*, Warszawa 2013, s. 83–85.

²⁹ B. Detyna, J. Detyna, *Jakość usług medycznych. Ocena statystyczna. Podstawy metodyczne*, Warszawa 2011, s. 54–55.

³⁰ G. Glanowski, *Umowa o świadczenie zdrowotne*, Warszawa 2019, s. 250–251.

wotnych”, uzasadniających możliwość zastosowania preferencji wobec nieruchomości związanych z ich spełnianiem.

Działaniem pomocnym w wyznaczeniu założeń pozwalających przypisać konkretnej usłudze medycznej, cechę warunkującą status „świadczenia zdrowotnego” jest ustalenie zakresu przedmiotowego, opartego o przesłanki wyliczone w art. 2 ust. 1 pkt 11, 12 DziałLeczU (definicja legalna świadczeń szpitalnych, a także stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych innych niż świadczenie szpitalne), art. 9 DziałLeczU (doprecyzowujący zakres tych świadczeń), art. 10 DziałLeczU (wskazujący zakres ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych) oraz art. 11 DziałLeczU (badania diagnostyczne w zakresie ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych), tworzących półotwarty katalog zdarzeń, które realizowane w warunkach wyznaczonych ustawą, wpisują się w obszar zastosowania omawianego terminu, znajdując wyraz, między innymi w sprawowaniu opieki zdrowotnej, pielęgnacji, rehabilitacji, czy prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków rodzin, przygotowującej do samoopieki oraz samopielęgnacji w warunkach domowych. Uzupełniającego doprecyzowania pojęcia „świadczenia zdrowotnego” dokonuje również ZawLekU, która odwołując się do przedmiotowego terminu, celem określenia istoty uregulowanych nią profesji medycznych, czyni wyznacznikiem realizację przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje, na przykład badań stanu zdrowia, rozpoznawania, zapobiegania chorobom, leczenia czy udzielania porad lekarskich³¹. Paralelne rozwiązanie obecne jest na płaszczyźnie ustawy z 15.7.2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej³², która zgodnie z art. 4 ust. 1, czyni przedmiotem świadczenia zdrowotnego, chociażby rozpoznawanie potrzeb zdrowotnych pacjenta, sprawowanie opieki pielęgnacyjnej, czy wykonywanie medycznych czynności ratunkowych³³. Zaprezentowany zbiór działań medycznych, doprecyzowując określenie „świadczenia zdrowotnego”, ułatwia docelowo ocenę zastosowania preferencji na płaszczyźnie podatku od nieruchomości. Jednak kazuistyczny charakter, jak również akcentowana w literaturze koncepcja szerokiej interpretacji pojęcia, zaliczająca do niego również odmienne usługi związane z procesem leczenia³⁴, stoi w kontrze możli-

³¹ Art. 2 ust. 1 i 2 ZawLekU; R. Kędziora, Odpowiedzialność karna, s. 101–105.

³² T.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 15 ze zm.

³³ D. Karkowska, Zawody medyczne, s. 324–325.

³⁴ A. Balmas, Usługi medyczne – prawne aspekty regulacji rynku, w: J. Grabowski, K. Pokryszka, A. Hołda-Wyrzyńska (red.), 25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej. Tendencje rozwojowe, Katowice 2013, s. 16.

wości określenia uniwersalnych znamion, identyfikujących usługę medyczną jako wpisującą się w sferę zastosowania terminu.

Analiza wymienionych działań, zawartych w przywołanych aktach normatywnych, uznanych przez ustawodawcę za wyrażające istotę omawianego zagadnienia, pozwala dostrzec prawidłowość, znajdującą wyraz w przyjęciu, że zakwalifikowanie czynności jako świadczenia medycznego wymaga jednoczesnego zaistnienia dwóch elementów, a więc wykonywania ich w sposób profesjonalny, jak również związku przyczynowego między podjęciem działania o wymiarze medycznym, a jego uzasadnieniem, odnoszącym się do zdrowia pacjenta. Wyznacznik zastosowania niższej stawki podatku od nieruchomości, przypisujący realizowanemu w niej świadczeniu wymiar zdrowotny w rozumieniu DziałLeczU, stanowi w pierwszej kolejności przyjęcie, iż czynność jest wykonywana przez podmiot dysponujący kwalifikacjami niezbędnymi do zapewnienia usług na odpowiednim poziomie, wyznaczonym charakterystyką wykonywanego zawodu medycznego. *A contrario*, piśmiennictwo odmawia zastosowania korzystniejszych fiskalnie rozwiązań w relacji do budynków lub ich części, wykorzystywanych dla działalności paramedycznej, która nie wypełniając wskazanej wyżej przesłanki³⁵, nie wpisuje się w zakres świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU. Brak oparcia świadczenia o regułę *evidence-based medicine*, nawet przy założeniu posiadania przez realizujący je podmiot stosownych kwalifikacji, bezwzględnie wyklucza profesjonalny sposób wykonywania, uprawniający do skorzystania z preferencji³⁶. Równolegle, za czynnik nadający wymiar świadczenia zdrowotnego, należy uznać związek przyczynowy między motywacją podjęcia działania o wymiarze medycznym, a stanem zdrowia pacjenta, gdyż za wpisujące się we wskazane pojęcie traktować można wyłącznie czynności, stanowiące odpowiedź na ujemne zjawiska, wynikające z zagrożenia dla ustroju organizmu, nie natomiast aktywności, które wiążąc się ze sferą medyczną, stanowią następstwo pobudek, nieuzasadnionych względami zdrowotnymi, na przykład zabiegi medycyny estetycznej, mające na celu usunięcie wad urody³⁷.

Przedstawione kryteria, znacząco wspomagające weryfikację statusu czynności jako świadczenia zdrowotnego, nie zwalniają jednak z obowiązku weryfikacji, czy charakterystyka działania medycznego nie została zdeterminowana

³⁵ B. Pahl, Opodatkowanie budynków lub ich części zajętych na działalność paramedyczną, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2011, Nr 12, s. 16–20.

³⁶ G. Głanowski, Umowa o świadczenie, s. 252–253.

³⁷ Wyr. WSA w Warszawie z 30.5.2016 r., VII SA/Wa 385/16, Legalis.

w akcie normatywnym odmiennym niż DziałLeczU. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, koniecznym jest zbadanie, czy stanowi ono uzupełnienie zakresu świadczenia zdrowotnego w rozumieniu ustawy, do której nawiązuje prawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, gdyż w sytuacji przeciwnej, uzasadniona jest odmowa przyznania tytułu, warunkującego zastosowanie korzystnego fiskalnie rozwiązania na płaszczyźnie podatku od nieruchomości. Egzemplifikację wskazanej okoliczności stanowi ocena podatkowych następstw organizacji turnusów rehabilitacyjnych, które intuicyjnie utożsamiane z kategorią zdarzeń objętych preferencją, nie wpisują się w obszar świadczeń zdrowotnych. Przedstawione działanie, zdefiniowane w art. 10c RehZawU, uznane zostaje za formę aktywnej rehabilitacji, zorientowanej na poprawę sprawności psychofizycznej, połączonej z elementami wypoczynku, ukierunkowanych na rozwój umiejętności społecznych³⁸, czyniąc jej istotą osiągnięcie lepszego poziomu funkcjonowania, jakości egzystencji, czy integracji społecznej uczestników, wpisując się w szerszy proces rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych (art. 8 oraz 9 ustawy)³⁹. Umieszczenie turnusów rehabilitacyjnych w zakresie działań na rzecz wskazanej kategorii pacjentów, wobec odrębnego uregulowania problematyki rehabilitacji leczniczej na płaszczyźnie DziałLeczU, nakazuje uznać za judykaturą NSA, iż organizowanie turnusów rehabilitacyjnych, przez wzgląd na odmienne znaczenie przywołanych terminów, uniemożliwia zakwalifikowanie działań będących przedmiotem analizy do kategorii aktywności mieszczącej się w obszarze działalności leczniczej⁴⁰. Turnusy rehabilitacyjne, akcentujące aspekt psychologiczny, a także edukacyjny⁴¹, stanowią odrębną od rehabilitacji leczniczej (art. 9 DziałLeczU), wspierającą proces leczenia, kategorię aktywności. Reguły wykładni systemowej, wiążące znaczenie przepisu prawa podatkowego ze względu na system prawa, do którego on należy⁴², uzasadniają niezastosowanie korzystniejszych podatkowo rozwiązań w relacji do budynków lub ich części, przeznaczonych na realizację działalności zorientowanej na osiągnięcie dążeń odmiennych niż wynikające z charakterystyki świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU.

³⁸ T. Wroclawska, w: M. Włodarczyk (red.), Ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Komentarz, Warszawa 2015, kom. do art. 10(c), s. 255–257.

³⁹ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z 17.9.2014 r., SKO.Pod./4140/657/2014, OwSS 2015, Nr 2, s. 32–37.

⁴⁰ Wyr. NSA z 5.6.2018 r., II FSK 1219/16, POP 2018, Nr 5, poz. 95, s. 417–418.

⁴¹ T. Wroclawska, w: M. Włodarczyk (red.), Ustawa o rehabilitacji, kom. do art. 7, s. 177–180.

⁴² A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 264.

Prawodawca, konkretyzując zakres strony przedmiotowej preferencji, warunkuje perspektywę skorzystania z niej, związkiem budynku lub jego części z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, stanowiąc zagadnieniem decydującym w kwestiach podatkowych, wymiar „związania” poszczególnych pomieszczeń z wykonywaniem czynności w tym obszarze. Zdekonstruowanie treści przedstawionej zależności czyni koniecznym kontekstowe odniesienie do historycznego brzmienia art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d PodLokU, który dopuszczał korzystniejsze fiskalnie rozwiązanie wyłącznie względem części nieruchomości „zajętych na prowadzenie działalności leczniczej”⁴³, wyłączając w poprzednim stanie prawnym z obszaru zastosowania wnętrza, które nie były bezpośrednio przeznaczone na realizację świadczeń zdrowotnych. Funkcjonalnym kryterium opodatkowania budynków lub ich części stawką preferencyjną podatku od nieruchomości było wykorzystywanie pomieszczeń tylko do udzielania świadczeń zdrowotnych⁴⁴. *A contrario*, zastosowanie w znowelizowanej wersji przepisu określenia „związane”, wymusza przeorientowanie oceny podatkowych następstw wykorzystania nieruchomości, rozciągając zakres przedmiotowy również na pomieszczenia, pełniące funkcję służebną w relacji do miejsc, w których dokonuje się czynności związanych z działalnością w obszarze świadczeń zdrowotnych⁴⁵. Jednocześnie prawodawca nie zawarł w omawianej regulacji precyzyjnych przesłanek, ułatwiających ukierunkowanie oceny charakterystyki wspomnianej współzależności, a zatem wypracowanie optymalnego wzorca w tej dziedzinie, czyni punktem odniesienia powiązanie rozstrzygnięć podatkowych, względem poszczególnych części budynków, niezwiązanych bezpośrednio z procesem leczenia, z ich znaczeniem dla przeznaczenia w kontekście zabezpieczenia realizacji zadań, odnoszących się do świadczeń zdrowotnych. W literaturze dowodzi się, że intencję działań prawodawcy stanowi zamiar objęcia niższą stawką daniny wszelkich części nieruchomości, które wykazują związek przyczynowy z realizacją wskazanych działań, służąc potrzebom personelu oraz pacjentów⁴⁶. W następstwie przyjętego założenia, za właściwe uznać należy posłużenie się korzystniejszym fiskalnie rozwiązaniem w stosunku do pomieszczeń, w których co prawda nie udziela się świadczeń zdrowotnych, ale pełniących stosunku do nich rolę uzupełnia-

⁴³ Wyr. WSA w Olsztynie z 31.8.2016 r., I SA/OI 266/16, Legalis.

⁴⁴ Wyr. NSA z 19.12.2013 r., II FSK 1203/12, Legalis.

⁴⁵ R. Dowgier, Nowelizacja stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, *Finanse Komunalne* 2011, Nr 9, s. 48–51.

⁴⁶ B. Pahl, Zmiany w zakresie opodatkowania budynków lub ich części zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych, *Finanse Komunalne* 2011, Nr 6, s. 44–50.

jącą, pozostając niezbędnymi dla właściwej realizacji procesu leczenia, między innymi jako pomieszczenia administracyjne, magazyny, przebieralnie, pokoje lekarskie⁴⁷. Przedstawiona optyka uzasadnia jednocześnie rozszerzenie zakresu preferencji o pomieszczenia gwarantujące prawidłowe otoczenie realizacji przedmiotowej aktywności, lecz niewykazujące samodzielnie styczności z obszarem ochrony zdrowia, w postaci magazynów, kotłowni czy korytarzy. Wyeksponować należy, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych, zapadłym jeszcze na gruncie poprzedniego brzmienia przepisu, dostrzeżono nieodzowność znaczenia tego rodzaju pomieszczeń dla świadczenia usług zdrowotnych, co mimo odmiennej treści ówczesnej regulacji uzasadniało dopuszczalność korzystniejszych rozwiązań na płaszczyźnie podatkowej⁴⁸.

Okoliczność, w której budynek czy jego wydzielona organizacyjnie i funkcjonalnie część zostaje zajęta przez podmiot, prowadzący działalność wyłącznie w zakresie świadczeń zdrowotnych, na ogół dopuszcza przyjęcie, że wszystkie znajdujące się w nim pomieszczenia wykazują związek z jej realizacją⁴⁹, warunkując zastosowanie stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU. Przedstawiona prawidłowość nie wyklucza jednak weryfikacji sposobu wykorzystania poszczególnych pomieszczeń w kontekście znaczenia dla aktywności, wyznaczającej zakres przedmiotowy preferencji. Judykatura NSA przyjmuje, że nawet gdy budynek *ex definitione* spełnia określone zadanie, na przykład jako szpital, nie pozwala to na bezwarunkowe stwierdzenie, iż każde tworzące go pomieszczenie wpisuje się swoim przeznaczeniem w sposób bezpośredni lub pośredni w realizację świadczeń zdrowotnych⁵⁰. Zbliżone stanowisko przyjmuje T. Wołowicz, który podkreśla, że wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, powodujący przyznanie podmiotowi statusu podmiotu leczniczego, udzielającego świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczu, nie dowodzi samodzielnie o wykorzystaniu wszystkich zajętych przez niego wnętrz, jako związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych⁵¹.

Konieczność zbadania funkcji poszczególnych pomieszczeń w perspektywie konsekwencji fiskalnych zachodzi w szczególności, gdy podmiot wykonu-

⁴⁷ L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2012, s. 312.

⁴⁸ Wyr. NSA z 31.5.2012 r., II FSK 2227/10, Legalis.

⁴⁹ Wyr. WSA w Olsztynie z 31.8.2016 r., I SA/Ol 266/16, Legalis.

⁵⁰ Wyr. NSA z 9.8.2023 r., III FSK 229/23, Legalis; wyr. NSA z 27.9.2013 r., II FSK 3025/11, Legalis.

⁵¹ T. Wołowicz, Zasady stosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości zajętych i wykorzystywanych na potrzeby działalności leczniczej, Finanse Komunalne 2018, Nr 11, s. 55–60.

jący świadczenia zdrowotne łączy je z aktywnością wykraczającą poza obszar ochrony zdrowia, na przykład wykorzystując nieruchomości także w działalności hotelarskiej. Analiza orzecznictwa wskazuje, że części budynków niewykazującej wyraźnej zależności ze świadczeniem usług zdrowotnych, których przeznaczenie znamionuje zorientowanie, między innymi na zachęcenie potencjalnych klientów do skorzystania z innych niż medyczne, usług oferowanych przez podmiot, zostaną wyłączone z zakresu obowiązywania preferencji⁵². Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z 15.2.2017 r.⁵³ orzekł, iż związek pomieszczeń z wykonywaniem świadczeń zdrowotnych wyklucza przeznaczenie ich na cele komercyjne czy osobiste podatnika, a zatem prowadzenie aktywności odmiennej niż dotycząca ochrony zdrowia, eliminuje możliwość traktowania ich jako „związanych” z działalnością leczniczą, ponieważ termin odnosi się wyłącznie do usług o charakterze medycznym. Przykładowo basen, sauna czy sala fitness, niewątpliwie pomocne w ramach realizacji pewnych świadczeń zdrowotnych, chociażby w rehabilitacji leczniczej, jeżeli są wykorzystywane równocześnie do odmiennych zadań, nawet wykazujących znamiona zbliżone właściwościami do związanych ze sferą zdrowotną, nie mogą być uznane za świadczenia przedstawionego rodzaju, ponieważ jak wskazał WSA w Szczecinie w wyroku z 15.3.2018 r.⁵⁴, kluczowym wyznacznikiem, negującym związek pomieszczeń z aktywnością uzasadniającą preferencję, pozostaje wykorzystanie przez osoby, które nie są zainteresowane leczniczą ofertą podmiotu. W kontekście następstw fiskalnych istotna pozostaje orientacja wykorzystania nieruchomości w celu zbieżnym z intencją prawodawcy, nie natomiast fakt, że realizacja tych usług odbywa się w jakimkolwiek zakresie, na przykład jako działalność akcesoryjna. Wykładnia celowościowa omawianego przepisu wskazuje, że dążeniem prawodawcy była realizacja określonej polityki społecznej państwa w obszarze ochrony zdrowia. Przyjęte założenie wyklucza więc interpretację, która rozszerzałaby zakres zastosowania preferencji o zdarzenia, wykraczające poza sferę zdrowotną, kompromując możliwość efektywniejszego wykorzystania budynków lub ich części dla potrzeb działalności podstawowej. Opierając się na wymienionych przesłankach, należy wyprowadzić wniosek, że zanegowanie związku z realizacją dążeń, wyznaczonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d PodLokU, nie będzie dopuszczalne, gdy

⁵² Wyr. NSA z 26.8.2025 r., III FSK 233/25, Legalis; wyr. WSA w Krakowie z 22.4.2016 r., I SA/Kr 268/16, Legalis.

⁵³ I SA/Bd 859/16, Legalis.

⁵⁴ I SA/Sz 68/18, Legalis.

z całokształtu okoliczności wynika, iż podmiot intencjonalnie dostosowuje pomieszczenia, chociażby do potrzeb osób z niepełnosprawnością, porzucając możliwość osiągnięcia wpływów, które mogłyby zrealizować, dedykując aktywność szerszemu gronu odbiorców. Standardowe pokoje noclegowe w budynku hotelowym, w którym wykonywane są świadczenia zdrowotne jako zajmowane także przez osoby niekorzystające z tych usług, nie będą objęte niższą stawką daniny, podczas gdy wnętrza, dostosowane funkcjonalnie do potrzeb osób niepełnosprawnych oraz ich opiekunów, należałoby uznać za związane z realizacją świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU, także przez wzgląd na zabezpieczenie właściwego przebiegu procesu leczenia.

Uzasadnioną wątpliwość budzi, czy pomieszczenia służące działalności leczniczej nie powinny pozostawać w żadnym zakresie przeznaczane dla realizacji innych zadań komercyjnych, pozwalając na przyjęcie, że nawet incydentalne wykorzystanie w tym celu, warunkuje odmowę zastosowania korzystniejszego fiskalnie rozwiązania względem spornej części obiektu. W orzecznictwie sądów administracyjnych spotkać można koncepcję bezwzględnego zakazu wykorzystania pomieszczeń związanych ze świadczeniami zdrowotnymi dla działań innych niż wyznaczone zakresem omawianego przepisu ustawy podatkowej⁵⁵. W literaturze funkcjonuje jednocześnie mniej rygorystyczne stanowisko, z którego wywieść należy, że zamiarem prawodawcy było zasadniczo zorientowanie przeznaczenia obiektów na realizację przedmiotowej aktywności, ale jako ich dominującej funkcji⁵⁶, co wydaje się dopuszczać możliwość uznania pewnych odstępstw od przyjętej reguły, nie niweczając istoty preferencji. W zbliżonym tonie wypowiedział się WSA w Krakowie, który uznał słuszność odmowy zastosowania przedstawionego rozwiązania, jednak wyłącznie wówczas, kiedy pomieszczenie zostaje przeznaczone dla zasadniczej i trwałej działalności komercyjnej, niezwiązanej z aktywnością leczniczą⁵⁷. Prowadzi to do konstatacji, że incydentalne, niepowtarzające się ze znaczną częstotliwością, wykorzystanie pomieszczeń dla odmiennych działań, pozostanie irrelevantne z perspektywy podatkowej. Wskazana wykładnia przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d PodLokU, nie kreując nowej, pozaustawowej przesłanki, prezentuje warunek umożliwiający ocenę, czy zawarta w nim wytyczna jest realizowana. Przedstawiona koncepcja skuteczniej koresponduje z uwarunkowaniami rynku usług

⁵⁵ Wyr. WSA w Gliwicach z 23.7.2020 r., I SA/Gl 75/20, Legalis.

⁵⁶ T. Wołowicz, *Zasady stosowania obniżonej*, s. 55–60.

⁵⁷ Wyr. WSA w Krakowie z 22.3.2024 r., I SA/Kr 78/24, Legalis; wyr. WSA w Krakowie z 22.4.2016 r., I SA/Kr 268/16, Legalis.

medycznych, gdzie wobec migracji kompetencji w ramach zawodów medycznych, czy obecności w ich charakterystyce, na przykład w kontekście zawodu fizjoterapeuty, elementów wykraczających *stricte* poza obszar działalności medycznej, chociażby terapeutycznych czy rekreacyjnych, zasadnym wydaje się uczynienie punktem odniesienia faktu nadrzędności aspektu leczniczego dla oceny podatkowych następstw zajęcia pomieszczeń służących ich realizacji.

Prawodawca, dostrzegając właściwości funkcji stymulacyjnej, chce ukierunkować działalność w stronę aprobowanych przez siebie aktywności w obszarze ochrony zdrowia, odstępując od wyraźnej ingerencji w proces gospodarowania, na rzecz metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na adresatów regulacji, przesuwając w ich stronę decyzję odnośnie dostosowania do kryteriów zastosowania preferencji⁵⁸. Podmiot realizujący świadczenia zdrowotne samodzielnie rozstrzyga, czy ekonomicznie uzasadnione działanie stanowi w jego przypadku dostosowanie sfery działalności do wymogów regulacji PodLokU, czy ewentualnie korzystniejsza okaże się rezygnacja z preferencyjnej stawki podatku, rekompensowana możliwością osiągnięcia dodatkowych wpływów z realizacji usług akcesoryjnych w relacji do świadczeń w omawianym zakresie.

Przedstawione uwarunkowania uzasadniają słuszność szóstej tezy, w myśl której w kontekście działań związanych z urzeczywistnieniem założeń, znajdujących podstawę w konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wykorzystanie funkcji systemu podatkowego, opierać powinno się na uwzględnieniu odmienności, w zależności od punktu odniesienia, względem którego będą analizowane. Tożsama funkcja podatku, może wykazywać odmienne następstwa ze względu na okoliczność, czy jej znaczenie zostaje rozpatrywane w kontekście państwa, czy poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. W perspektywie podatku od nieruchomości zauważyć należy, że treść regulacji ujawnia stymulacyjny wymiar przyjętych rozwiązań, jednak z punktu widzenia jednostki samorządu terytorialnego, stanowi instrument skoncentrowany na pobudzeniu określonych zmian w obszarze ochrony zdrowia, stanowiąc czynnik ułatwiający podjęcie działalności w zakresie odpowiadającym potrzebom lokalnej społeczności. Z punktu widzenia państwa, bodźcowy charakter analizowanego rozwiązania, wyrażał się będzie dodatkowo w eliminacji niepożądanych zjawisk towarzyszących wykonywaniu określonej działalności, mając wyraz w ograniczeniu zastosowania preferencji do podmiotów, które za-

⁵⁸ Z. Ofiarski, *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków*, s. 102.

sadniczo nie podejmują akcesoryjnej aktywności, wykraczającej poza obszar ochrony zdrowia.

III. Przesłanka podmiotowa zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

W odniesieniu do strony podmiotowej omawianej ulgi podatkowej ustawodawca wyznacza zakres wymogiem zajmowania budynku lub jego części przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej. Zgodnie z definicją słownikową zwrot „zajmować” oznacza „wzięcie w użytkowanie lokalu na stałe lub okresowo; umieszczenie się w nim”⁵⁹. W perspektywie wskazanej regulacji, prawodawca czyni więc adresatami grupę podmiotów, które „zajmują” powierzchnię budynku, pozostając jednocześnie w związku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych⁶⁰, a zatem istotą relacji łączącej podmiot z będącym przedmiotem opodatkowania budynkiem lub jego częścią, jest faktyczne (lub prawne) zajęcie nieruchomości celem udzielania świadczeń, sprowadzające się do fizycznego, uzasadnionego charakterystyką podejmowanej działalności, przebywania w nim. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 22.4.2016 r.⁶¹ doprecyzował sposób interpretacji analizowanego sformułowania, eksponując okoliczność posiadania powierzchni będących przedmiotem opodatkowania, rozumianą jako władanie nimi w zakresie stanowiącym konsekwencję realizacji określonych usług na rzecz pacjenta, czyniąc wspomniany stan przesłanką oceny następstw fiskalnych.

Wyraz przywołanego twierdzenia stanowi okoliczność, iż ustawodawca przewiduje wspólny wymiar daniny, nie różnicując jej przez wzgląd na rodzaj i właściwości podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych⁶². Zgodnie z regulacjami DziałLeczU, podmiot wykonujący wskazaną działalność, funkcjonować może w formie podmiotu leczniczego, alternatywnie jako praktyka zawodowa lekarza (lekarza dentysty), pielęgniarki (położnej) lub fizjote-

⁵⁹ M. Szymczak, Zając, w: M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego PWN, Tom III R–Ż, Warszawa 1981, s. 910–911.

⁶⁰ Wyr. WSA w Szczecinie z 28.2.2018 r., I SA/Sz 35/18, Legalis.

⁶¹ I SA/Kr 268/16, Legalis.

⁶² T. Wołowicz, Zasady stosowania obniżonej, s. 55–60.

rapeuty⁶³. Podstawowa różnica między wskazanymi formami działalności leczniczej sprowadza się do możliwości jej prowadzenia w znaczeniu podmiotowym, znajdującym wyraz w fakcie, iż praktykę zawodową prowadzić może jedynie osoba, posiadająca odpowiednie kwalifikacje zawodowe⁶⁴, podczas gdy podmiot leczniczy, którego znaczenie ustawodawca wyjaśnia stosując definicję ostensywną (deiktyczną), polegającą na bezpośrednim wskazaniu katalogu podmiotów tworzących tę kategorię, prowadzić może podmiot, na przykład przedsiębiorca⁶⁵, bez względu na ewentualne przygotowanie zawodowe, pod warunkiem zapewnienia odpowiednich standardów, wyznaczonych w przepisach szczegółowych. Wykładnia przywołanej regulacji, dokonywana przez kontekstowe odwołanie do postanowień DziałLeczU, nakazuje odrzucić założenie o bezwarunkowym dedykowaniu omawianego rozwiązania każdemu, prowadzącemu działalność związaną z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Wymaga ono podjęcia aktywności przez podmiot, którego status uzasadniający korzystne fiskalnie następstwa, zostaje potwierdzony stosownym wpisem do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, prowadzonego przez organ rejestrowy właściwy danej kategorii podmiotów (art. 100, 101, 102, 102a ust. 1 w zw. z art. 106 ust. 1 DziałLeczU)⁶⁶, na którym spoczywa obowiązek permanentnej weryfikacji określonych ustawowo wymagań, dedykowanych podmiotom leczniczym, połączony z możliwością decyzji o wykreśleniu wpisu podmiotu z omawianego rejestru, w sytuacji stwierdzenia naruszeń standardów⁶⁷. Wskazywana w orzecznictwie sądów administracyjnych korelacja obecności w przedstawionym rejestrze podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych z dopuszczalnością zastosowania preferencyjnej stawki daniny⁶⁸, powinna zostać odczytana jako wytyczna, wskazana nie bezpośrednio w ustawie podatkowej, ale akcie normatywnym, którego posiłkowe stosowanie prawodawca uzasadnia treścią art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, nie kreując nowej, pozaustawowej przesłanki, ale przedstawiając kryterium w oparciu o zaistnienie którego można rozpoznać, czy założenie jest realizowane. Ograniczenie ko-

⁶³ Art. 2 ust. 1 pkt 5 DziałLeczU.

⁶⁴ D. Karkowska, Istota praktyk zawodowych, w: D. Karkowska, W.C. Włodarczyk (red.), Prawo medyczne, s. 344–346, 348–349.

⁶⁵ J. Nowak-Kubiak, Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz, Warszawa 2012, s. 149.

⁶⁶ Wyr. NSA z 23.7.2025 r., III FSK 312/25, Legalis; wyr. WSA w Szczecinie z 23.1.2020 r., I SA/Sz 664/19, Legalis.

⁶⁷ P. Pochopień, Nadzór organu prowadzącego rejestr podmiotów wykonujących działalność leczniczą, w: P. Pochopień (red.), Dokumentacja medyczna, Warszawa 2012, s. 63.

⁶⁸ Wyr. WSA w Bydgoszczy z 11.3.2020 r., I SA/Bd 492/19, Legalis.

rzystniejszej stawki wyłącznie do podmiotów wypełniających powyższe wskazanie zorientowane pozostaje na zagwarantowanie pacjentom bezpieczeństwa wyrażającego się w ekspozowaniu okoliczności, iż podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych rzeczywiście przyjęte przez ustawodawcę założenia, adresowane działalności w zakresie ochrony zdrowia.

Z powyższego wyprowadzić należy wniosek, iż konstrukcja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) PodLokU wskazuje na możliwość wystąpienia braku koherentności między podatnikiem, a adresatem strony podmiotowej przywołanej regulacji. Oznacza to dopuszczalność zdeterminowania zasadności zastosowania preferencyjnej stawki daniny, uwarunkowaniami odnoszącymi się względem podmiotu, na którym nie ciąży prawny obowiązek zapłaty daniny, zredukowanego wówczas do kryterium służącego weryfikacji realizacji ustawowych założeń zastosowania przedstawionego rozwiązania. W ocenie *B. Pahl* znamionuje to przedmiotowy charakter regulacji⁶⁹, gdyż korzystniejsza stawka podatku od nieruchomości jest stosowana także w relacji do podatnika, który samodzielnie, nie udzielając świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU, pozostaje na przykład właścicielem budynku wynajmującym jego całość lub część podmiotom podejmującym aktywność w zakresie ochrony zdrowia w obrębie powierzchni będącej przedmiotem najmu⁷⁰. Podmioty lecznicze mogą natomiast stać się podatnikami, korzystającymi z preferencyjnej stawki opodatkowania, wyłącznie w okoliczności, gdy wypełniają kryterium przewidziane w art. 3 PodLokU, czyli pozostają właścicielami budynków lub ich części, posiadaczami samoistnymi czy posiadaczami zależnymi nieruchomości należących do wybranych związków publicznoprawnych (np. gmin)⁷¹, samodzielnie realizując, ewentualnie udostępniając je innym podmiotom w zakresie czynności w obszarze świadczeń zdrowotnych. Prawa do skorzystania z preferencji pozbawione zostaną natomiast podmioty lecznicze, udostępniające nieruchomości celom niewpisującym się w przedmiotową sferę, a zatem sama charakterystyka podatnika pozostaje czynnikiem irrelevantnym z perspektywy fiskalnej.

Powiązanie następstw podatkowych z charakterystyką podmiotów zajmujących budynek lub jego część, celem realizacji świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, niezależnie od koniecz-

⁶⁹ *B. Pahl*, Podatki i opłaty, s. 128–129.

⁷⁰ *R. Kran*, Stawka dla budynków zajętych na działalność leczniczą, w: *R. Kran, J. Bauta-Szostak* (red.), *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Warszawa 2018, s. 138–140.

⁷¹ *R. Witczak*, *Nowe zasady opodatkowania*, s. 16.

ności faktu prowadzenia działalności gospodarczej, a ewentualna wątpliwość stanowi reminiscencję rozwiązań, regulujących omawianą daninę, funkcjonujących w poprzednim stanie prawnym, zawierającym bezpośrednie odwołanie do związku nieruchomości, przeznaczonych na wykonywanie działań w tym obszarze, ze wspomnianą formą aktywności⁷². Obowiązujący przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) PodLokU, wyznaczając zakres preferencji przez ściśle odniesienie do rozwiązań DziałLeczU, warunkuje również przyjęcie przewidzianych w niej postaci realizacji świadczeń zdrowotnych. Artykuł 16 wspomnianego aktu normatywnego, chociaż akcentuje związek działalności leczniczej z rozwiązaniami ustawy z 6.3.2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁷³, odsyłając do pomocniczego stosowania jej przepisów, komunikuje równocześnie, że aktywność w przedmiotowym zakresie przyjąć może formy odmienne niż działalność gospodarcza. Prawodawca wskazuje przy tym na działalność pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z 24.4.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁷⁴ oraz charytatywno-opiekuńczą, która nie posiadając definicji legalnej stanowi pojęcie, do którego odwołują się inne regulacje, na przykład w perspektywie działalności kościołów i związków wyznaniowych⁷⁵. Zakres aktywności w kontekście wykonywania świadczeń zdrowotnych pozostaje więc zbieżny, bez względu na postać jej wykonywania, a zasadnicza różnica sprowadza się do okoliczności, że w przeciwieństwie do działalności gospodarczej, nie pozostają one zorientowane na osiągnięcie zysku, co przy aktualnym brzmieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) PodLokU pozostaje czynnikiem irrelevantnym w perspektywie fiskalnej. Z poglądem tym koresponduje uchwała kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z 21.11.2012 r., 500/12, uznająca zawężenie podmiotowe w zakresie preferencji wyłącznie do przedsiębiorców, wykonujących działalność w obsza-

⁷² W ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613) art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d brzmiał następująco: „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,27 zł od 1m² powierzchni użytkowej”, natomiast w wersji ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844) – „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – 3,46 od 1 m² powierzchni użytkowej”.

⁷³ Ustawa z 6.3.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.).

⁷⁴ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1338 ze zm.

⁷⁵ Art. 19 ust. 2 pkt 15 ustawy z 17.5.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 265).

rze świadczeń zdrowotnych, za nieuprawnione ograniczenie⁷⁶. Stawka daniny, określona w przywołanym przepisie, powinna znajdować zastosowanie względem wszystkich budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU, bez względu na kategorię podmiotu, który je wykonuje.

W aspekcie normatywnym podatek od nieruchomości stanowi ciężar fiskalny, który za pośrednictwem elementów konstrukcji prawnej, a więc podmiotu oraz podstawy opodatkowania, jest bezpośrednio związany z majątkiem (podatek majątkowy)⁷⁷, obejmując zakresem opodatkowania jego całość, ewentualnie niektóre składniki. W znaczeniu ekonomicznym źródło daniny stanowi majątek podatnika⁷⁸, wskazując na bezpośredni związek z jego sytuacją dochodową lub majątkową, co może sugerować, iż w sensie prawnym uznawany jest on za nieprzerzucalny⁷⁹. Jednak w kontekście budynków lub ich części, zajmowanych przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, danina ma zwykle charakter nominalny, ponieważ zostaje regulowana najczęściej z dochodu uzyskiwanego bezpośrednio z majątku (np. z najmu) albo innego dochodu podatnika, nie uszczuplając substancji majątkowej⁸⁰, jak w przypadku podatków majątkowych, mających wymiar realny, znamionując poniesienie ekonomicznego ciężaru przez podmioty zajmujące nieruchomości w związku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Działania prawodawcy, obserwowane w kontekście art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d PodLokU, wprowadzające zasadniczo niespójne kryterium jedności podatnika i obciążenia podatkiem z uwagi na nieodnoszące się względem niego uwarunkowania⁸¹, ujawniają istotną funkcję z perspektywy ochrony konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, o której mowa w art. 68 Konstytucji RP. Wprowadzone rozwiązanie wyraża doniosłość w kontekście zarządzania przez podatki na poziomie jednostek samorządu terytorialnego (gmin), a zastosowane przez prawodawcę stymulacyjne oddziaływanie na podmioty gospodarujące na ich obszarze, stwarza właściwe warunki dla rodzajów działalności, niezbędnych z perspektywy lokalnej społeczności. W analizowanym zakresie, rozwiązania podatkowe zabezpieczają zapewnienie wa-

⁷⁶ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze z 21.11.2012 r., Nr 500/2012, Dz.U. Woj. Lubus. 2012 poz. 2354.

⁷⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 140–141.

⁷⁸ L. Etel, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998, s. 61.

⁷⁹ G. Szczodrowski, Polski system podatkowy, s. 24–26.

⁸⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, s. 631.

⁸¹ F. Grądański, Wstęp do teorii opodatkowania, Warszawa 2004, s. 105.

runków koniecznych dla realizacji działań w przedstawionym obszarze, gdyż optyka podatnika, niezależnie od wskazanego w art. 3 PodLokU, tytułu prawnego uprawniającego do władania nieruchomością, w sytuacji przeznaczenia budynku lub jego części realizacji celów odmiennych niż mieszkalne, orientuje jego działania na maksymalizację zysku, który może zostać osiągnięty w skutek odpowiedniego wykorzystania poszczególnych składników mienia. Właściwe ukształtowanie stawek daniny względem nieruchomości związanych z wykonywaniem aprobowanych działań w zakresie ochrony zdrowia redukuje ostateczny koszt ponoszonego przez podatnika ciężaru fiskalnego. W konsekwencji, ustawodawca czyni ekonomicznie uzasadnionym przeznaczenie nieruchomości dla potrzeb aktywności podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych, gdyż pozwala zredukować wysokość należności podatkowych, ale również zapewnia najemcę, który przez wzgląd na charakterystykę prowadzonej działalności, wyrażającą się regularnym uzyskiwaniem środków od kontrahentów, połączoną z praktyką długoterminowego wykorzystania nieruchomości, ogranicza prawdopodobieństwo nieoczekiwanych fluktuacji, związanych z nieregularnym otrzymywaniem dochodów, na przykład w postaci czynszu z najmu.

§ 3. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek rolny

Komplementarne regulacje odnoszące się do zagadnienia opodatkowania nieruchomości jako majątku, poza podatkiem od nieruchomości, uregulowane zostały w podatku leśnym (z uwagi na brak odwołań do problematyki ochrony zdrowia nie będzie on przedmiotem analizy), a także rolnym, któremu zgodnie z art. 1 PodRolU⁸², podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Prawodawca wiąże obowiązek zapłaty daniny z określonym stanem faktycznym (posiadaniem wskazanych w ustawie gruntów) lub prawnym (pozostawianiem właścicielem czy użytkownikiem wieczystym gruntów)⁸³, wyłączając z przedmiotu opodatkowania grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza, co w ocenie A. Hanusz umożliwia ob-

⁸² Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1344).

⁸³ K. Ostrowski, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 147.

ciężenie ich daninami, wykazującymi w relacji do nich większą efektywność fiskalną⁸⁴.

Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami gruntów, posiadaczami samoistnymi gruntów, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w okolicznościach wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 PodRoU, a ponadto posiadacze samoistni, jeżeli grunty znajdują się w posiadaniu samoistnym, dzierżawcy, gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących rent strukturalnych, a także spółdzielnia produkcyjna, w sytuacji kiedy grunty gospodarstwa rolnego zostały wniesione do spółdzielni produkcyjnej w postaci wkładu gruntowego. W sytuacji, gdy grunty rolne stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu przynajmniej dwóch podmiotów, chociaż stanowią odrębny przedmiot opodatkowania analizowaną daniną, obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach). Natomiast, gdy tworzą gospodarstwo rolne, obowiązek podatkowy spoczywa na osobie będącej współwłaścicielem (posiadaczem), która prowadzi wskazane gospodarstwo w całości⁸⁵.

Differentia specifica podatku rolnego znajduje wyraz w obecności na jego płaszczyźnie rozwiązań, które wydają się anachroniczne przy uwzględnieniu bieżących, podlegających przeobrażeniu stosunków społeczno-gospodarczych na obszarach wiejskich. Przyczyn wskazanego stanu upatrywać należy w treści zasady wyrażonej w art. 23 Konstytucji RP, czyniącej gospodarstwo rodzinne podstawą ustroju rolnego państwa⁸⁶. Zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem TK komentowany standard stanowi dopełnienie zasady gospodarki rynkowej, przyjmując założenie o uczynieniu z nich wydajnej formy gospodarowania, zapewniającej członkom rodzin godziwe utrzymanie, umożliwiające zaspokojenie potrzeb⁸⁷. W piśmiennictwie wskazuje się, że przepis zawiera imperatyw uzasadniający wprowadzanie do systemu prawnego rozwiązań, wspierających ochronę gospodarstw, chroniąc przed naruszeniem własności czy wol-

⁸⁴ A. Hanusz, Przedmiot podatku rolnego, w: A. Hanusz, P. Czerski (red.), Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015, s. 87–88.

⁸⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 746.

⁸⁶ A. Jurcewicz, P. Popardowski, Przemiany własności w rolnictwie – kontekst systemowy z perspektywy prawa krajowego i unijnego, Studia Prawnicze 2014, Nr 1, s. 29–31.

⁸⁷ Wyr. TK z 31.1.2001 r., P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5.

ności działalności gospodarczej⁸⁸. Przyjęcie optyki, że rodzinne gospodarstwo rolne stanowi podstawę egzystencjalną, zabezpieczając przed ubóstwem, uzasadnia funkcjonowanie regulacji podatkowych kreujących szczególnie rozwiązania w relacji do osób, które przez wzgląd na stan zdrowia, nie są zasadniczo w stanie dokonywać racjonalnej produkcji w tym zakresie.

Uwzględniając wskazany wzorzec, prawodawca stosuje zwolnienie podatkowe z art. 12 ust. 1 pkt 12 PodRolU w odniesieniu do gruntów stanowiących działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, uzależniając preferencję od spełnienia przez nich jednego z czterech warunków:

- 1) osiągnięcia wieku emerytalnego;
- 2) statusu inwalidy zaliczonego do I albo II grupy;
- 3) statusu osoby niepełnosprawnej o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności;
- 4) całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym albo niezdolności do samodzielnej egzystencji.

Zrozumienie istoty przedstawionego rozwiązania w perspektywie ochrony zdrowia, czyni niezbędnym kontekstowe odwołanie do przeznaczenia instytucji działki przyzagrodowej, która stanowi reminiscencję stosunków własnościowych, obowiązujących w okresie „demokracji ludowej”. W ujęciu historycznym oznaczała ona niewielki obszar ziemi uprawnej (działkę), przeznaczony do indywidualnego użytku spółdzielcy i jego rodziny, na którym mógł w ograniczonym zakresie prowadzić uprawę lub hodowlę, wykorzystując pozyskany plon do własnej dyspozycji⁸⁹. Współcześnie znajduje ona kontynuację na płaszczyźnie ustawy z 16.9.1982 r. – Prawo spółdzielcze, której art. 142 wskazuje, iż statut spółdzielni produkcji rolnej może przewidywać przysługujące członkowi prawo do działki przyzagrodowej, określając wielość i sposób ich wydzielenia⁹⁰. Zgodnie z poglądem literatury przedmiot działalności rolniczej spółdzielni produkcyjnej sprowadza się do prowadzenia wspólnego gospodarstwa rolnego oraz działalności na rzecz indywidualnych gospodarstw rolnych członków⁹¹, co przy uwzględnieniu, że obecnie powinność wniesienia przez członka spółdzielni gruntów jako wkładu, ma wymiar fakultatywny, uza-

⁸⁸ P. Tuleja, w: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, kom. do art. 23, s. 95–96.

⁸⁹ J. Stanisławek, *O systemie działki przyzagrodowej*, Edukacja Filozoficzna 2016, wydanie specjalne, Filozofii Polacy potrzebują. Księga pamiątkowa ofiarowana Witoldowi Mackiewiczowi w siedemdziesiątą piątą rocznicę urodzin, s. 133.

⁹⁰ Ustawa z 16.9.1982 r. – Prawo spółdzielcze (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 593 ze zm.).

⁹¹ A. Bartosiewicz, M. Kępa, *Zwolnienia stałe w podatku rolnym*, Lex/el. 2020.

leżniony od treści jej statutu⁹², nakazuje przyjąć założenie o indywidualnym, odnoszącym się wyłącznie do osoby fizycznej, charakterze instytucji działki przyzagrodowej, której specyfika determinuje ograniczone znaczenie ekonomiczne, niewykraczające poza możliwość zaspokojenia podstawowych potrzeb egzystencjalnych.

Wskazana właściwość uzasadnia konieczność obowiązywania rozwiązań, adresowanych członkom rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy przez wzgląd na stan zdrowia nie są w stanie świadczyć pracy na rzecz spółdzielni. Przywołany wcześniej art. 12 ust. 1 pkt 12 PodRólU, przewiduje trzy kategorie okoliczności, uwarunkowanych sytuacją osobistą podatnika, uzasadniających zastosowanie preferencji fiskalnej, której istotę można bezpośrednio odnieść do okoliczności wykazujących korelację ze stanem zdrowia. Dwie pierwsze, czyli konieczność posiadania statusu inwalidy, zaliczonego do I albo II grupy albo osoby niepełnosprawnej o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, rozważyć należy łącznie, gdyż obejmują wspólny zakres zastosowania, a wprowadzony przez prawodawcę podział na osobne kategorie, stanowi wyłącznie konsekwencję zmiany stosowanego nazewnictwa, wyznaczającego status osoby niepełnosprawnej. Zgodnie z obowiązującą nomenklaturą, wyróżnić należy trzy stopnie niepełnosprawności, spośród których przedmiot zainteresowania ustawodawcy w kontekście omawianej preferencji stanowi stopień znaczny (dawniej I grupa inwalidzka), dotyczący osób z naruszoną sprawnością organizmu, niezdolnych do pracy innej, niż wykonywana w ściśle określonych warunkach, wymagających opieki w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji⁹³, jak również stopień umiarkowany (dawniej II grupa inwalidzka), którego dodatkowym wyróżnikiem jest czasowa lub częściowa konieczność pomocy, celem właściwego funkcjonowania⁹⁴. Osoby, które na podstawie nieobowiązujących obecnie przepisów zostały zakwalifikowane do jednej z grup inwalidów, zachowują swoje uprawnienia, z zastrzeżeniem, że ówczesne orzeczenie, przyznające im ten status, nie utraciło mocy prawnej (art. 62 ust. 1 RehZawU)⁹⁵. Warunkiem zastosowania zwolnienia o zakresie częściowo zbieżnym z przedstawionymi, jest niezdolność do samodzielnej egzystencji, interpretowana przez naruszenie sprawności organi-

⁹² K. Kwapisz-Krygel, *Prawo spółdzielcze. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 232–240.

⁹³ Art. 4 ust. 1 RehZawU.

⁹⁴ Art. 4 ust. 2 RehZawU.

⁹⁵ I. Kamińska, *Normatywna powierzchnia użytkowa lokalu lub budynku mieszkalnego*, w: J. Ignaczewski (red.), *Komentarz do spraw administracyjnych. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2015, s. 472–474.

zmu w stopniu uniemożliwiającym zaspokajanie, bez pomocy innych, podstawowych potrzeb życiowych, na przykład poruszania się czy komunikacji.

Ostatnia przesłanka zastosowania preferencji dotyczy osób całkowicie niezdolnych do pracy w gospodarstwie rolnym, przy czym wskazanego terminu nie należy utożsamiać z pojęciem osoby niezdolnej do pracy w rozumieniu art. 12 ustawy z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych⁹⁶, oznaczającym całkowitą lub częściową utratę zdolności do pracy zarobkowej z powodu naruszenia sprawności organizmu, której towarzyszy brak perspektywy odzyskania zdolności do pracy, nawet po przekwalifikowaniu⁹⁷. Prawodawca, formułując warunek zwolnienia podatkowego, nawiązuje jednoznacznie do art. 62 ust. 3 RehZawU, wliczającego do kategorii osób o stałej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym (innych niż beneficjanci zasiłku pielęgnacyjnego), także osoby, które ze względu na niemożność podjęcia tego rodzaju aktywności traktowane są analogicznie jak posiadający lekki stopień niepełnosprawności, który sam pozostając czynnikiem irrelevantnym z perspektywy omawianego zwolnienia, w przedstawionych okolicznościach uzasadnia korzystniejsze fiskalnie rozwiązanie.

Interpretacja przedstawionych okoliczności uzasadnia wniosek, że punktem odniesienia dla analizowanej preferencji jest ocena stanu psychofizycznego podatnika, przeprowadzana w kontekście możliwości podjęcia czynnego uczestnictwa we wskazanym obszarze działalności, nie natomiast weryfikacja możliwości podjęcia pracy zarobkowej *sensu largo*, która chociaż w większości sytuacji jest zbieżna, pozostaje czynnikiem samodzielnie obojętnym dla ustalenia fiskalnych następstw posiadania działek przyzagrodowych przez członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych. K. Świąch zakłada, że zwolnienie stanowi przejaw respektowania uwarunkowań osobistych, jak również społecznych podatnika⁹⁸. Z przedstawionym twierdzeniem należy się zgodzić, gdyż niezdolność do samodzielnej pracy na wskazanym gruncie zakłada nieefektywne jego wykorzystanie, uzasadniające odstępianie od opodatkowania podatkiem rolnym przyjmującym wówczas charakter realny, uszczuplając substancję majątkową osoby, która przez wzgląd na stan zdrowia ograniczający możliwość zarobkowania, byłaby zagrożona ubóstwem ekonomicznym. W przywołanych okolicznościach wpisuje się to w szersze założenia polityki społecznej, stanowiąc alternatywę względem transferów socjalnych, umożli-

⁹⁶ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1749 ze zm.

⁹⁷ M. Klimas, Postępowanie sądowe, s. 51.

⁹⁸ K. Świąch, Pozycja rodziny, s. 220–221.

wiając zachowanie całości pożytków z gospodarstwa przyzagrodowego ich użytkownikom, którzy wymagają wsparcia przez wzgląd na czynniki, znajdujące uzasadnienie w stanie zdrowia.

§ 4. Opłata od posiadania psów a ochrona zdrowia

I. Uwagi ogólne

Opłata od posiadania psów, uregulowana w art. 18a PodLokU, stanowi ciężar fiskalny o charakterze fakultatywnym, a zatem decyzja o jej funkcjonowaniu podejmowana jest przez organy stanowiące poszczególnych gmin, które rozstrzygając kwestię jej wprowadzenia, uwzględniać powinny nie tylko koszt poboru i potencjalny poziom wpływów, ale również uwarunkowania społeczne, jak również charakterystykę lokalnej społeczności⁹⁹. Wyróżnik daniny stanowi sposób określenia strony przedmiotowej czyniący punktem odniesienia posiadanie psa przez osobę fizyczną, odstępując od stosunku prawnego własności konkretnego zwierzęcia, na rzecz czynnika tkwiącego w uwarunkowaniach stanu faktycznego. Przyjęte rozwiązanie ma niewątpliwą zaletę znajdującą wyraz w zwolnieniu organu podatkowego z obowiązku wykazania osobie, na której ciąży prawny obowiązek zapłaty daniny, że pozostaje właścicielem psa, co w niektórych przypadkach byłoby zadaniem utrudnionym¹⁰⁰. Opłata nie obciąża natomiast dzierżycieli (art. 338 KC¹⁰¹) jako niewłaścicielskich nim we własnym imieniu, a więc na przykład osób, którym oddano zwierzę pod opiekę na czas nieobecności właściciela¹⁰². Danina wyznacza relatywnie wąski zakres strony podmiotowej, nakładając obowiązek zapłaty wyłącznie na osoby fizyczne, nie obejmując osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej¹⁰³, co przedstawia ujęcie pozytywne w relacji względem niestosowania ciężaru fiskalnego, między innymi wobec stowarzyszeń prowadzących dogoterapię, wzmacniającą efektywność

⁹⁹ A. Hanusz, Opłata od posiadania psów, w: A. Hanusz, P. Czerski, A. Niezgoda (red.), *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 100–101.

¹⁰⁰ P. Czerski, Podmiot i przedmiot opłaty od posiadania psów, w: A. Hanusz, P. Czerski (red.), *Źródła finansowania*, s. 255.

¹⁰¹ Ustawa z 23.4.1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).

¹⁰² R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty*, s. 1013–1014.

¹⁰³ G. Dudar, w: G. Dudar, L. Etel (red.), *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, kom. do art. 18a, s. 417.

rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Negatywnym przykładem ograniczenia strony podmiotowej do osób fizycznych pozostaje jednak brak obowiązku zapłaty daniny przez m.in. podmioty prowadzące hodowle psów. Uwzględniając, iż kluczowym motywatorem omawianego rozwiązania fiskalnego pozostają względy weterynaryjne, a także sanitarne, funkcjonujący sposób wyznaczenia jego adresatów stanowi niewątpliwie pominięcie ze strony prawodawcy. Obejmując opłatą również inne kategorie podmiotów niż osoby fizyczne, mogłby efektywniej realizować założone cele, także w obszarze ochrony zdrowia, obciążając podmioty podejmujące działalność stojącą w kontrze względem tych dążeń, jednocześnie wspierając realizujące społecznie użyteczne czynności.

II. Zwolnienie z opłaty od posiadania psów osób niepełnosprawnych z tytułu posiadania psa asystującego

Ustawodawca, na gruncie opłaty od posiadania psów, przewiduje wiele zwolnień o charakterze powszechnie obowiązującym (ogólnych), spośród których dostrzegalne znaczenie w kontekście problematyki ochrony zdrowia przejawiają rozwiązania adresowane osobom niepełnosprawnym, pozostającym posiadaczami psów, wpisujące się charakterystyką w zawartą w art. 68 ust. 3 Konstytucji RP, wytyczną zapewnienia szczególnej opieki zdrowotnej wskazanej grupie, uzasadniającą posłużenie się rozwiązaniami polityki podatkowej, celem urzeczywistnienia założeń przyjętej polityki zdrowotnej. Ilustrację działań zorientowanych na poprawę aktualnych warunków życia, jak również wzmocnienie ochrony określonej kategorii chorych, stanowi regulacja art. 18a ust. 2 pkt 2a PodLokU, przewidująca zwolnienie z opłaty dla osób niepełnosprawnych z tytułu posiadania psa asystującego. Przedstawiony przepis czyni beneficjentami podmioty, którym *sensu largo* przypisać należy niepełnosprawność, rozumianą przez trwałą, bądź okresową niezdolność do wypełniania ról społecznych, stanowiącą implikację stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu (art. 2 pkt 10 RehZawU)¹⁰⁴. Kryterium rozstrzygającym jest wyłącznie status osoby niepełnosprawnej potwierdzony orzeczeniem, o którym mowa w art. 1 RehZawU¹⁰⁵, wydawanym przez po-

¹⁰⁴ I. Kamińska, Normatywna powierzchnia użytkowa lokalu lub budynku mieszkalnego, w: J. Ignaczewski, Komentarz do spraw administracyjnych. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2015, s. 473–476.

¹⁰⁵ Art. 1 RehZawU uznaje za niepełnosprawnego osobę, której niepełnosprawność została potwierdzona: 1) orzeczeniem o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech

wiatowe zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności (I instancja), z zastrzeżeniem, iż na równi z nimi traktowanie są orzeczenia lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) na zasadach określonych w art. 5 RehZawU, także uprawniające do zwolnienia z opłaty od posiadania psów¹⁰⁶. Natomiast przynależność do konkretnego stopnia niepełnosprawności (znacznego, umiarkowanego, lekkiego), stanowi czynnik irrelevantny z perspektywy fiskalnej. W kontekście wskazanego stanu, piśmiennictwo akcentuje oddziaływanie na możliwość uczestnictwa w życiu społecznym, rozumianego jako zdolność przezwycięzania barier, zwłaszcza psychologicznych, architektonicznych, urbanistycznych, transportowych czy komunikacyjnych¹⁰⁷. Zaprezentowana optyka uzasadnia funkcjonowanie rozwiązań fiskalnych, które umożliwią osobie niepełnosprawnej egzystencję na warunkach przynajmniej zbliżonych względem reszty społeczeństwa, a jeden z czynników wspierających to działanie stanowi pomoc psa asystującego. Prawodawca, dostrzegając przedstawioną prawidłowość, wyznacza zakres przedmiotowy zwolnienia okolicznością posiadania zwierzęcia reprezentującego opisaną charakterystykę, który mieszkając z nią, różni się od zwykłego psa umiejętnościami warunkującymi zdolność niesienia opiekunowi pomocy w codziennych czynnościach.

Stosownie do art. 2 pkt 11 RehZawU, za psa asystującego uznać można wyłącznie odpowiednio wyszkolonego oraz specjalnie oznaczonego psa, co implikuje ograniczenie wskazanego pojęcia wyłącznie do zwierząt legitymujących się certyfikatem potwierdzającym ten status, za wydanie którego odpowiedzialny pozostaje podmiot, organizujący proces szkolenia przygotowującego do funkcjonowania z osobą niepełnosprawną, wpisany do rejestru prowadzonego przez Pełnomocnika Rządu do Spraw Osób Niepełnosprawnych¹⁰⁸. Z przywołanej definicji wynika, że warunkiem *sine qua non* skorzystania z przedstawionego uprawnienia, poza potwierdzeniem formalnego statusu „psa asystującego”, jest jednocześnie wyposażenie zwierzęcia w uprzęż, a także zaświadczenie dotyczące wykonania wymaganych szczepień weteryna-

stopni niepełnosprawności, 2) o całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy na podstawie odrębnych przepisów, 3) o niepełnosprawności, wydanym przed ukończeniem 16. roku życia.

¹⁰⁶ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016, s. 338–341.

¹⁰⁷ E. Olejniczak-Szałowska, Zaufanie do państwa i ochrona praw nabytych w kontekście ochrony praw osób niepełnosprawnych (refleksje na tle nowelizacji z dnia 23 października 2013 r. ustawy – Prawo o ruchu drogowym), w: M. Kasiński, M. Stahl, K. Wlazlak (red.), Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym, Warszawa 2015, s. 802–806.

¹⁰⁸ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne, s. 338–341.

ryjnych (art. 20a ust. 4 RehZawU)¹⁰⁹. Ustawodawca, wskazując w art. 2 pkt 11 RehZawU, sytuacje uzasadniające uznanie psa za spełniającego kryterium ułatwienia osobie niepełnosprawnej aktywnego uczestnictwa w życiu społecznym (pies przewodnik osoby niewidomej lub niedowidzącej, pies asystent osoby niepełnosprawnej ruchowo), posługując się zwrotem „w szczególności”, kreuje półotwarty katalog okoliczności motywujących przyznanie wskazanego statusu, warunkując zasadność rozszerzenia zakresu obowiązywania regulacji o psy, które w oparciu o obiektywnie weryfikowalne czynniki, uznane mogą zostać za wspierające osoby z naruszoną sprawnością organizmu, w codziennej egzystencji. W rzeczywistości, co znajduje przełożenie na zastosowanie omawianej preferencji, wspomniana możliwość zostaje ograniczona przez wzgląd na precyzyjne wskazanie w załączniku Nr 1 do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 1.4.2010 r. w sprawie wydawania certyfikatów potwierdzających status psa asystującego, rodzajów psów asystujących, dla których możliwe jest wydawanie certyfikatów, obejmujące cztery kategorie:

- 1) psa przewodnika osoby niewidomej lub niedowidzącej, dającego możliwość samodzielnego, bezpiecznego poruszania w przestrzeni publicznej, bez obawy natrafienia na przeszkodę;
- 2) psa asystenta (serwisowego) osoby niepełnosprawnej ruchowo, asystującego osobom poruszającym się na wózkach inwalidzkich, wspierającego je w wykonywaniu niektórych czynności dnia codziennego, specjalizując się w podnoszeniu, podawaniu przedmiotów czy otwieraniu i naciskaniu klamek drzwi;
- 3) psa sygnalizującego osoby niesłyszącej i niedosłyszącej, wspierającego przedstawione kategorie chorych przez zwracanie uwagi na określone dźwięki, na przykład dzwonek do drzwi, syreny alarmowej, a następnie doprowadzenie do źródła hałasu;
- 4) psa sygnalizującego atak choroby, między innymi epilepsji czy chorób serca, wyszkolonego w celu identyfikacji nadchodzącego ataku choroby i ostrzegającego otoczenie o nadchodzącym zagrożeniu¹¹⁰.

Przegląd przedstawionych rodzajów psów asystujących, wyodrębnionych przez wzgląd na specyfikę pełnionych funkcji, prowadzi do konstatacji, iż posiadanie przez osobę niepełnosprawną psa asystującego nie stanowi następ-

¹⁰⁹ S. Liżewski, Kiedy pies będący na utrzymaniu osoby niepełnosprawnej uzyska podatkowy status psa asystującego, skoro zlikwidowano od 2017 r. ograniczenie rodzaju niepełnosprawności oraz grupy?, *Lex/el.* 2017.

¹¹⁰ Załącznik Nr 1 do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 1.4.2010 r. w sprawie wydawania certyfikatów potwierdzających status psa asystującego (Dz.U. Nr 64, poz. 399).

stwa samej woli posiadania zwierzęcia, ale obiektywną konieczność, znajdującą uzasadnienie w stanie zdrowia, determinującym wybór psa o skrupulatnie wyznaczonych parametrach, dostosowanych do charakterystyki naruszenia sprawności organizmu. Biorąc pod uwagę, że posiadanie psa asystującego nierozzerwalnie wiąże się z koniecznością poniesienia przez niepełnosprawnego lub osoby, na utrzymaniu których się znajduje, stałych kosztów funkcjonowania, preferencja o której stanowi art. 18a ust. 2 pkt 2a PodLokU, znajduje uzasadnienie w odwołaniu do zasady zdolności płatniczej, adresującej wobec prawodawcy powinność rozłożenia ciężaru fiskalnego w sposób odpowiadający możliwości poniesienia opłaty, formułując nakaz preferencyjnego traktowania podmiotów, które mając ograniczoną możliwość zarobkowania, zmuszone są realizować wydatki wynikające z uwarunkowań zdrowotnych¹¹¹. Poniesienie ciężaru opłaty od posiadania psów na zasadach ogólnych, zwiększając koszt utrzymania zwierzęcia, ujemnie oddziaływałoby na potencjał zabezpieczenia minimum egzystencjalnego. Przedstawione rozwiązanie potwierdza zdolność prawodawcy podatkowego do reagowania na sygnały płynące z otoczenia, znajdując wyraz w umiejętności kompromisowania celów związanych z gromadzeniem wpływów do budżetu związku publicznoprawnego, na rzecz wsparcia podmiotów, których sytuacja uzasadnia obowiązywanie rozwiązań szczególnych.

Zakres przedmiotowy preferencji wyznacza możliwość jej zastosowania wobec jednego psa asystującego, chociaż ustawodawca w art. 18a ust. 2 pkt 2a PodLokU nie posługuje się liczebnikiem określającym maksymalną liczbę zwierząt objętych zwolnieniem, jak czyni to w sąsiednich jednostkach redakcyjnych, to gramatyczna wykładnia przepisu nakazuje przyjąć, iż używa terminu „pies asystujący” w liczbie pojedynczej. Wskazane obostrzenie ocenić należy jako nieprzystające do rzeczywistych stosunków społecznych, gdyż założenie o nieodzowności posiadania odpowiednio wyszkolonego psa dla ułatwienia określonym grupom niepełnosprawnych uczestnictwa w życiu społecznym, stanowiące uzasadnienie obowiązywania omawianej preferencji, nie uwzględnia konieczności posiadania drugiego psa asystującego, będącej następstwem starości pierwszego zwierzęcia, które nie jest w stanie należycie wypełniać dotychczasowych powinności. Uwzględniając więc emocjonalną łączącą posiadacza z psem, za sprzeczne z ogólnie przyjętą aksjologią, znajdującą wyraz w art. 1 ust. 1 ustawy o ochronie zwierząt¹¹², uznając je

¹¹¹ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki*, s. 24–26.

¹¹² Ustawa z 21.8.1997 r. o ochronie zwierząt (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1580 ze zm.).

za istotę zdolną do odczuwania cierpienia¹¹³, wskazującym pośrednio, że własność stworzenia zobowiązuje do jego humanitarnego traktowania¹¹⁴, rozwiązania fiskalne mogące skłaniać adresatów do oddania psa, traktować należy jako nieadekwatne. Beneficjent analizowanego zwolnienia, będący niekiedy osobą pozbawioną możliwości zarobkowania, nie powinien być stawiany w sytuacji wyboru między możliwością zachowania zwierzęcia, a działaniem umożliwiającym uniknięcie kosztów fiskalnych, które w jego sytuacji byłyby odczuwalne.

III. Zwolnienie z opłaty od posiadania psów osób o znacznym stopniu niepełnosprawności z tytułu posiadania psa

Rozwiązaniem o wymiarze komplementarnym jest preferencja z tytułu posiadania jednego psa, ustanowiona w art. 18a ust. 2 pkt 2 PodLokU, skierowana względem osób zaliczonych do znacznego stopnia niepełnosprawności w rozumieniu RehZawU. Interpretacja przepisu, wymagając kontekstowego odniesienia do regulacji zlokalizowanej w ustawie innej niż podatkowa, czyni odbiorcą jednostkę o naruszonej strukturze organizmu, niezdolną do podjęcia pracy, poza wyjątkowymi sytuacjami, potrzebującą stałej lub długotrwałej opieki oraz pomocy osób trzecich przez wzgląd na niezdolność do samodzielnej egzystencji (art. 4 ust. 1 RehZawU)¹¹⁵, przy czym zgodnie z art. 5 wskazanej ustawy, orzeczenie lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o całkowitej niezdolności do pracy, wydane na podstawie art. 12 ust. 2, a także niezdolności do samodzielnej egzystencji, stwierdzonej na podstawie art. 13 ust. 5 ustawy z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych¹¹⁶, uznawane jest za równoznaczne orzeczeniu o znacznym stopniu niepełnosprawności¹¹⁷. Przesłanka podmiotowa zwolnienia nawiązuje więc do opartego o konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej, impera-

¹¹³ K. Kurosz, Czy w prawie polskim dopuszczalne jest zadośćuczynienie pieniężne za śmierć zwierzęcia?, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej* 2017, Nr 1, s. 131–160.

¹¹⁴ M. Goettel, *Sytuacja zwierzęcia w prawie cywilnym*, Warszawa 2013, s. 235–236.

¹¹⁵ R. Kopania, Pojęcie znacznego stopnia niepełnosprawności, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjuwelrsgyydcNrvq3dq#tabs-metrical-info> (dostęp: 23.12.2025 r.).

¹¹⁶ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1749 ze zm.

¹¹⁷ P. Borszowski, w: P. Borszowski, K. Stelmaszczyk (red.), *Podatki i opłaty lokalne*, kom. do art. 18a, s. 338–341.

tywu solidarności, nakazującego przyjęcie rozwiązań wspierających grupy społeczne, których trudniejsza sytuacja stanowi następstwo przyczyn niezawinionych¹¹⁸. Przedmiotowe zwolnienie, odnosząc się do samego faktu posiadania psa, nie formułuje dodatkowych wymagań względem zwierzęcia, jak w kontekście omówionej wcześniej regulacji, na przykład w postaci właściwości czy umiejętności reprezentowanych przez nie. Uzasadnia to przyjęcie założenia, iż zakresem obejmuje każdego psa, bez względu na faktyczne przeznaczenie w gospodarstwie domowym beneficjenta. Podstawy obowiązywania zwolnienia upatrywać należy w dostrzeżeniu przez prawodawcę terapeutycznego aspektu posiadania zwierzęcia, stanowiącego czynnik wspierający proces leczenia, pośrednio warunkując potencjalną socjalizację osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności. Dostrzegając, że przedstawiona charakterystyka nie zakłada uzależnienia stosowania zwolnienia od możliwości spełnienia przez psa odmiennego zadania, niż istoty towarzyszącej niepełnosprawnemu w życiu codziennym, nieuzasadnionym wydaje się powiązanie zwolnienia wyłącznie ze znacznym stopniem niepełnosprawności, pomijając wprowadzenie równorzędnego rozwiązania, chociażby względem osób o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, podobnych charakterystyką i mierzących się w znacznej mierze z tożsamymi wyzwaniami. Regulacja nie respektuje zatem zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu horyzontalnym, zakładającym jednakowe traktowanie podmiotów znajdujących się, przez wzgląd na cechę relewantną, w tej samej lub zbliżonej sytuacji¹¹⁹, wyznaczonej czynnikami wpływającymi na zdolność poniesienia ciężaru podatkowego. Mankamentem preferencji pozostaje również, charakterystyczne dla ustawodawcy podatkowego, ograniczenie korzystnych fiskalnie rozwiązań wyłącznie do osób niepełnosprawnych, w kontekście regulacji uwzględniających czynniki wynikające z uwarunkowań zdrowotnych, niedostrzegające potrzeb innych grup chorych, co przy dostrzeżeniu znaczenia posiadania psów, na przykład w leczeniu osób z zaburzeniami emocjonalnymi, uzasadniałoby konieczność opracowania szczególnych regulacji fiskalnych, adresowanych tej grupie.

Zwolnienia ogólne z opłaty od posiadania psów uzupełnione zostać mogą przez preferencje wprowadzone w drodze uchwał organów stanowiących poszczególnych gmin w formie różnicowania wysokości stawek daniny, jak również zwolnień szczególnych, odmiennych od wprowadzonych omawianym aktem normatywnym, o których mowa w art. 19 ust 3 PodLokU, przy za-

¹¹⁸ A. Domańska, *Zasady sprawiedliwości społecznej*, s. 120–124.

¹¹⁹ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, s. 92–93.

strzeżeniu, że będą miały charakter przedmiotowy¹²⁰. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, iż konieczność zagwarantowania skutecznego reagowania na potrzeby lokalnej społeczności, warunkuje swobodę kształtowania polityki podatkowej, wyrazem czego jest zdolność oddziaływania na ostateczną wysokość ciężarów fiskalnych¹²¹. Literatura podkreśla, że przywołana przesłanka zastosowania rozwiązań, oznacza konieczność odnośzenia się ich do psa, nie natomiast osoby posiadacza¹²², opierając się między innymi o kryteria liczbowe, rasy, faktu adopcji psa ze schroniska, czy wykorzystaniu w dogoterapii. Zastosowanie korzystniejszych rozwiązań wyklucza bezpośrednie skorelowanie z kryteriami, odnoszącymi się do podmiotów, na których ciąży obowiązek zapłaty daniny, gdyż jak orzekł WSA w Poznaniu w wyroku z 29.11.2006 r.¹²³, upoważniając radę gminy do wprowadzenia innego niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotu opodatkowania, przepis zabrania zastosowania zwolnienia przedmiotowego, a więc odnoszącego się do przymiotów podmiotu. Organ stanowiący, zamierzając faktycznie rozszerzyć obszar oddziaływania preferencji na inne niż wskazane w PodLokU, kategorii osób wymagających wsparcia z uwagi na czynniki odnoszące się do stanu zdrowia, musi łączyć charakterystykę psa, będącego przedmiotem posiadania, z możliwością wykorzystania przez te osoby, czyniąc punktem odniesienia, na przykład przynależność do jednej z ras, wykorzystywanych w terapiach. Wprowadzenie preferencji jako odstępstwa od zasady równości, wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP, powinno spełniać trzy warunki, czyli opierać się o racjonalne uzasadnienie, zachowywać proporcjonalność wartości chronionej względem wagi interesów, które mogłyby zostać naruszone, a także pozostawać w związku z przesłankami uzasadniającymi odmienne traktowanie określonych grup podmiotów¹²⁴. Kreowanie zwolnień szczególnych, motywowane docelowo chęcią wsparcia osób o naruszonej sprawności organizmu, wypełnia wskazane postulaty.

¹²⁰ T. Wołowicz, Zwolnienia podatkowe a ulgi w uchwałach podatkowych – różnicowanie podmiotowe podatników, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, Nr 10, s. 6–10.

¹²¹ Wyr. NSA z 27.7.2017 r., II FSK 1235/17, Legalis; M. Jastrzębska, Finanse jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012, s. 14–16.

¹²² B. Pahl, Podatki i opłaty, s. 292–293.

¹²³ I SA/Po 780/06, Legalis.

¹²⁴ L. Garlicki, Materialna interpretacja klauzuli demokratycznego państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w: S. Wronkowska (red.), Zasada demokratycznego państwa prawa w Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 125–135.

Konstrukcja przedstawionej daniny uzasadnia słuszność trzeciej tezy, opartej o założenie, iż postulatywny wymiar art. 68 Konstytucji RP, a także oddziałujących na jego wykładnię zasad konstytucyjnych, wyznacza konieczność przyjęcia egalitarnego charakteru unormowań adresowanych chorym, którzy przez wzgląd na czynnik odnoszący się do uwarunkowań sfery zdrowotnej, znajdują się w zbliżonej sytuacji materialno-osobistej. Podejmowane działania powinny uzupełniać aktywność związku publicznoprawnego, stanowiąc instrument interwencji, skoncentrowany na przeciwdziałaniu niedostatecznemu zaspokojeniu potrzeb tych osób, ponieważ brak odpowiednich rozwiązań natury fiskalnej, którego przejawem jest niedostrzeżenie sytuacji określonych grup pacjentów może, prowadzić do zagrożenia ich praw.

§ 5. Opodatkowanie ochrony zdrowia a podatek od czynności cywilnoprawnych

I. Uwagi ogólne

Podatek od czynności cywilnoprawnych, którego podstawę prawną stanowi PodCzynnCiwPrU¹²⁵, przez wzgląd na kryterium źródła prawa, wpisuje się w kategorię podatków samorządowych, zasilających budżety poszczególnych gmin. Z uwagi na konieczność zabezpieczenia należytej realizacji swobód traktatowych, system podatkowy ulega w tym zakresie harmonizacji na mocy dyrektywy Rady 2008/7/WE z 12.2.2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału¹²⁶. Przedmiot opodatkowania, na gruncie wskazanej ustawy, stanowią enumeratywnie wymienione czynności cywilnoprawne (np. umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych), albo ich zmiany, powodujące podwyższenie podstawy opodatkowania, jak również orzeczenia sądów, w tym polubownych czy ugody wywołujące skutki prawne analogiczne wobec czynności cywilnoprawnych, których dotyczy przedmiotowa danina¹²⁷.

¹²⁵ Ustawa z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 191).

¹²⁶ Dz.Urz. UE L z 2008 r. Nr 46, s. 11.

¹²⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 742.

II. Wyłączenie z opodatkowania czynności cywilnoprawnych w sprawach zdrowia

Zasadniczy komponent rozwiązań odnoszących się do zagadnienia ochrony zdrowia, funkcjonujących na płaszczyźnie omawianego podatku, prawodawca opiera o wyłączenie zawarte w art. 2 pkt 1 lit. f PodCzynnCiwPrU, które przyjmując charakter przedmiotowy, wskazuje sytuacje, gdzie mimo wystąpienia uwarunkowań, powodujących powstanie obowiązku poniesienia ciężaru fiskalnego, czynności spełniające określone przesłanki, nie będą podległy opodatkowaniu¹²⁸, gdyż stanowiąc wyraz braku zainteresowania prawodawcy określonymi stanami faktycznymi lub prawnymi¹²⁹, ogranicza sferę stosowania daniny. Celem wyznaczenia zakresu czynności cywilnoprawnych, objętych preferencją, ustawodawca posługuje się nieprecyzyjnym terminem „sprawy”. W ocenie Z. Ofiarskiego, rozumieć należy go jako ogół zdarzeń, w kontekście których materialnoprawna podstawa rozstrzygnięcia opiera się o przepisy, zawarte w art. 2 pkt 1 PodCzynnCiwPrU, warunkując zasadność odczytywania regulacji przez pryzmat ustaw i wydanych do nich aktów wykonawczych¹³⁰, odnoszących się do wskazanej materii, do których piśmiennictwo zalicza: ustawę o działalności leczniczej, ustawę o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych czy ustawę o ochronie zdrowia psychicznego¹³¹. Brzmienie wskazanej regulacji uzasadnia wniosek, iż wykorzystanie przywołanych aktów normatywnych pełni w praktyce funkcję pomocniczą w perspektywie wyznaczenia obszaru korzystnego fiskalnie rozwiązania, gdyż w odróżnieniu od przesłanek zawartych w innych jednostkach redakcyjnych, prawodawca nie decyduje się na bezpośrednie odwołanie do konkretnych przepisów innych ustaw, wskazując wyłącznie, że omawiany problem dotyczy pojęcia „zdrowia”, które w sytuacji braku dodatkowych wskazówek wykładniczych, należy interpretować szeroko. Przedmiotowy charakter wyłączenia determinuje jednak kierunek wykładni art. 2 pkt 1 lit. f PodCzynnCiwPrU, a okoliczność, że czynności cywilnoprawne, niepolegające *explicite* na wykonywaniu prac służących zdrowiu, wiążą cel swojej realizacji z działalnością wspomnia-

¹²⁸ Z. Ofiarski, Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2018, s. 427–428.

¹²⁹ A. Gomulowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 160.

¹³⁰ Z. Ofiarski, Ustawa o opłacie skarbowej, s. 428–430.

¹³¹ T. Krywan, Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, Lex/el. 2020.

nego rodzaju, uzasadnia zastosowanie preferencji przesłanką, że ich dokonanie umożliwi lub stanowi warunek prowadzenia aktywności w tym obszarze¹³².

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że czynność może zostać objęta wyłączeniem, przewidzianym w art. 2 pkt 1 lit. f PodCzynnCywPrU, w sytuacji gdy jej istotą pozostaje, na przykład sfinansowanie działalności leczniczej¹³³. T. Krywan za ilustrację przedstawionej zależności wskazuje zakup towarów (umowa sprzedaży) albo umowę pożyczki, zawartą przez podmioty lecznicze (art. 4 ust. 1 DziałLeczU) w związku z realizacją celów ochrony zdrowia¹³⁴. Relacja ma wymiar bezpośredni, gdzie czynność cywilnoprawna przedstawia dający się określić związek z realnym lub potencjalnym zdarzeniem w obszarze ochrony zdrowia, a działania, nie stanowiąc samodzielnej determinanty podjęcia aktywności w sferze zdrowotnej, pełnią funkcję czynnika zabezpieczającego możliwość jej zaistnienia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził jednak, iż kontekst przepisu nie wskazuje w żadnym zakresie na charakter tej relacji, co warunkuje, że ogół czynności cywilnoprawnych, dokonywanych w sprawach zdrowia, a więc zarówno bezpośrednio z nimi związanych, realizujących zadania z nich wynikające, jak również wykazujące tylko pośredni związek, przez wzgląd na niedokonanie przez prawodawcę rozróżnień w przedmiotowej kwestii, objęty jest przewidzianą preferencją¹³⁵. Za czynność cywilnoprawną, korzystającą z wyłączenia przewidzianego treścią PodCzynnCywPrU, uznać należy zatem każdą czynność, związaną *sensu largo* z działalnością leczniczą, która pozostaje zorientowana na realizację zadań w tym obszarze, powierzonych podmiotowi uprawnionemu. W następstwie przywołanego założenia, za wyłączone z opodatkowania wskazaną daniną, uznane zostaną również czynności pośrednio przyczyniające się do urzeczywistnienia aprobowanych przez prawodawcę następstw we wskazanym obszarze, egemplifikację których stanowi chociażby umowa pożyczki, dotycząca finansowania termomodernizacji budynku, służącego realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia¹³⁶. Wskazana czynność cywilnoprawna odnosi się do działania, które rozpatrywane samodzielnie, nie wykazuje styczności ze sprawami dotyczącymi zdrowia, niemniej przyczynia się do zapewnienia odpowiednich warunków ich realizacji. Wyznacznikiem zastosowania anali-

¹³² Wyr. NSA z 22.6.2017 r., II FSK 419/17, ONSAiWSA 2018, Nr 6, poz. 106.

¹³³ Wyr. WSA w Warszawie z 21.3.2018 r., III SA/Wa 1807/17, Legalis.

¹³⁴ T. Krywan, Wyłączenie z opodatkowania, 2020.

¹³⁵ Wyr. WSA w Warszawie z 6.3.2018 r., III SA/Wa 1420/17, Legalis.

¹³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.3.2014 r., IBP-BII/1/436 339/13/MZ.

zowanej preferencji fiskalnej jest obecność adekwatnego związku przyczynowego między czynnością cywilnoprawną, a sprawami z zakresu ochrony zdrowia, którego wystąpienie warunkuje lub zabezpiecza obiektywną możliwość zaistnienia zdarzenia, wpisującego się w jej sferę. Oznacza to, iż wyłączenie przedmiotowe z opodatkowania daniną nie jest uzasadnione, gdy wskazana relacja nie oddziałuje na przebieg zjawisk, związanych z omawianym obszarem aktywności, na przykład w perspektywie dopłaty, która zostanie przeznaczona na spłatę zobowiązań podmiotu świadczącego usługi medyczne, nawet wynikających z prowadzonej działalności¹³⁷. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w indywidualnej interpretacji podatkowej z 12.11.2007 r.¹³⁸, podkreślił natomiast, że przedmiotowa preferencja nie znajduje zastosowania względem czynności cywilnoprawnych, wykonywanych przez fundacje i stowarzyszenia, prowadzące działalność w zakresie zdrowia, w sytuacji gdy punktem odniesienia czynią statut, nie natomiast wymienione wcześniej ustawy, pomocniczo wyznaczające obszar korzystnego fiskalnie rozwiązania, prowadząc do wniosku, że przepis art. 2 pkt 1 lit. f PodCzynnCiwPrU nie ma zastosowania, gdy podstawa kwalifikowania konkretnej czynności może znajdować odniesienie do zdarzeń, wykraczających poza obszar przesłanek przywołanej regulacji.

III. Zwolnienie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych osób nabywających sprzęt w związku ze schorzeniami narządów ruchu

Prawodawca, w kontekście rozwiązań odnoszących się do zagadnienia ochrony zdrowia, oprócz omówionego wyłączenia, wprowadza na gruncie art. 8 pkt 6 PodCzynnCiwPrU preferencję w postaci zwolnienia od podatku określonych stron czynności cywilnoprawnych, wyznaczając zakres podmiotowy charakterystyką beneficjenta. Czynnikiem warunkującym zastosowanie korzystnego fiskalnie rozwiązania pozostaje status osoby niepełnosprawnej w rozumieniu RehZawU, znajdując odniesienie względem podatników o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, bez względu na rodzaj choroby, a także osób o lekkim stopniu niepełnosprawności, z zastrzeżeniem, iż względem nich ustawodawca wprowadza dodatkowe kryte-

¹³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2.5.2014 r., IBP-BII/1/436-52/14/MZ.

¹³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.11.2007 r., IPPB2/436-24/07-2/MZ.

rium, opierające się o związek naruszenia sprawności organizmu ze schorzeniami narządów ruchu¹³⁹. Analizowana preferencja przyjmuje zatem wymiar celowy, przysługując podatnikowi przez wzgląd na kryterium, odnoszące się bezpośrednio względem niego, urzeczywistniając we wskazanym przypadku koncepcję sprawiedliwości poziomej¹⁴⁰. W literaturze wskazuje się, że dostrzegalnym mankamentem analizowanej preferencji pozostaje wyraźne ograniczenie kręgu adresatów wyłącznie do wskazanej grupy, wyodrębnionej przez wzgląd na stan zdrowia, które stanowią implikację zastosowania zwrotu „osoby nabywające na potrzeby własne”, uniemożliwia skorzystanie ze wskazanego zwolnienia, również przez opiekunów, sprawujących opiekę nad osobą niepełnosprawną, najczęściej ponoszących wszelkie koszty, związane z ich utrzymaniem¹⁴¹. Uwzględniając, że podatnicy o znacznym albo umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, przez wzgląd na posiadane schorzenie, pozostają zazwyczaj pozbawieni możliwości zarobkowania, ekonomiczny ciężar nabycia wskazanego w ustawie sprzętu, poniesiony zostanie przez osoby trzecie. Prawodawca, nie dostrzegając znaczenia przedstawionej zależności, okazuje się zatem niekonsekwentny w przyjętych ocenach aksjologicznych, gdyż przeciwne unormowanie obecne jest na płaszczyźnie art. 26 ust. 7a pkt 14 PDOFiZU, w relacji do ulgi rehabilitacyjnej, umożliwiającej redukcję wysokości opodatkowania o wydatki związane z używaniem samochodu osobowego, będącego własnością (współwłasnością) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia¹⁴². Brak paralelnego rozwiązania na gruncie PodCzynnCiwPrU prowadzi do konstatacji, iż badany przepis nie respektuje w pełni podstawowych zasad prawa podatkowego, na przykład sprawiedliwości, równości opodatkowania, czy zdolności płatniczej, nakładając obowiązek poniesienia daniny na podatników, którzy w oparciu o obiektywnie weryfikowalne przesłanki, dostrzegalne przecież przez prawodawcę w innych aktach normatywnych, dzielą sytuację życiową beneficjenta, wskazanego w art. 8 pkt 6 PodCzynnCiwPrU. Uwzględnienie postulatów wymienio-

¹³⁹ S. Bogucki, Osoby nabywające na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny, w: S. Bogucki, W. Stachurski, R. Wiatrowski, K. Winiarski, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski (red.), Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT, Warszawa 2016, s. 193–194.

¹⁴⁰ A. Ślesicka, Stosowanie ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych, s. 100–101.

¹⁴¹ Z. Ofiarski, Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009, s. 431.

¹⁴² T. Krywan, Ulga rehabilitacyjna na przykładach, Lex/el. 2020.

nej wyżej zasady zdolności płatniczej, uzasadnia rozłożenie ciężaru fiskalnego stosownie do możliwości poniesienia, nakazując szczególne traktowanie ogółu podatników, którzy zmuszeni są realizować wydatki wynikające z uwarunkowań zdrowotnych.

Wskazany przepis bezpośrednio wymienia kategorie rzeczy ruchomych, których nabycie na potrzeby własne osób niepełnosprawnych, zostaje objęte zwolnieniem z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, ujawniając dychotomiczny podział na wyposażenie bezpośrednio związane ze stanem zdrowia, wspierające codzienne funkcjonowanie, czyli sprzęt rehabilitacyjny i wózki inwalidzkie, jak również na pojazdy, których związek z konkretnym schorzeniem może być wyłącznie pośredni albo nie występować wcale – motorowery, motocykle oraz samochody osobowe. S. Bogucki zwraca uwagę, że w kontekście wymienionych pojazdów zmechanizowanych, ustawodawca nie wskazuje na zasadność wystąpienia korelacji między obiektem preferencji fiskalnej, a na przykład względami technicznymi wyposażenia, uzasadniającymi przystosowanie do specyfiki funkcjonowania osób o naruszonej sprawności organizmu¹⁴³. Przyjęte rozwiązanie należy uznać za właściwe, gdyż prawodawca dostrzega, że mimo formalnego nabycia pojazdu dla potrzeb własnych osoby niepełnosprawnej, uprawniającego do skorzystania ze zwolnienia, w rzeczywistości możliwa jest sytuacja, że kierować będzie nim inna osoba, a beneficjent, przez wzgląd na ograniczenia w poruszaniu się, pozostanie pasażerem, co nie musi wiązać się z koniecznością specjalnego dostosowania pojazdu, dodatkowo zwiększającego koszt zakupu.

W piśmiennictwie wskazuje się, że treść przepisu, nie precyzując rodzaju czynności cywilnoprawnej, na podstawie której następuje nabycie dóbr, uzasadnia ograniczenie zastosowania zwolnienia wyłącznie względem czynności prowadzących się do bezpośredniego wywołania skutku w postaci objęcia przez niepełnosprawnego władztwa nad wskazanymi rzeczami ruchomymi, na przykład w postaci umowy sprzedaży lub zamiany¹⁴⁴. Oznacza to, że niedopuszczalnym jest skorzystanie z niego w związku z zawarciem umowy pożyczki, umożliwiającej pozyskanie środków pieniężnych, które dopiero później zostaną spożytkowane na zakup niezbędnego sprzętu, gdyż przedstawiona

¹⁴³ S. Bogucki, Zwolnienia podmiotowe; Zwolnienia przedmiotowe, w: S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski (red.), Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków, Gdańsk 2014, s. 267.

¹⁴⁴ M. Waluga, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009, s. 256.

czynność cywilnoprawna, nie służy w swojej istocie realizacji działań, wskazanych przez prawodawcę.

§ 6. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa a ochrona zdrowia

I. Uwagi ogólne

Zgodnie z dyspozycją art. 17 ust. 1 oraz 1a PodLokU, organ stanowiący gminy może podjąć decyzję o wprowadzeniu opłaty miejscowej lub opłaty uzdrowiskowej, co znamionuje fakultatywny wymiar przedstawionych ciężarów fiskalnych¹⁴⁵. Równocześnie, prawodawca reglamentuje perspektywę posłużenia się wskazanymi daninami, warunkując obowiązywanie nieodzownością spełnienia kryteriów, wyrażających przymioty zachęcające do przebywania na terenie miejscowości osób z zewnątrz. Opłata miejscowa za czynniki determinujące przyjęcie uznaje korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe czy warunki umożliwiające pobyt w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych, jak również lokalizację na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej¹⁴⁶ na zasadach wyznaczonych treścią ustawy z 28.7.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych¹⁴⁷. Opłata uzdrowiskowa, której piśmiennictwo przyznaje pozycję kwalifikowanej formy opłaty miejscowej¹⁴⁸, może być pobierana wyłącznie w miejscowościach położonych na obszarach posiadających status uzdrowiska, stanowiącego obszar, na terenie którego prowadzone jest lecznictwo uzdrowiskowe, wydzielony w zamiarze wykorzystania oraz ochrony znajdujących się na jego terenie naturalnych surowców leczniczych¹⁴⁹. Szczególną doniosłość, w kontekście zagadnienia ochrony zdrowia, przedstawia zatem pozycja miejscowości, wyznaczona mianem uzdrowiska, ewentualnie obszaru ochrony uzdrowiskowej,

¹⁴⁵ B. Pahl, Podatki i opłaty, s. 286.

¹⁴⁶ P. Szczęśniak, Podmiot i przedmiot opłaty miejscowej, w: A. Hanusz, P. Czerski (red.), Źródła finansowania, s. 260–262.

¹⁴⁷ T.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1135.

¹⁴⁸ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty, s. 967–968.

¹⁴⁹ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, w: P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne, kom. do art. 17, s. 320–322.

których charakterystyka zdeterminowana jest elementami, określonymi przez kontekstowe odwołanie do wskazanego wyżej aktu ormatywnego, znamionowana łącznym występowaniem następujących cech:

- 1) obecnością złóż naturalnych surowców o właściwościach leczniczych;
- 2) występowaniem klimatu o właściwościach leczniczych;
- 3) spełnieniem określonych wymagań w stosunku do środowiska, określonych w przepisach o ochronie środowiska;
- 4) posiadaniem infrastruktury technicznej w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, energetycznej, transportu zbiorowego, a także prowadzenia gospodarki odpadami.

Przedstawione uwarunkowania nakazują postrzegać analizowane daniny jako koncesyjne, nakładane na korzystanie z zasobów środowiska, uznawane przez przedstawicieli literatury za szczególny przypadek opłat za udzielanie praw, pobór których znajduje uzasadnienie względami merytorycznymi, wykraczającymi poza sferę fiskalną, na przykład ochronę ograniczonych zasobów naturalnych¹⁵⁰. Obecność znaczących analogii między wyznacznikami strony przedmiotowej danin, konstytuuje kryterium oddzielające ich zakres znaczeniowy w oparciu o konieczność zlokalizowania zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, czy urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego, przygotowanych do jego prowadzenia, na terenie uzdrowisk, co warunkuje zasadność poboru opłaty uzdrowiskowej¹⁵¹. Paralelne kryterium o wymiarze infrastrukturalnym nie funkcjonuje natomiast względem obszarów ochrony uzdrowiskowej, znamienując fakt, że w perspektywie opłaty miejscowej, gmina jest beneficjentem zastanych warunków przyrodniczych, podczas gdy możliwość osiągania przez związek publicznoprawny wpływów z daniny uregulowanej w art. 17 ust. 1a PodLokU, zostaje skorelowana z kryterium, którego zastosowanie wiąże się ze sposobem gospodarowania, przyjętym przez podmioty prowadzące działalność we wskazanej sferze aktywności.

Pochodną komplementarnego charakteru ciężarów fiskalnych stanowi zbliżony zakres przedmiotowy, skutkujący koniecznością rozstrzygnięcia następstw sytuacji, gdy na terenie gminy położone są miejscowości posiadające status uzdrowiska, spełniające również kryteria wprowadzenia opłaty miejscowej, w sytuacji jednoczesnego obowiązywania obu danin. Ustawodawca, prze-

¹⁵⁰ T. Wołowicz, *Pobyt w szpitalu uzdrowiskowym a obowiązek poboru opłaty uzdrowiskowej*, Przegląd Prawa Publicznego 2016, Nr 1, s. 64-65; za: M. Cienkowski, T. Wołowicz, *Wybrane problemy praktyczne opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Warszawa 2015, s. 5.

¹⁵¹ W. Radecki, *Ochrona walorów turystycznych w prawie polskim*, Warszawa 2011, s. 175-176.

ciwdziałając potencjalnym konfliktom w tym zakresie, rozstrzygnął w art. 17 ust. 2a PodLokU, że względem podatników, podlegających opłacie uzdrowiskowej, nie stosuje się jednocześnie drugiego z ciężarów fiskalnych¹⁵². Przywołane rozwiązanie kreuje prymat opłaty uzdrowiskowej jako głównej daniny pobieranej w związku ze zdarzeniami, wynikającymi z uwarunkowań stanu zdrowia, zrozumienie istoty którego wymaga pomocniczego odwołania do zakresu strony podmiotowej wskazanych ciężarów fiskalnych. Opłata miejscowa może zostać nałożona wyłącznie na osoby fizyczne, spędzające dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach o charakterystyce warunkującej jej obowiązywanie, podczas gdy opłata uzdrowiskowa pobierana jest dodatkowo od osób przebywających w miejscowościach uzdrowiskowych w celach zdrowotnych, interpretowanych w doktrynie w kategorii działań pozytywnie oddziałujących na kondycję psychofizyczną człowieka¹⁵³. Obowiązek uiszczenia opłaty uzdrowiskowej, będąc związanym z okolicznością „przebywania” w miejscowości zlokalizowanej na obszarze, któremu nadano status uzdrowiska czyni punktem odniesienia fizyczną obecność podatnika w miejscu, warunkującym posiadanymi właściwościami prawdopodobieństwo poprawy stanu zdrowia, w szczególności w rezultacie korzystania ze świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU. Oznacza to, iż konsekwencje fiskalne determinuje cel obecności osoby przyjezdnej, nie natomiast jego sformalizowanie, potwierdzone chociażby skierowaniem na leczenie, wydanym przez uprawniony podmiot¹⁵⁴. Źródło motywacji działań zorientowanych na poprawę zdrowia pozostaje czynnikiem obojętnym dla oceny następstw, podobnie jak charakterystyka miejsca, w którym zatrzymuje się podatnik (np. hotel), gdyż decydujące znaczenie ma związek pobytu z aspektem ochrony zdrowia.

Wskazane ciężary fiskalne, zwłaszcza opłatę uzdrowiskową, spośród danin omówionych w ramach rozprawy, wyróżnia odejście od preferencyjnego stosunku względem zasadniczo większości adresatów, wyodrębnionych przez wzgląd na cechy znajdujące podłoże w uwarunkowaniach stanu zdrowia, gdyż czynności wpisujące się w proces leczenia, stanowią uzasadnienie dla zastosowania opłat, które w ostatecznym rozrachunku dodatkowo zwiększą koszty wyjazdu, motywowanego podjęciem kuracji. Przedstawione działanie, reali-

¹⁵² S. Czarnecki, Kilka uwag na temat wykładni art. 17 ust. 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, *Nowe Zeszyty Samorządowe* 2018, Nr 6, s. 87.

¹⁵³ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty*, s. 978.

¹⁵⁴ Wyr. NSA z 30.8.2011 r., II FSK 408/10, Legalis.

zujące fiskalną funkcję danin, wskazuje jednak na możliwość posłużenia się przez ustawodawcę jej właściwościami, celem osiągnięcia długoterminowych dążeń w obszarze ochrony zdrowia. Znając czynniki, opisujące miejscowości o wskazanych wyżej walorach, właściwym jest twierdzenie, iż na władzach publicznych spoczywa powinność podejmowania stosownych działań, przeciwdziałających utracie wynikającego z nich miana. Artykuł 46 LeczUzdrowU wskazuje wprost, że gminy uzdrowiskowe oraz posiadające status obszaru ochrony uzdrowiskowej, zobowiązane są realizować dodatkowe zadania własne, związane z zachowaniem funkcji leczniczych zajmowanych obszarów¹⁵⁵, a jako źródło finansowania omawianych przedsięwzięć proponuje w art. 48 LeczUzdrowU, opłatę uzdrowiskową, wpływy z której powinny zostać spożytkowane na przedstawiony cel¹⁵⁶. Działania, chociaż jako pierwszoplanowe dążenie ujawniają wymiar ekologiczny, zorientowany na zabezpieczenie zastanych zasobów naturalnych lub zapewnienie bezpiecznej dla środowiska infrastruktury, przez wzgląd na ich znaczenie w procesie leczenia, uznane mogą zostać docelowo za czynnik warunkujący zapewnienie stosownych warunków dla wykonywania działań w zakresie ochrony zdrowia.

II. Zwolnienie z opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób przebywających w szpitalach

Zdecydowanie fiskalny wymiar opłaty miejscowej oraz uzdrowiskowej nie stoi w sprzeczności z ustanowieniem szeregu okoliczności, gdy wskazanych danin nie pobiera się, a wśród sytuacji wymienionych w art. 17 ust 2 PodLokU, szczególną uwagę należy zwrócić na preferencje bezpośrednio odnoszące się do stanu zdrowia podatnika, czyniące beneficjentami osoby przebywające w szpitalach, a także niewidomych i ich przewodników. W przypadku pierwszego z wymienionych zwolnień, wątpliwości interpretacyjne powoduje posłużenie się przez prawodawcę określeniem „szpital”. Wyjaśnienie znaczenia pojęcia wyjściowego, czyni koniecznym odwołanie do ogólnej definicji, zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 9 DziałLeczU, w myśl której stanowi on zakład leczniczy, w którym podmiot leczniczy podejmuje działalność w postaci „świadczeń szpitalnych”, rozumianych przez wykonywane całodobowo, kompleksowe świad-

¹⁵⁵ A. *Niezgoda*, Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową, Warszawa 2012, s. 210.

¹⁵⁶ D. *Potycz*, Gmina uzdrowiskowa jako przykład gminy o specjalnym statusie, Przegląd Prawa Publicznego 2019, Nr 11, s. 69–81.

czenia zdrowotne, czyniące przedmiotem diagnozowanie, leczenie, pielęgnację czy rehabilitację, nierealizowane w ramach odmiennych stacjonarnych oraz całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych, a ponadto działania, udzielane z zamiarem zakończenia w okresie nieprzekraczającym 24 godzin (art. 2 ust. 1 pkt 11 DziałLeczU)¹⁵⁷. Dostrzegając, iż zamiarem prawodawcy było obciążenie omawianymi daninami zasadniczo dobrowolnego pobytu osób przyjezdnych na obszarze miejscowości, za działanie sprzeczne z jego intencją, jak również ogólnie przyjętą aksjologią, wyraz której stanowi powinność podjęcia przez władze publiczne działań na rzecz zapewnienia dostępu do ochrony zdrowia, uznać należy sytuację, gdy osoba przebywająca w szpitalu podlegałaby obciążeniu opłatą miejscową albo uzdrowiskową. W tym kontekście, zagadnieniem spornym pozostaje ocena fiskalnych następstw pobytu pacjenta w „szpitalu uzdrowiskowym”, ponieważ w obliczu zdefiniowania na gruncie art. 8 LeczUzdrowU, zasadniczy problem interpretacyjny stanowi ustalenie czy można uznać go za szpital w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, jako wariant terminu podstawowego, czy też stanowi podmiot o cechach odrębnych¹⁵⁸. Określenie „szpital”, zastosowane przez ustawodawcę w art. 17 ust. 2 pkt 2 PodLokU, nie sprowadza się do kwestii nazewnictwa, lecz treści, którą za sobą niesie¹⁵⁹, czyniąc właściwym ustalenie statusu „szpitala uzdrowiskowego” przez zestawienie jego cech z charakterystyką pojęcia wyjściowego. Stosownie do art. 6 LeczUzdrowU, szpitale uzdrowiskowe stanowią kategorię zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, a więc zakładu leczniczego, w którym podmiot leczniczy realizuje działalność leczniczą w postaci ambulatoryjnych lub stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych w rozumieniu DziałLeczU, zlokalizowany na obszarze uzdrowiska, utworzony w celu wykonywania świadczeń zdrowotnych z zakresu lecznictwa uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej, w ramach kierunków leczniczych oraz przeciwwskazań ustalonych dla konkretnego uzdrowiska, w szczególności wykorzystujący warunki naturalne przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych (art. 2 pkt 10 LeczUzdrowU). Zadanie szpitali uzdrowiskowych stanowi natomiast zapewnienie pacjentowi, skierowanemu na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową: 1) całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach stacjonarnych, 2) całodobowej opieki lekarskiej i pielęgniar-

¹⁵⁷ T. Karkowski, Świadczenia szpitalne w powiązaniu z procesami zaopatrzenia medycznego i niemedycznego, Warszawa 2015, s. 27–30.

¹⁵⁸ T. Wołowicz, Pobyt w szpitalu uzdrowiskowym, s. 65.

¹⁵⁹ *Ibidem*, s. 70.

skiej, 3) przewidzianych programem leczenia zabiegów, 4) korzystania z naturalnych surowców leczniczych oraz urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego, 5) edukacji zdrowotnej¹⁶⁰. Z powyższego wynika, że zakład lecznictwa uzdrowiskowego realizuje działalność leczniczą i świadczenia zdrowotne w rozumieniu DziałLeczU, w ramach szpitala uzdrowiskowego, stanowiącego jego egzemplifikację. Zakres działań wskazanego podmiotu koresponduje z treścią DziałLeczU, wyznaczającą ogólną charakterystykę pojęcia „szpital”. Obszar rozbieżności skorelowany zostaje z działalnością szpitala uzdrowiskowego w szczególnej lokalizacji, warunkującej powinność wykorzystania naturalnych cech uzdrowiska przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Pogląd znajduje potwierdzenie w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 3.10.2014 r.¹⁶¹, w której wskazano, że szpital uzdrowiskowy, jako zakład lecznictwa uzdrowiskowego, stanowi przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego, wykonujące świadczenia zbieżne zakresem z przedstawionymi w art. 2 ust. 1 pkt 11 DziałLeczU, co stanowi argument na rzecz zakwalifikowania go jako szczególnej formy szpitala w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, warunkując docelowo słuszność zastosowania preferencji w relacji do przebywających w nim podatników. Przedstawioną argumentację uzupełnia wyrok NSA z 24.9.2015 r.¹⁶², w którym sąd, powołując się na wynik wykładni językowej oraz systemowej, skonstatował, że zastosowanie na gruncie PodLokU pojęcia opłaty uzdrowiskowej, przy jednoczesnym wskazaniu zwolnienia adresowanego osobom przebywającym w szpitalu, nie uzasadnia twierdzenia, iż racjonalny prawodawca chciał w ten sposób rozróżnić dla celów analizowanych opłat, podatników przebywających w szpitalach uzdrowiskowych, od przechodzących leczenie w zwykłych szpitalach. Brak wyodrębnienia poszczególnych typów szpitali na płaszczyźnie art. 17 ust. 2 pkt 2 PodLokU oznacza, iż preferencja znajduje zastosowanie również względem pacjentów szpitali, które mogą zostać uznane za jeden z rodzajów wskazanej formy zakładu leczniczego.

¹⁶⁰ D. Reško, T. Wołowicz, Pobór opłaty uzdrowiskowej w szpitalach uzdrowiskowych, *Finanse Komunalne* 2013, Nr 10, s. 70–73.

¹⁶¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 3.10.2014 r., PL/LS/838/9/SIA/14/RD-88286.

¹⁶² II FSK 1781/13, *Legalis*.

III. Zwolnienie z opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób niewidomych i ich przewodników

Drugim spośród zwolnień, przewidzianych z uwagi na uwarunkowania stanu zdrowia podatnika, jest preferencja dotycząca osób niewidomych i ich przewodników¹⁶³. Ustawodawca nie zdecydował się jednak na odesłanie do przepisów, które pozwalałyby wyznaczyć kryteria, uzasadniające przyznanie wskazanego statusu, co ma znaczenie w kontekście odróżnienia beneficjentów przedstawionego rozwiązania od osób niedowidzących, zgodnie z literalną wykładnią przepisu, niepodlegających zakresowi jego zastosowania. W piśmiennictwie wskazuje się, że przy orzekaniu o stopniu niepełnosprawności, za niewidomych uznaje się osoby legitymujące się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności z symbolem przyczyny 04-O, podczas gdy posiadające orzeczenie ustalające odmienny stopień, traktować należy jako niedowidzące w zależności od stopnia upośledzenia wzroku¹⁶⁴. Normy dla lekarzy orzeczników, określające związek przyczynowy między omawianym naruszeniem struktury organizmu, a obszarem ograniczeń funkcjonalnych osoby badanej, za całkowicie niewidomego uznają pacjenta, który nie widzi obrazu, przy jednoczesnym braku poczucia światła, jednak z perspektywy społeczno-prawnej, rozróżnia się następujące stopnie utraty widzenia:

- 1) osoba bez poczucia światła – całkowicie niewidoma;
- 2) osoba, w przypadku której ostrość wzroku oka lepszego po korekcji szklami nie przekracza 2,5/50 lub 3/60 (0,05);
- 3) osoba z ograniczonym polem widzenia, mniejszym niż 20 stopni, niezależnie od zachowanej ostrości wzroku – prawie niewidoma¹⁶⁵.

Przedstawione kategorie przyjmują funkcję pomocniczą, ponieważ dla orzeczenia stopnia niepełnosprawności w schorzeniach wzroku, za czynniki determinujące stan pacjenta uznaje się stopień obniżenia ostrości wzroku oraz zwężenie pola widzenia, ograniczające możliwość przyznania znacznego stopnia niepełnosprawności do osób, które utraciły wzrok, mają ostrość wzroku

¹⁶³ Art. 17 ust. 2 pkt 3 PodLokU.

¹⁶⁴ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty, s. 986.

¹⁶⁵ W. Papis, A. Rogacka-Lukasik, Czas pracy osób niepełnosprawnych na podstawie wybranych regulacji prawnych, *Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społeczne* 2019, Nr 2, s. 178.

w korekcji w oku lepszym równą lub poniżej 0,05 albo zwężenie pola widzenia poniżej 20 stopni¹⁶⁶.

Obok osoby niewidomej z korzystniejszego fiskalnie rozwiązania korzystają również ich przewodnicy, którzy wspólnie przebywają w miejscowościach, gdzie obowiązuje opłata miejscowa czy uzdrowskowa. Wobec braku definicji legalnej omawianego terminu, właściwe wyznaczenie zakresu znaczeniowego pojęcia wymaga odwołania do orzecznictwa sądów administracyjnych, zapadłego na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, regulujących ulgę podatkową wynikającą z wydatków na opłacenie przewodników osób niewidomych. Wojewódzki Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku z 19.12.2018 r.¹⁶⁷ wyraził podgląd, iż przewodnikiem może być w rzeczywistości każda osoba, z której wsparcia korzysta niewidomy, gdy przez wzgląd na charakter struktury uszkodzenia organizmu, nie jest zdolny samodzielnie poruszać się w przestrzeni publicznej. Koncepcja, rozszerzająca rozumienie terminu „przewodnik” nie tylko o osoby traktujące wskazane działania jako obszar aktywności zawodowej, uzasadnia objęcie zwolnieniem również podatników, udzielających tego rodzaju pomocy w pełni nieodpłatnie czy okazjonalnie, na przykład członków rodzin, przyjaciół, wolontariuszy, ułatwiając podjęcie decyzji o wyjeździe w celach zdrowotnych.

Regulacja wpisuje się w katalog preferencyjnych rozwiązań fiskalnych, adresowanych podatnikom, którzy przez wzgląd na uwarunkowania odnoszące się do stanu zdrowia, znajdują się w mniej korzystnym położeniu niż pozostali członkowie społeczeństwa. Istotą przedstawionych rozwiązań jest właściwy dobór beneficjentów, oparty o istnienie związku przyczynowego między czynnikiem zdrowotnym, ujemnie oddziałującym na funkcjonowanie podatnika, a charakterystyką ciężaru fiskalnego uzasadniającego odmienne podejście. W perspektywie zwolnienia dedykowanego osobom niewidomym oraz ich opiekunom, przy dostrzeżeniu słuszności działania prawodawcy, zasadnym wydaje się zwrócenie uwagi na istotne pominięcie, wyrażające się w braku analogicznej preferencji wobec pozostałych kategorii niepełnosprawnych, którzy z uwagi na udział w leczeniu, odbywającym się na obszarze miejscowo-

¹⁶⁶ Wyr. SO w Elblągu z 20.4.2017 r., IV Ua 16/17, Legalis; Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej – z upoważnienia Ministra – na interpelację Nr 5705 w sprawie podjęcia działań na rzecz ustanowienia w orzecznictwie ds. ustalania inwalidztwa niepełnosprawności kategorii pod nazwą „osoba całkowicie niewidoma” i zaliczenia do niej dzieci, kobiet i mężczyzn całkowicie niewidomych.

¹⁶⁷ I SA/Lu 678/18, Legalis.

ści, gdzie funkcjonują omawiane daniny, wymagają wsparcia osób trzecich, na przykład niepełnosprawni ruchowo czy intelektualnie.

§ 7. Wnioski

Występujące na gruncie podatków i opłat samorządowych rozwiązania, odnoszące się do problematyki ochrony zdrowia, przez wzgląd na objęcie sferą oddziaływania odmiennych zdarzeń, nie tworzą skoordynowanego systemu działań, który mógłby samodzielnie zwiększać skuteczność założeń wynikających z postulatywnej treści art. 68 Konstytucji RP. Jednocześnie, zróżnicowana charakterystyka adresatów poszczególnych regulacji uzasadnia posłużenie się nimi jako narzędziem komplementarnym względem zastosowania preferencji, funkcjonujących na płaszczyźnie odmiennych kategorii danin, na przykład podatków dochodowych, warunkując korelację z obecnymi w nich środkami uwzględniającymi sytuację zdrowotną beneficjentów, rozszerzając zakres zastosowania korzystnych fiskalnie rozstrzygnięć. W perspektywie rozwiązań dedykowanych grupom chorych wyodrębnionych w oparciu o cechę relewantną, na przykład rodzaj niepełnosprawności, zauważyć należy, że uzupełniają one zespół działań wyrażających dążenie do zapewnienia zgodności z obowiązującymi celami polityki społecznej, orientując się na potrzeby podatników, którzy pozostają zagrożeni ryzykiem niedostatecznego zaspokojenia potrzeb egzystencjalnych. W kontekście podatków i opłat samorządowych przedstawione założenie realizowane zostaje w stopniu limitującym ustanowione preferencje, sprowadzając możliwość zastosowania wyłącznie do określonych kategorii pacjentów, nie dostrzegając przy tym potrzeb i znaczenia osób sprawujących nad nimi opiekę, analogiczne jak ma to miejsce na gruncie PDOFizU. Przedstawione działanie nie wypełnia zatem w pełni postulatów opartych o aksjologiczną warstwę ustawy zasadniczej, z której wyprowadzić można uzasadnienie wobec wyrównawczego charakteru rozwiązań podatkowych, odnoszących się do problematyki ochrony zdrowia, zorientowanego na względne zbliżenie sytuacji adresatów, w stosunku do reszty społeczeństwa.

W oparciu o odmienne kryteria ocenić należy rozwiązania oddziałujące na podmioty prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia, gdyż stanowiąc wyraz posłużenia się ciężarami fiskalnymi jako instrumentem pośrednio korygującym niedoskonałości systemu ochrony zdrowia, dążą do ukierunkowania aktywności podatników, stosując odpowiednio dobrane metody parametryczno-ekonomicznego wpływu na proces decyzyjny. W relacji do da-

nin samorządowych, główną motywacją jest zapewnienie zrównoważonego dostępu do usług medycznych, lecz zróżnicowana charakterystyka poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, ogniskująca wokół odmiennego kształtu potrzeb lokalnych społeczności, uzasadnia konieczność wypracowania standardów, warunkujących selekcję rozwiązań adekwatnych w konkretnej rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Podsumowanie

System podatkowy, określany przez ogół zasad, przepisów prawnych, a także instytucji związanych z przedmiotową sferą, oznacza funkcjonalną całość pod względem prawnym i ekonomicznym¹, ulegającą ewolucyjnym przeobrażeniom, będącą wypadkową rozwoju stosunków społecznych oraz gospodarczych, jak również zadań władzy publicznej w konkretnych uwarunkowaniach historycznych. Z przeprowadzonych badań wynika, że perspektywa ochrony zdrowia nakazuje, aby konstruujące go rozwiązania podatkowe opierały się na określeniu długofalowych założeń wpisujących się w osiągalne w danych warunkach cele społeczne, determinując konieczność oparcia o spójne, wewnętrznie uporządkowane elementy połączone czytelną myślą przewodnią. Za wspólny mianownik w kontekście regulacji poruszających zagadnienie ochrony zdrowia obecnych na płaszczyźnie ustaw podatkowych, uznać należy związek z wytycznymi, dającymi wyprowadzić się z postulatywnej treści art. 68 Konstytucji RP, która nie wskazując bezpośrednio na rozwiązania podatkowe jako narzędzie realizacji przedstawionych w niej dążeń, wyznacza cel, osiągnięciu którego powinno służyć prawo, również w obszarze podatkowym.

Zgodnie z pierwszą tezą urzeczywistnienie wartości ochrony zdrowia wymaga stworzenia kompleksowego, spójnego systemu opodatkowania, odnoszącego się do zdarzeń związanych z zagadnieniem ochrony zdrowia. Rozwiązania w przedstawionym zakresie, mimo różnic wynikających z odmiennej treści poszczególnych regulacji podatkowych, powinny być rozpatrywane w perspektywie możliwości osiągnięcia celów we wskazanym obszarze jako tworzące określoną całość, gdyż umiejscowione na gruncie konkretnej daniny wymagają zgodności celów ze środkami funkcjonującymi w innych ustawach podatkowych. Oznacza to, iż synchronizacja elementów konstrukcji odrębnych danin powinna zostać zorientowana na zapewnienie zgodności dążeń wspólnie wpisujących się w założenia przyjętej polityki zdrowotnej. Wewnętrzna spójność systemu podatkowego w perspektywie konstytucyjnej war-

¹ B. Brzeziński, Reformy podatków i prawa podatkowego, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 191.

tości ochrony zdrowia opiera się ma istnieniu rozwiązań wzajemnie uzupełniających zakres swojego oddziaływania, na przykład w postaci odmiennych preferencji fiskalnych adresowanych jednak tożsamym grupom podatników, wyróżnionych przez wzgląd na cechę relewantną odnoszącą się do stanu zdrowia czy funkcjonowaniu rozwiązań względem nich komplementarnych, wspierających osiągnięcie aprobowanych przez prawodawcę rezultatów, ale polegających na rozwiązaniach o charakterze restrykcyjnym ograniczających rozwój zjawisk powodujących ujemne następstwa w sferze zdrowotnej (m.in. prozdrowotne rozwiązania występujące w podatku akcyzowym zniechęcające do zachowań niekorzystnie wpływających na tę sferę).

Na wstępie niniejszej rozprawy zostały zakreślone wzajemnie zazębiające się obszary badawcze sprowadzające się do zweryfikowania, jak regulacje podatkowe odnoszące się do zagadnienia ochrony zdrowia przyczyniają się do urzeczywistnienia, wyprowadzonego z art. 68 Konstytucji RP, prawa związanego z omawianym zagadnieniem. Istotą badań było zweryfikowanie zakresu oddziaływania rozwiązań podatkowych na możliwość osiągnięcia założonych celów odnoszących się do relacji między ich treścią, a charakterem zdarzeń związanych z systemem ochrony zdrowia.

Konstrukcja regulacji podatkowych w przedstawionym obszarze stanowi konsekwencję wzajemnego oddziaływania uwarunkowań społeczno-gospodarczych oraz przyjmowanych założeń polityki zdrowotnej kreujących aksjologiczną podbudowę rozwiązań podatkowych. Ewolucyjnym zmianom zachodzącym w charakterystyce systemu ochrony zdrowia towarzyszy proces jurydykacji, dostrzegalny również w perspektywie prawa podatkowego, którego liczne modyfikacje na przestrzeni trzydziestolecia znamionują o niedoskonałości wytyczania długookresowych celów przez prawodawcę, ale jednocześnie wskazują na dążenie do wypracowania systemu opodatkowania ochrony zdrowia, optymalnego w zastanej rzeczywistości społecznej. W niniejszej rozprawie podkreślono, że daniny powinny pełnić nie tylko zadanie fiskalne, ale w kontekście tytułowej problematyki orientować się na osiągnięcie założeń, których urzeczywistnienie warunkowane jest prawidłowym posłużeniem się niefiskalnymi funkcjami podatków, czyniąc z nich instrument realizacji wytycznych polityki zdrowotnej, gdyż w myśl drugiej tezy art. 68 Konstytucji RP, stanowiąc normatywną podstawę działań ustawodawcy podatkowego w zakresie ochrony tej szczególnej wartości, wymaga uczynienia z polityki podatkowej tzw. polityki narzędziowej w relacji do polityki zdrowotnej. Oznacza to, że regulacje podatkowe powinny nakłaniać podatników do realizacji działań uzupełniających obszary o istotnym znaczeniu dla publicznego systemu ochrony

zdrowia, jednak intencją wskazanych rozwiązań nie jest ustanowienie mechanizmu zastępującego władze publiczne w realizacji wspomnianego zamiaru. Prawodawca powinien posługiwać się rozwiązaniami służącymi przeciwdziałaniu ograniczeniom w dostępie do opieki zdrowotnej, wspierając zadania publicznego systemu ochrony zdrowia, przy uwzględnieniu istniejących uwarunkowań (np. wprowadzając preferencje fiskalne dla podmiotów wykonujących działalność w sferze ochrony zdrowia). Obszar działań wpisujących się w realizację celów polityki zdrowotnej stanowią ponadto mechanizmy ułatwiające podejmowanie aktywności przeciwdziałającej konieczności przyszłego leczenia, odnoszące się do problematyki wsparcia postaw prozdrowotnych. Ustawodawca podatkowy, opracowując rozwiązania nakierowane na osiągnięcie efektów wykraczających poza sferę podatkową, nie realizuje autonomicznych celów, ale wspiera wyznaczone przez politykę zdrowotną.

Sposób opodatkowania, stanowiąc pochodną standardów wynikających z zasad konstytucyjnych, musi uwzględniać w szczególności potrzeby grup narażonych przez wzgląd na czynniki wynikające z uwarunkowań sfery zdrowotnej. Według trzeciej tezy, postulatywny charakter art. 68 Konstytucji RP, odczytywany w kontekście oddziałujących na niego zasad konstytucyjnych, uzasadnia konieczność oparcia o regulacje o charakterze egalitarnym, służące pacjentom, którzy w związku z zaistnieniem obiektywnych czynników znajdują się w mniej uprzywilejowanym położeniu niż inni członkowie społeczeństwa, warunkując zarazem nieodmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji materialno-osobistej. Rozwiązania zorientowane są zasadniczo na przeciwdziałanie ryzyku niedostatecznego zaspokojenia potrzeb życiowych osób, które przez wzgląd na sytuację stanowiącą następstwo stanu zdrowia znajdują się w niekorzystnym położeniu. Warunek wymaga odczytania przez pryzmat zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu wertykalnym, wskazując, iż rozwiązania podatkowe powinny stanowić instrument interwencji, uzupełniając działalność władz publicznych w obszarze zapewnienia prawa do ochrony zdrowia. Przeprowadzona w ramach rozprawy analiza wskazuje, iż prawodawca wypełnia wskazany postulat w sposób selektywny, ograniczając zakres preferencji fiskalnych zasadniczo do osób niepełnosprawnych, pomijając pozostałe grupy pacjentów, które z uwagi na uwarunkowania stanu zdrowia znajdują się w zbliżonej sytuacji. Uwzględniając, że aksjologiczne podstawy działań prawodawcy wyprowadzić należy z art. 68 Konstytucji RP, zasadnym wydaje się konstrukcja rozwiązań podatkowych w zakresie ochrony zdrowia czyniąca beneficjentami przynajmniej kategorie osób wskazane w nim jako objęte szczególną opieką państwa.

Zgodnie z czwartą tezą wymiar regulacji podatkowych powinien pozostać zgodny z obowiązującymi założeniami polityki społecznej wynikającymi z przyjętego modelu ochrony zdrowia, wyrazem czego jest powinność stosowania preferencji fiskalnych będących alternatywą względem bezpośrednich transferów socjalnych uzupełniających zakres aktywności państwa skierowanych względem osób wymagających wsparcia przez wzgląd na uwarunkowania stanu zdrowia. Uwzględniając, że przyjęty wzorzec zakłada partycypację chorych lub ich bliskich w ponoszeniu kosztów utrzymania podatników znajdujących się w niekorzystnej sytuacji majątkowo-osobistej, stanowiącej następstwo naruszenia struktury organizmu, na przykład niepełnosprawności, działania prawodawcy wpisujące się w obszar realizacji założeń polityki społecznej powinny zostać zorientowane na obniżenie kosztów egzystencji wskazanych grup, wyraz czego stanowi między innymi redukcja wysokości opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w skutek zastosowania ulgi rehabilitacyjnej.

Prawodawca, orientując swoje działania na wsparcie osiągnięcia założeń, wynikających z uwarunkowań, znajdujących uzasadnienie poza sferą podatkową, odstępuje od bezpośredniej ingerencji w proces gospodarowania na rzecz parametryczno-ekonomicznego oddziaływania na podatników, wykorzystując jako narzędzie właściwości нефiskalnych funkcji systemu podatkowego. Przedstawione działanie, wyrażające treść piątej tezy, warunkuje możliwość osiągnięcia rezultatów odpowiadających założeniom przyjętej polityki zdrowotnej, inicjując pożądane zachowania adresatów rozwiązań, wpływając na kształt rynku usług medycznych. Podatnicy, którzy chcą skorzystać z korzystniejszych fiskalnie rozwiązań, muszą dostosować cele do założeń spójnych z przyjętą polityką zdrowotną, jednak zasadniczo do nich należy rozstrzygnięcie, czy w warunkach prowadzonej działalności dążenie do spełnienia kryteriów zastosowania preferencji jest działaniem racjonalnym ekonomicznie. Jednocześnie wymaga podkreślenia, że posłużenie się przez ustawodawcę rozwiązaniami podatkowymi, celem urzeczywistnienia oczekiwanych rezultatów w zakresie ochrony zdrowia, nie sprowadza się wyłącznie do biernej rezygnacji z ewentualnych przychodów budżetowych, ale inicjowania za pomocą funkcji pozafiskalnych pożądanych zachowań adresatów przedmiotowych rozwiązań.

Polityka zdrowotna, której jednym z instrumentów realizacji pozostają odpowiednio skonstruowane regulacje podatkowe, odnosi się do powinności państwa, ale w rzeczywistości zakres jej oddziaływania obejmuje również uwarunkowania dotyczące działalności jednostek samorządu terytorialnego, pozostając jednocześnie pod wpływem dążeń, wyprowadzonych z treści regulacji

unijnych. W myśl szóstej tezy, skuteczne posłużenie się właściwościami funkcji systemu podatkowego w kontekście założeń konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wymaga zaobserwowania, iż wykazują one różnice w zależności od punktu odniesienia, względem którego będą analizowane. Rozwiązania podatkowe wykazywać mogą zróżnicowany charakter, cel, a także skutek z uwagi na perspektywę konkretnego rodzaju związku publicznoprawnego. Przykładowo, tożsame zadanie podatku może wykazywać niejednorodne następstwa przez wzgląd na okoliczność, czy jego znaczenie zostaje oceniane w kontekście państwa, czy poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Możliwa jest sytuacja, w której regulacja, ujawniając stymulacyjny wymiar przyjętych rozwiązań z perspektywy jednostki samorządu terytorialnego, stanowić będzie czynnik warunkujący podjęcie działalności w zakresie odpowiadającym potrzebom lokalnej społeczności, podczas gdy z punktu widzenia państwa rozwiązanie przyjmie wymiar ograniczający, koncentrując się na eliminacji niepożądanych zjawisk, towarzyszących wykonywaniu określonej działalności. Analogicznie, regulacje prawne, zwłaszcza traktujące o sposobie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, stanowiąc następstwo transpozycji do krajowego porządku prawnego rozwiązań wypracowanych na gruncie prawa unijnego, stanowią element oddziałujący na funkcjonowanie systemu opieki zdrowotnej w aspekcie finansowym. Dostrzegając, że odpowiedzialność za właściwe funkcjonowanie systemu ochrony zdrowia spoczywa na poszczególnych państwach członkowskich, zauważyć można, że rozwiązania wypracowane na gruncie prawa unijnego wpływające na realizację wskazanej wartości, przedkładają skuteczność urzeczywistnienia skutków harmonizacyjnej funkcji opodatkowania, nad możliwością efektywniejszego zabezpieczenia realizacji czynności w sferze ochrony zdrowia dostosowanych do uwarunkowań danego kraju.

Zgodnie z siódmą tezą skuteczność realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, stawiającej w centrum zainteresowania potrzeby pacjenta, wymusza selektywne posłużenie się preferencjami fiskalnymi względem podmiotów świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia. Przyjmując teoretyczne założenie, że działalność gospodarcza w omawianym obszarze traktowana jest pod względem podatkowym na równi z pozostałymi formami aktywności, zasadnym jest wykorzystanie rozwiązań podatkowych celem oddziaływania na rynek usług medycznych w zamiarze dostosowania do potrzeb konkretnych grup pacjentów, na przykład warunkując zastosowanie preferencyjnych rozwiązań wobec podatników, którzy spełniając kryteria wskazane prawem, umożliwią dopełnienie działań sektora publicznego. Uzasadnia

to konstatację, iż nie każda działalność w zakresie ochrony zdrowia stanowi punkt odniesienia, wyznaczając zakres preferencyjnych rozwiązań fiskalnych, ale jedynie ta zapewniająca urzeczywistnienie aprobowanych przez prawodawcę celów wynikających z warunków jej zastosowania.

Ostatnia z postawionych tez przyjmuje, że regulacje podatkowe, odnoszące się do tytułowego zagadnienia, opierać powinny się na konieczności skorelowania rozwiązań o charakterze standardowym z ekstraordynaryjnymi, a zatem stanowiącymi odpowiedź na zasadniczo nieprzewidywalne zjawiska odnoszące się do obszaru ochrony zdrowia. Należy uznać, że czynnikiem warunkującym efektywność rozwiązań o wymiarze nadzwyczajnym pozostaje oparcie ich o wspólną podbudowę aksjologiczną, gdyż umożliwia ona sprzężenie z mechanizmami, ukierunkowanymi na działania długookresowe odnoszące się do zagadnienia podstawowego. Istotnym punktem, zwiększającym ich skuteczność pozostaje przyjęcie konstrukcji prawnej daniny nawiązującej do instytucji już funkcjonujących na gruncie prawa podatkowego. Właściwe oddziaływanie na zachowania określonych grup podatników, będących adresatami rozwiązań, zwłaszcza w sytuacji wymagającej osiągnięcia krótkoterminowych założeń skoncentrowanych wyłącznie na wąskim obszarze omawianej sfery aktywności, wymaga posłużenia się instrumentami, które pod zbliżoną postacią funkcjonują już w systemie podatkowym.

Wnioski

Uczynienie rozwiązań podatkowych narzędziem wspierającym całokształt działań władz publicznych, przyczyniających się do realizacji konstytucyjnej wartości ochrony zdrowia, wymaga stworzenia kompleksowego, spójnego systemu opodatkowania, odnoszącego się do zjawisk związanych z przedmiotowym zagadnieniem. Ewolucyjny charakter zmian, obserwowalny na przestrzeni ostatnich dekad, jak również czynników je determinujących wskazuje, że nie został jeszcze wypracowany model docelowy, a zatem kwestią otwartą pozostaje, czy rozwiązania tworzące system opodatkowania ochrony zdrowia ulegać będą stopniowej konwergencji, orientując się na osiągnięcie precyzyjnie określonych, długoterminowych założeń polityki zdrowotnej, czy pozostaną zbiorem rozproszonych pod względem charakterystyki rozwiązań nawiązujących do omawianej problematyki. Zasady konstytucyjne i podatkowe, stanowiące podstawę obowiązujących regulacji, są wytyczną adresowaną do ustawodawcy, który, wypełniając je treścią, ustala ich znaczenie w relacji do już funkcjonujących rozwiązań, jak również zjawisk wykraczających poza obszar prawa podatkowego. Należy mieć na uwadze, iż przedstawiona problematyka obejmuje kompromis między fiskalnymi a нефiskalnymi celami opodatkowania, a zatem właściwe wykorzystanie ich potencjału może mieć miejsce zasadniczo w sytuacji uporządkowania finansów publicznych. Punkt wyjścia stanowi jednak odczytanie precyzyjnych i długofalowych założeń polityki zdrowotnej, wyznaczających pośrednio możliwość zastosowania instrumentów właściwych dla prawa podatkowego, gdyż system opodatkowania ochrony zdrowia nie może stanowić wypadkowej zaspokajania podstawowych potrzeb egzystencjalnych i poszukiwania wpływów budżetowych. Ostatnie lata dowodzą, że prawodawca dostrzega korzyści, jakie rozwiązania podatkowe mogą przynieść systemowi ochrony zdrowia, jednak nie ulega wątpliwości, że proces kształtowania regulacji w tym zakresie nie został ukończony, a przyszłość może przynieść dalszą intensyfikację działań, na którą niewątpliwie wpływ będzie miał stan finansów publicznych determinujący sytuację w sferze ochrony zdrowia.

Niezaprzeczalnie czynnikiem warunkującym realizację przedstawionego wymagania jest określenie wspólnego zakresu oddziaływania, co przez wzgląd

na niekonsekwencję prawodawcy w przedmiocie terminologii stosowanej na płaszczyźnie regulacji dotyczących tytułowego zagadnienia, utrudnia pełną realizację wskazanego założenia. Jednocześnie niejednolity wymiar użytych sformułowań warunkowany jest potrzebą dostosowania treści przepisów do precyzyjnie wyznaczonych obszarów aktywności, wynikając z dostosowania do charakterystyki adresatów. Odmienności, będące konsekwencją zastosowania niejednolitych pojęć, nie powinny stanowić przeszkody dla rozpatrywania ich w kontekście osiągnięcia założeń w obszarze ochrony zdrowia jako określonej całości, ponieważ rozwiązania, odnoszące się poszczególnych ciężarów fiskalnych, wymagają zbieżności celów ze środkami obecnymi na płaszczyźnie pozostałych ustaw podatkowych.

Ujednolicenie terminologii dotyczącej analizowanego zagadnienia, stosowanej w ustawodawstwie podatkowym, byłoby jednak założeniem radykalnym, a niekiedy przeciwnie skutecznym w urzeczywistnieniu zamiarów prawodawcy. Wobec powyższego, racjonalnym postulatem, który należałoby rozważyć, jest ukierunkowanie sposobu rozumienia pojęć, występujących na przestrzeni odmiennych aktów normatywnych, w relacji do zagadnienia, które, obejmując ich zakres znaczeniowy, wyznaczałoby wspólny mianownik, pełniąc zadanie spójnika między sferami zastosowania przepisów podatkowych. Postulat, bez konieczności dokonywania istotnych zmian w treści obowiązujących przepisów, umożliwiałby wykładnię zawartych w nich pojęć, porządkując w relacji do układu odniesienia, wyznaczającego powiązania między nimi, a założeniami polityki zdrowotnej, realizacji której służą. Terminem łączącym zdarzenia odnoszące się do analizowanej problematyki, dające wyinterpretować się z omawianych przepisów podatkowych, jest pojęcie „ochrony zdrowia” wskazujące na relację między systemem podatkowym a dążeniami wynikającymi z postulatywnej treści art. 68 Konstytucji RP. Przedstawione działanie, jednoznacznie podkreślające, iż rozwiązania prawno-podatkowe obejmujące obszar ochrony zdrowia znajdują wspólną podstawę aksjologiczną, stanowiłoby sygnał, że konstrukcja rozwiązań w tym zakresie, nie powinna odnosić się tylko względem specyfiki konkretnego podatku, ale razem z analogicznymi regulacjami obecnymi na gruncie pozostałych danin, tworzyć komplementarny zbiór rozwiązań ukierunkowanych na zaistnienie niesprzecznych dążeń.

Uwzględniwszy, że przedstawiona wartość konstytucyjna znajduje zastosowanie względem osób, które przez wzgląd na uwarunkowania odnoszące się do sfery zdrowotnej wymagają objęcia troską przez władze publiczne, uzasadnia to skorelowanie działań prawodawcy podatkowego z założeniami po-

lityki społecznej. Odpowiedź na obserwowalne ograniczenia publicznego systemu ochrony zdrowia, znajduje wyraz w selekcji rozwiązań, które w sposób adekwatny w danej rzeczywistości, zapewnią wsparcie podatnikom zagrożonym ryzykiem niedostatecznego zaspokojenia potrzeb egzystencjalnych z powodu przyczyny, tkwiącej immanentnie w uwarunkowaniach stanu zdrowia. Zaobserwować można, że przywołane zadanie realizowane jest w ustawodawstwie w sposób niekonsekwentny, gdyż prawodawca ogranicza zakres preferencyjnych rozwiązań fiskalnych zasadniczo do osób niepełnosprawnych, nie dostrzegając zbieżności sytuacji materialno-osobistej innych grup pacjentów. Wobec powyższego, postulatem *de lege ferenda*, który należy rozważyć, jest opracowanie analogicznych regulacji względem kategorii chorych wskazanych w art. 68 Konstytucji RP lub innych, ponoszących stałe koszty leczenia, wynikające z chorób przewlekłych. Wówczas rozwiązania podatkowe, odnoszące się względem problemu ochrony zdrowia, przyjęłyby wymiar bardziej egalitarny, korespondujący z wytycznymi, znajdującymi źródło w obowiązujących standardach konstytucyjnych.

Należy skonstruowany system opodatkowania ochrony zdrowia, tworzący zespół wzajemnie uzupełniających się regulacji, opartych o spójne założenia aksjologiczne, stanowi doniosły komponent wspierający system ochrony zdrowia w realizacji jego funkcji. Koniecznym jest zastrzeżenie, że rozwiązania podatkowe mogą wspierać działania władz publicznych w obszarze, w którym polityka podatkowa pełni rolę polityki narzędziowej w stosunku do polityki zdrowotnej. Kształt regulacji podatkowych, stanowiąc pochodną zjawisk zachodzących w tej sferze, opiera się o wykorzystanie instrumentów podatkowych, czyniąc z nich efektywne uzupełnienie realizacji postulatów wynikających z treści ustawy zasadniczej. Nie należy wnioskować, iż system podatkowy powinien być zorientowany na samodzielną realizację określonych zadań w obszarze ochrony zdrowia, zastępując w tym działaniu władzę publiczną, gdyż uwarunkowania rozwiązań podatkowych, jedynie oddziałujących na zjawiska dotyczące podatników, nie mogłyby należyście realizować swoich funkcji bez uzupełnienia o aktywność związku publicznoprawnego w tym zakresie.

C.H.Beck 24.04.2026

Indeks rzeczowy

Liczby przy hasłach oznaczają numery stron

A

Acquis communautaire 216

Adekwatny związek przyczynowy –
 koncepcja 120

Akcyza 285–286

Aktywizacja pacjentów 93

Alimenty 92

Apteki 161–162

– zob. Punkt apteczny 164

– zob. Punkt obrotu pozaaptecznego 164

B

B+R

– cechy prac 190

– podatek 203

– pojęcie 189

– prawa własności intelektualnej
 203–204

– sposób podejmowania 192

– wynik prac 191

Badania kliniczne 193

Business to consumer (B2C) 141

C

Cele statutowe 176–178

Certyfikat statusu psa asystującego
 334

Choroby przewlekłe 87

Chory 83, 85

Ciężary fiskalne 82, 85

COVID-19 122–124, 212

D

Danina

– obowiązek zapłaty 296

– pojęcie 73, 88

– solidarnościowa 125

Darowizna

– na cele krwiodawstwa 115–116

– na cele związane z przeciwdziałaniem
 COVID-19 122

– na rzecz organizacji pożytku publicz-
 nego 110

Długotrwała utrata zdrowia 87

Dobrostan obiektywny 20

Dopłaty do wypoczynku 90

Dostęp do usług ochrony zdrowia 32

Dyrektywa 2006/112/WE 217

Dziecko 103

E

Effet utile 223

Eksperyment medyczny

– następstwa 258

– pojęcie 253–254

E-recepta 208

ETV 199

Evidence-based medicine 314

F

Fazy badań klinicznych 193

**Finansowanie działalności podmiotów
 lecniczych** 276

Formy rehabilitacji 127–128

Funkcja podatków 57

- informacyjna 69
- niefiskalna 63
- podstawa prawna 61
- redystrybucyjna 67
- rodzaje 58
- rozdzielcza 67
- stymulacyjna 64
- wykorzystanie 60

H

Honorowy dawca krwi 115

I

Innovation Box 189, 203, 205

In vitro 252

IP Box 189, 203

K

Karta podatkowa 134–135, 145, 151

Kobieta ciężarna 103

Koncepcja

- liberalistycznego indywidualizmu 39
- zdrowia 21

Koszty produkcji próbnej 198

L

LCA 199

M

Medycyna estetyczna 246

Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych 247

N

Narodowy Fundusz Zdrowia 27, 146

Nexus

- podejście 203
- wskaźnik 206

O

Obowiązek badań medycznych 241

Ochrona zdrowia 2–3

- definicja 24–25
- konstytucyjne podstawy 29
- wydatki 27
- sposoby finansowania 276
- budżet państwa 27
- prywatny system finansowania 28

Odliczanie składek na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne 104

Opieka

- medyczna 22, 262
- paliatywna 250
- szpitalna i medyczna 227

Oplata

- cukrowa 294–295, 297–298
- miejscowa i uzdrowiskowa 345
- od posiadania psów 331
- samorządowa 303

Opodatkowanie przedsiębiorstw państwowych 62

Organizacje pożytku publicznego 109–112

Osoba

- niepełnosprawna 87, 91, 94, 95, 332
- niewidoma 102, 351

P

Pacjent 83, 85

Pies asystujący 100, 332

Placówka zdrowia publicznego 163

Podatek

- akcyzowy 285
- od czynności cywilnoprawnych 339
- od nieruchomości 305
- od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych 321
- od towarów i usług 215
- rolny 326–327

Podejście nexus 203

Podmioty lecznicze 177

Polityka zdrowotna

– cele 51, 53–54
 – definicja 48–49
 – funkcja fiskalna 56
 – ocena skuteczności 55
 – zadania 51–52
Pomoc fachowa 142–143
Pracownik 118
Prawo do ochrony zdrowia 30
Preferencje podatkowe 76, 79, 310
Profilaktyka
 – nieswoista 234
 – swoista 234
Prywatny system finansowania 28
Przekazanie 1,5% podatku 114
Przewodnik 100, 351
Punkt apteczny 164
Punkt obrotu pozaaptecznego 164

R
Redukcja wysokości ciężaru fiskalnego
 110–111
Rehabilitacja 127–128
Renta socjalna 93
Robotyzacja 195–196, 201
Równość opodatkowania 29
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych 157–172
 – odliczenia 171–172
 – uchylenie przesłanek zastosowania 167
 – wyłączenie spod opodatkowania 168–169

S
Skala podatkowa 130–131
Służba zdrowia 2, 26, 35
Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych 125
Sprawiedliwość
 – pionowa 41
 – pozioma 41
 – zasady
 – zob. Zasada

SPZOZ 27
Stała utrata zdrowia 87
Status osoby niepełnosprawnej
 – Zob. osoba niepełnosprawna
Stawka liniowa 130–131
Szpital 349

Ś
Świadczenia z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych 90

T
Telemedycyna 269

U
Ulga podatkowa
 – B+R
 – cechy prac 190
 – pojęcie 189
 – prawa własności intelektualnej 203–204
 – sposób podejmowania 192
 – wynik 191
 – charakter warunkowy 77
 – definicja 43–44, 73–74
 – na działalność badawczo-rozwojową 188
 – na innowacyjnych pracowników 195–196
 – na prototyp 195
 – na robotyzację 195–196, 201
 – określanie wielkości 75
 – preferencje 76, 79
 – rodzaje 74–75, 76
Uproszczone formy opodatkowania dochodu 132–133
 – karta podatkowa 134–135, 145, 151
Usługa
 – medyczna 23
 – rehabilitacyjna 94
 – z zakresu opieki medycznej 234

W

Welfare state 1, 31

Wolny zawód 137–140, 165–166

Wydatki

- limitowane 99–100
- nielimitowane 96–99
- ochrony zdrowia 27
- za koszt uzyskania przychodu 119

Wyroby akcyzowe 291

Wytrzymałość podatkowa 46

Z

Zabiegi medycyny estetycznej 256

Zakaz dyskryminacji 37

Zapłodnienie *in vitro* 252

Zapomogi 91

Zasada

- efektywności 223
- powszechności opodatkowania 29, 42
- równości opodatkowania 29, 44
- równości wobec prawa 37
- sprawiedliwości podatkowej 41
- sprawiedliwości społecznej 38–39
- zdolności płatniczej 46

Zasiłek pielęgnacyjny 93

Zawody medyczne

- formy opodatkowania 130
- pojęcie 130

Zdolność

- ekonomiczna 46
- płatnicza 46

Zdrowie

- definicja 19
- pracowników 118

Zwolnienie

- niezwiązane z uzyskaniem dochodu 92

- opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób niewidomych i ich przewodników 351
- opłaty miejscowej i uzdrowiskowej osób przebywających w szpitalach 348
- preferencje o wymiarze symulacyjnym 93
- podatkowe a telemedycyna 269
- podatkowe dla dochodów z tytułu nieodpłatnego otrzymania składników majątkowych w latach 1993–1999 187
- podatkowe w odniesieniu do art. 12 ust. 1 pkt 12 PodRóU 328
- przedmiotowe dla dochodów podatników 173
- przedmiotowe dotyczące ochrony zdrowia z podatku od towarów i usług
 - pojęcie 224
 - przesłanki zwolnienia 229
- z opłaty od posiadania psów osób niepełnosprawnych z tytułu posiadania psa asystującego 332–333
- z opłaty od posiadania psów osób o znacznym stopniu niepełnosprawności z tytułu posiadania psa 336
- z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych osób nabywających sprzęt w związku ze schorzeniami narządów ruchu 342–344
- z PDOFizU 88
- z podatku od towarów i usług dla podmiotów nabywających usługi w zakresie opieki medycznej na rzecz osób trzecich 283

”**Ścisłe związane**” z opieką medyczną 262