

dr Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska<sup>1</sup>

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach  
Wydział Nauk Ekonomicznych i Prawnych

## Wpływ procesu stosowania prawa na zakres uprawnień jednostki – studium przypadku

The impact of the application of the law  
on the scope of individual rights – case study

**Streszczenie:** Publikacja dotyczy problematyki wpływu procesu stosowania prawa na uprawnienia jednostki na przykładzie przepisów prawa podatkowego przyznających preferencje podatkowe osobom niepełnosprawnym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych, ulga rehabilitacyjna, stosowanie prawa podatkowego, granice prawa podatkowego

**Abstract:** The publication deals with the issue of the impact of the application of the law on individual rights in the example of tax law provisions granting tax preferences to people with disabilities in the area of personal income tax.

**Keywords:** personal income tax, rehabilitation relief, application of tax law, limits of tax law

### Wprowadzenie

Dla skutecznego wypełniania funkcji przez obowiązujące prawo niezbędny jest odpowiedni stopień komunikatywności przepisów. W wyniku procesu interpretacyjnego możliwe powinno być jednoznaczne ustalenie zakresu praw i obowiązków adresatów norm prawnych. Za niepokojącą należy uznać sytuację, w której wynik wykładni jest różny zależnie od podmiotu stosującego prawo. Odmienne rezultaty interpretacyjne w znacznym stopniu osłabiają pewność prawa oraz podważają zaufanie jednostek do organów je stosujących.

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na wpływ procesu stosowania prawa na uprawnienia jednostki na przykładzie przepisów prawa podatkowego przyznających preferencje podatkowe osobom niepełnosprawnym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Prawo do ulgi, zgodnie z brzmieniem przepisów, uzależnione jest jedynie od spełnienia przez podatnika warunków określonych w ustawie. Rola organów podatkowych powinna więc w tym przypadku spro-

---

<sup>1</sup> Adres do korespondencji: Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach, Wydział Nauk Ekonomicznych i Prawnych, ul. Żytnia 17/19, 08-110 Siedlce, e-mail: katarzyna.wojewoda-buraczynska@uph.edu.pl

wadzać się jedynie do weryfikacji dających się stwierdzić obiektywnie przesłanek uprawniających do preferencji.

Analiza rozstrzygnięć organów podatkowych oraz orzeczeń sądowych ukazuje, że w wielu przypadkach – wbrew brzmieniu przepisów – decyzja organu ma charakter nie tylko uznaniowy, ale wręcz dowolny. Jest to niepokojące, ponieważ faktyczne granice opodatkowania stanowią jednocześnie granice prawa własności, które należy do katalogu praw podstawowych<sup>2</sup>.

Ulga rehabilitacyjna funkcjonuje od początku obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>. Zwrotem „ulga rehabilitacyjna” określane są preferencje pomniejszające podstawę opodatkowania adresowane do osób niepełnosprawnych.

W ramach ulgi podatnicy mogą odliczyć od dochodu imiennie wskazane wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych. Wymienione w ustawie wydatki są dosyć zróżnicowane.

W ramach ulgi można odliczyć między innymi te wydatki, które poniesione zostały na adaptację i wyposażenie nieruchomości dla potrzeb osoby niepełnosprawnej. Ustawa uprawnia także do odliczenia wydatków związanych z transportem niepełnosprawnego. Mogą one dotyczyć zarówno adaptacji pojazdu, jak i pokrywać koszty transportu. Środki pomniejszające podstawę opodatkowania w ramach ulgi rehabilitacyjnej mogą być przeznaczone także na zakup różnego rodzaju sprzętu, urządzeń, narzędzi oraz materiałów pomocniczych służących rehabilitacji. Do wydatków objętych preferencją należą także koszty leczenia i rehabilitacji niepełnosprawnego. Mogą to być zarówno wydatki poniesione na sfinansowanie pobytu na turnusach leczniczych, rehabilitacyjnych, jak i wydatki na zabiegi rehabilitacyjne, a także wydatki na leki. Pośród wydatków objętych ulgą można wskazać także koszty opłacenia osób, które pomagają osobom niepełnosprawnym w ich codziennym funkcjonowaniu. Należą do nich wydatki na usługi tłumacza języka migowego, opiekę pielęgniarską oraz przewodników osób niepełnosprawnych. W ramach ulgi od przychodu można także odjąć inne wydatki, poniesione na przykład na pokrycie kosztów pobytu osoby niepełnosprawnej poniżej 25 roku życia na koloniach lub obozach albo na utrzymanie psa asystującego<sup>4</sup>.

W odniesieniu do wymienionych wydatków ustawa wprowadza szereg dodatkowych warunków, które należy spełnić, aby skorzystać z odliczenia. Zasady korzystania z wskazanych odliczeń są niezwykle zróżnicowane. Wszystkie jednak muszą być podyktowane potrzebą wynikającą z niepełnosprawności.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji osoby niepełnosprawnej ani pojęcia niepełnosprawności. Definicję niepełnosprawności formułuje natomiast ustawa o rehabilitacji, zgodnie z którą niepełnosprawność stanowi trwałą lub okresową niezdolność do wypełniania ról społecznych

<sup>2</sup> *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej* (Dz.Urz. UE C 83/389).

<sup>3</sup> Zob. ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. nr 80, poz. 350).

<sup>4</sup> Zob. art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7a - 7g ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.); dalej jako: ustawa o podatku dochodowym.

z powodu stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu, w szczególności powodującą niezdolność do pracy<sup>5</sup>.

Osobą niepełnosprawną jest natomiast osoba, której niepełnosprawność jest potwierdzona odpowiednim orzeczeniem. Obowiązujące przepisy przewidują różne rodzaje orzeczeń dotyczących niepełnosprawności. Ze względu na cel ich wydania można je podzielić na dwie grupy<sup>6</sup>. Pierwszą z nich stanowią orzeczenia wydane w celach rentowych. W tej grupie wyróżnić można nie tylko orzeczenia wydawane przez lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych<sup>7</sup>, ale też na przykład przez komisje lekarskie podległe ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub wojskowe komisje lekarskie<sup>8</sup>. Do drugiej zaś można zaliczyć orzeczenia wydane w celach innych niż rentowe. Należą do nich na przykład orzeczenia wydawane przez organy orzekające w oparciu o ustawę o rehabilitacji<sup>9</sup>.

Ustawa o podatku dochodowym nie precyzuje, który rodzaj orzeczenia uprawnia do korzystania z ulgi rehabilitacyjnej. Wyjaśnia to ustawa o rehabilitacji, która przewiduje, iż wydane na jej podstawie orzeczenie ustalające stopień niepełnosprawności stanowi podstawę do przyznawania ulg na podstawie innych przepisów<sup>10</sup>. Podatnikiem niepełnosprawnym jest więc osoba, wobec której na podstawie ustawy o rehabilitacji wydano orzeczenie o zaliczeniu jej do znacznego, umiarkowanego lub lekkiego stopnia niepełnosprawności. Ustawa o rehabilitacji reguluje także przypadki, w których osoba dysponuje orzeczeniem dotyczącym niepełnosprawności wydanym na podstawie innych przepisów<sup>11</sup>.

W niektórych sytuacjach prawo do ulgi rehabilitacyjnej przysługuje osobom zaliczonym do I lub II grupy inwalidzkiej. Ustawa na równi z I grupą inwalidzką traktuje osoby całkowicie niezdolne do pracy i niezdolne do samodzielnej egzystencji oraz osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności. Natomiast z II grupą inwalidzką zrównana jest całkowita niezdolność do pracy oraz umiarkowany stopień niepełnosprawności<sup>12</sup>.

<sup>5</sup> Zob. art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 127, poz. 721, ze zm.); dalej jako: ustawa o rehabilitacji.

<sup>6</sup> A. Wilmowska-Pietruszyńska, *Orzecznictwo lekarskie w systemie zabezpieczenia społecznego następstw choroby*, <https://www.pfron.org.pl/download/5/77/02AnnaWilmowska-Pietruszynska.pdf> (dostęp: 19.09.2016 r.)

<sup>7</sup> Zob. ustawa z dnia 17 grudnia 1998 roku o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 748, ze zm.).

<sup>8</sup> Zob. ustawa z dnia 18 lutego 1994 roku o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 8, poz. 67, ze zm.); zob. też rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2004 roku w sprawie orzekania o niezdolności do pracy (Dz.U. z 2004 r. nr 273, poz. 2711) oraz rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 31 grudnia 2004 roku w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. z 2005 r., nr 6, poz. 46).

<sup>9</sup> Zob. art. 3 i n. ustawy o rehabilitacji.

<sup>10</sup> Zob. art. 3 ust. 2 ustawy o rehabilitacji.

<sup>11</sup> Zob. art. 5 i n. ustawy o rehabilitacji.

<sup>12</sup> Zob. art. 26 ust. 7f ustawy o podatku dochodowym.

Pomimo wielości sposobów uzyskania orzeczenia związanego z niepełnosprawnością i zróżnicowaniu treści tych orzeczeń wydaje się, że obowiązujące akty prawne umożliwiają precyzyjne ustalenie znaczenia pojęcia osoby niepełnosprawnej dla celów ulgi rehabilitacyjnej.

Odliczenia pomniejszające podstawę opodatkowania z tytułu korzystania przez podatnika z ulgi rehabilitacyjnej są niezwykle zróżnicowane, dlatego też można je klasyfikować z uwzględnieniem różnych kryteriów. Preferencje w ramach ulgi rehabilitacyjnej przewidziane są dla dwóch kategorii podatników. Po pierwsze odliczenie przysługuje niepełnosprawnym podatnikom. Po drugie z ulgi mogą skorzystać podatnicy, na których utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna<sup>13</sup>. W tym przypadku ustawa wprowadza dodatkowe przesłanki korzystania z ulgi.

Ze względu na rodzaj niepełnosprawności, ulgi można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią preferencje adresowane do wszystkich niepełnosprawnych. Do drugiej zaś należą wydatki, które mogą być odliczone tylko przez osoby z określonym w ustawie rodzajem niepełnosprawności<sup>14</sup>. Innym kryterium podziału odliczeń w ramach ulgi rehabilitacyjnej może być stopień niepełnosprawności. Niektóre z wydatków mogą pomniejszyć dochód tylko wówczas, gdy zostały poniesione przez osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa. Z pozostałych odliczeń mogą natomiast skorzystać wszyscy niepełnosprawni<sup>15</sup>.

Wydatki odliczane w ramach ulgi z uwagi na sposób ich dokumentowania można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej należą te wydatki, które podatnik powinien poświadczyć dokumentem stwierdzającym ich poniesienie, zawierającym w szczególności dane identyfikujące kupującego (odbiorcę usługi lub towaru) i sprzedającego (towar lub usługę), rodzaj zakupionego towaru lub usługi oraz kwotę zapłaty. Drugą grupę stanowią wydatki, co do których nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających ich wysokość.

Podczas 25 lat ulga rehabilitacyjna nie ulegała rewolucyjnym przemianom. Na skutek wątpliwości interpretacyjnych pojawiła się jednak konieczność doprecyzowania rozwiązań ustawowych. W opracowaniu na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych zaprezentowano najczęstsze trudności związane z praktyką stosowania ulgi rehabilitacyjnej oraz w jakim stopniu głos judykatury został uwzględniony w toku prac legislacyjnych podczas uchwalania kolejnych nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

## Orzecznictwo dotyczące ulgi rehabilitacyjnej

Cechą charakterystyczną orzeczeń dotyczących ulgi rehabilitacyjnej jest ich koncentracja wokół kilku zasadniczych problemów. Poważne wątpliwości w orzecznictwie wzbudzają między innymi pojęcia zabiegów rehabilitacyjnych i zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych. Zgodnie z judykaturą do zabiegów takich nie należy na przykład wszczepienie soczewki oka. Z drugiej strony pojawiają się

<sup>13</sup> Zob. art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7e ustawy o podatku dochodowym; szerzej na ten temat: A. Bartosiewicz, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Lex Omega, dostęp: 21.09.2016 r.).

<sup>14</sup> Zob. art. 26 ust. 7a pkt 1 i 8 ustawy o podatku dochodowym.

<sup>15</sup> Zob. art. 26 ust. 7a pkt 4 i 14 ustawy o podatku dochodowym.

orzeczenia, z których wynika dopuszczalność odliczenia kosztów wszczęcia endoprotezy czy innych zabiegów chirurgicznych<sup>16</sup>.

Konsekwencją powyższych wątpliwości jest weryfikowanie przez judykaturę możliwości odliczania przez podatnika wydatków z tytułu używania samochodu osobowego dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne. Sądy konsekwentnie podtrzymują, że nie każda wizyta lekarska ma charakter leczniczo-rehabilitacyjny. Odliczeniu nie podlegają między innymi wydatki na dojazdy na wizyty kontrolne czy na badania lekarskie<sup>17</sup>.

Stanowisko sądów w tym zakresie może wzbudzać poważne wątpliwości. Ustawa o podatku dochodowym wymaga, aby samochód osobowy wykorzystywany był do przewozu na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne. Niestety obowiązujące przepisy nie definiują ani pojęcia zabiegów leczniczych, ani rehabilitacyjnych, ani zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych.

W aktach prawnych regulujących zasady finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych można odnaleźć pojęcia o zbliżonym brzmieniu do terminu zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne<sup>18</sup>. Najczęściej przepisy te wymieniają zakres świadczeń medycznych wchodzących w skład tych pojęć. Niestety nie do końca uprawnione wydaje się sięganie w tym zakresie do aktów prawa regulujących zasady finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, wspomniane wykazy mają często charakter wybiórczy i na przykład zawierają jedynie te świadczenia, które finansowane są ze środków publicznych. Niektóre wykazy obejmują jedynie świadczenia wykonywane przez lekarzy poszczególnych specjalności albo świadczenia przypisane do poszczególnych kodów dla celów rozliczeń z Narodowym Funduszem Zdrowia. Z założenia więc wykazy te nie mają charakteru kompleksowego. Po drugie, jak już wspomniano, akty te posługują się pojęciami o zbliżonym do terminu zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne brzmieniu, na przykład rehabilitacja, rehabilitacja lecznicza, rehabilitacja neurologiczna, leczenie ambulatoryjne. Nie ma podstaw, aby utożsamiać te pojęcia.

Według definicji słownikowej pojęcie leczenia oznacza dążenie do poprawy czyjegoś zdrowia przez stosowanie odpowiednich środków farmakologicznych, zabiegów<sup>19</sup>, natomiast rehabilitacja to przystosowywanie do życia społecznego

<sup>16</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 17 marca 2011 roku, II FSK 1927/09 (Lex nr 750888); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 roku, I SA/Gd 141/12 (Lex nr 1300947); wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2012 roku, I SA/Op 125/12 (Monitor Podatkowy z 2012 r., nr 8, s. 35-37); wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 marca 2010 roku, I SA/Go 55/10 (Lex nr 606425); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2010 roku, I SA/Rz 900/09 (Lex nr 559555); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 czerwca 2009 roku, I SA/Gl 982/08 (Lex nr 563356); wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 listopada 1996 roku, SA/Łd 2682/95 (Lex nr 28356); wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17 października 1996 roku, SA/Sz 2668/95 (Lex nr 27337).

<sup>17</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 roku, II FSK 2853/11 (Lex nr 1391790).

<sup>18</sup> Zob. rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 roku w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej (Dz.U. z 2013 r., poz. 1522), ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 581, ze zm.), rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 roku w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 357).

<sup>19</sup> Zob. *Słownik języka polskiego*, tom II, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988.

osoby, która doznała utraty zdrowia i stała się na stałe lub na jakiś czas inwalidą<sup>20</sup>. Potocznie rozumiane leczenie i rehabilitacja nie są więc tożsame. W leczeniu większy nacisk kładziony jest na poprawę zdrowia, a w rehabilitacji – na adaptację chorego do życia w społeczeństwie.

Do podobnych wniosków prowadzi analiza ustawowej definicji pojęcia rehabilitacji, zgodnie z którą rehabilitacja oznacza zespół działań, w szczególności organizacyjnych, leczniczych, psychologicznych, technicznych, szkoleniowych, edukacyjnych i społecznych, zmierzających do osiągnięcia, przy aktywnym uczestnictwie rehabilitowanych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej<sup>21</sup>. Stąd też zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne powinny być rozumiane jako poprawiające zdrowie i jednocześnie zwiększające stopień przystosowania chorego do społeczeństwa. Mając na uwadze definicję zdrowia sformułowaną przez Światową Organizację Zdrowia, która postrzega zdrowie jako stan pełnego fizycznego, umysłowego i społecznego dobrostanu, a nie tylko całkowity brak choroby czy niepełnosprawności<sup>22</sup>, niemożliwe wydaje się stwierdzenie, że konkretny zabieg ma charakter wyłącznie leczniczy albo nie ma na celu poprawy zdrowia. Za takim stanowiskiem przemawia też zaproponowana przez Ministra Zdrowia definicja leczenia szpitalnego, które obejmuje między innymi diagnozowanie, leczenie, pielęgnację i rehabilitację<sup>23</sup>. Wobec tego trudno zgodzić się ze stanowiskiem judykatury, że dojazdy na wizyty kontrolne lub badania lekarskie nie uzasadniają prawa do ulgi<sup>24</sup>.

Inne wątpliwości w zakresie konieczności dowodzenia poniesionych wydatków wywołuje możliwość odliczenia kwoty nieprzekraczającej limitu ustawowego z tytułu używania samochodu osobowego dla potrzeb osoby niepełnosprawnej.

Zgodnie z ustawą, przy obliczaniu ulgi z tego tytułu nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających wysokość poniesionych wydatków. Jednak na żądanie organu podatek jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia<sup>25</sup>. Jest to o tyle istotne, że ustawa przewiduje jedynie górny limit odliczenia, a nie wskazuje ryczałtowo kwoty, która może pomniejszyć dochód podatnika. Judykatura wielokrotnie podkreślała, iż organ ma nie tylko prawo, ale wręcz obowiązek zweryfikować, czy podatnikowi przysługuje pełna kwota odliczenia. Ulga nie przysługuje bowiem z samego faktu inwalidztwa i posiadania samochodu osobowego, nawet jeżeli jest on wykorzystywany przez tę osobę<sup>26</sup>.

Podobne trudności dowodowe powoduje odliczanie przez podatników wydatków na opłacenie przewodników osób niewidomych oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu. Ustawa w tym przypadku także przewiduje górny limit

<sup>20</sup> Zob. *Słownik języka polskiego*, tom III, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988.

<sup>21</sup> Zob. art. 7 ustawy o rehabilitacji.

<sup>22</sup> Constitution of the World Health Organization ([www.who.int/governance/eb/who\\_constitution\\_en.pdf](http://www.who.int/governance/eb/who_constitution_en.pdf); dostęp na dzień 20.09.2016 r.).

<sup>23</sup> [www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza](http://www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza) (dostęp: 20.09.2016 r.).

<sup>24</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 roku, I SA/GI 913/10 (Lex nr 1120003).

<sup>25</sup> Zob. art. 26 ust. 7a pkt 7, 8, 14 oraz ust. 7c ustawy o podatku dochodowym.

<sup>26</sup> Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/Gd 705/10 (Lex nr 748012); wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 stycznia 2013 roku, I SA/Lu 767/12 (Lex nr 1348580); wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2012 roku, I SA/Łd 1419/11 (Lex nr 1121010); wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2011 roku, I SA/Ke 712/10 (Lex nr 749057).

odliczenia. Stąd podatnik, pomimo iż nie musi posiadać dokumentu stwierdzającego wysokość poniesionych wydatków, powinien posiadać inne dowody potwierdzające prawo do odliczenia (na przykład umowę)<sup>27</sup>.

Wątpliwości praktyczne wzbudza także użyte w ustawie o podatku dochodowym pojęcie leków<sup>28</sup>. W prawie farmaceutycznym pojęcie takie nie występuje. Ustawa ta posługuje się terminem produktu leczniczego rozumianego jako substancja lub mieszanina substancji, przedstawiana jako posiadająca właściwości zapobiegania lub leczenia chorób występujących u ludzi lub zwierząt lub podawana w celu postawienia diagnozy lub w celu przywrócenia, poprawienia lub modyfikacji fizjologicznych funkcji organizmu poprzez działanie farmakologiczne, immunologiczne lub metaboliczne<sup>29</sup>. Orzecznictwo nie jest jednolite w zakresie rozstrzygnięcia, czy zakup substancji spożywczych będących elementem diety uprawnia do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej<sup>30</sup>. Należy zgodzić się z tezą, iż o możliwości odliczenia wydatków na zakup produktów żywnościowych lub suplementów diety niekiedy może decydować ich przeznaczenie lub cel stosowania<sup>31</sup>.

Podobnie nie sposób zgodzić się z tezą, że wydatki na badania i konsultacje medyczne oraz badania analityczne i odczynniki do nich nie mieszczą się w katalogu wydatków na cele rehabilitacyjne ani wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych. Zakup odczynników do badań analitycznych mógłby być zakwalifikowany jako zakup leków, a badania analityczne lub badania medyczne jako zabiegi rehabilitacyjne. Za stanowiskiem tym przemawia brzmienie wspomnianej wyżej definicji produktu leczniczego czy rehabilitacji. Podobnie pojęcie zabiegu jest niezwykle szerokie<sup>32</sup>, stąd trudno uzasadnić wąskie pojmowanie terminu zabiegi rehabilitacyjne.

## Podsumowanie

Jak widać na przykładzie wybranych orzeczeń, stosowanie ulgi rehabilitacyjnej wzbudza na tyle daleko idące wątpliwości, że nie są one rozstrzygane na etapie postępowania przed organem podatkowym, tylko wymagają interwencji wymiaru sprawiedliwości. Analizując przytoczone rozstrzygnięcia widać wyraźnie, że o faktycznych granicach uprawnień jednostki decyduje w tym przypadku nie literalne brzmienie przepisu, ale to, w jaki sposób przepis ten jest interpretowany przez organy stosujące prawo. W istocie to one określają jego znaczenie.

<sup>27</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/GI 622/10 (Lex nr 748284); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/GI 621/10 (Lex nr 748282); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 marca 2010 roku, I SA/Wr 10/10 (Lex nr 576109); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 czerwca 2008 roku, I SSA/Gd 996/07 (Lex nr 491199); szerzej na ten temat: T. Miłek, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, s. 894-896.

<sup>28</sup> Zob. art. 26 ust. 7a pkt 12 ustawy o podatku dochodowym.

<sup>29</sup> Zob. art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 6 września 2001 roku Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. z 2008 r., nr 45, poz. 271, ze zm.).

<sup>30</sup> Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 marca 2008 roku, I SA/Ke 5/08 (Lex nr 452978).

<sup>31</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 września 2008 roku, I SA/GI 302/08 (Lex nr 490174).

<sup>32</sup> Zob. M. Słojewski, *Operacja czy zabieg – dylemat semantyczny*, „Przegląd Urologiczny” z 2010 r., nr 4, s. 90-92.

Omawiane wątpliwości być może nie niosą ze sobą konsekwencji w postaci znacznego zmniejszenia wpływów do budżetu państwa czy wygórowanych korzyści ekonomicznych dla podatnika. Wydaje się jednak, iż biorąc pod uwagę subiektywny ciężar podatku, dla wielu osób spór o kwoty wysokości kilkuset złotych ma niezwykle doniosłe znaczenie.

Problemów ze stosowaniem ulgi rehabilitacyjnej w praktyce nie należy bagatelizować także z innego powodu. Preferencja ta powszechnie kojarzona jest z osobami starszymi, które z racji niewielkich dochodów nie mogą w pełni skorzystać z ulgi bądź nie odliczając w całości poniesionych wydatków, bądź rezygnując z zakupów uprawniających do odliczenia. Na skutek postępu medycyny wydaje się, iż krąg podatników korzystających z tej preferencji będzie się stale poszerzał. Coraz więcej osób niepełnosprawnych to ludzie młodzi, aktywni społecznie i zawodowo. Tym samym wzrasta zarówno ekonomiczne, jak i społeczne znaczenie ulgi rehabilitacyjnej.

Można zaproponować co najmniej dwa rozwiązania wskazanych problemów. Pierwszym z nich jest dążenie do zmiany treści obowiązujących przepisów. Doprecyzowanie brzmienia ustawy być może pozwoliłoby uniknąć wzajemnie wykluczających się interpretacji tego samego przepisu. Prawdłowo skonstruowane przepisy w znacznym stopniu usprawnią pracę organów podatkowych. Jednocześnie określenie przesłanek korzystania z ulgi wyeliminuje sytuacje, w których organ zmuszony jest wchodzić w spory terminologiczne z podatnikiem. W odczuciu społecznym wpłynie to na zwiększenie zaufania do państwa i jego aparatu, gdyż prawo do ulgi nie będzie uzależnione, tak jak obecnie, od przychyłnej interpretacji organu.

Dookreślenie przepisów wyeliminuje także wątpliwości natury etycznej pojawiające się w sytuacji konieczności domagania się przez organy podatkowe zwrotu kilkudziesięciu złotych z tytułu nienależnego zwrotu podatku od schorowanego człowieka. Ludzki odruch w takim przypadku może skończyć się dla urzędnika postępowaniem o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponadto pobłażanie niektórym podatnikom, jakkolwiek słuszne moralnie, może mieć negatywny wpływ na poczucie praworządności u pozostałych.

Dotychczas podjęte prace legislacyjne dotyczyły przede wszystkim tych sytuacji, w których podatnicy w sposób nadmierny – zdaniem organów – korzystali z ulgi rehabilitacyjnej. Wydaje się więc, iż podstawową przyczyną wprowadzania zmian w zakresie omawianej ulgi nie była chęć wsłuchania się w głos judykatury, a jedynie dążenie do maksymalnego zawężenia zakresu tejże preferencji. Część z doprecyzowanych przepisów w ogóle nie stanowiła przedmiotu sporu na szczeblu wymiaru sprawiedliwości (na przykład odliczenie związane z posiadaniem psa przez osobę niepełnosprawną). Natomiast rozwiązania, które prowadzą do sprzecznych rezultatów wykładni sądowej od samego początku ich wprowadzenia, jak dotąd nie zostały zmienione.

Warto jednak zauważyć, iż nowelizacja ustawy nie zawsze gwarantuje realizację zakładanego celu. Jedną z cech języka polskiego jest wieloznaczność pojęć. Ponadto prace legislacyjne z reguły podążają tuż za pojawiającymi się zjawiskami społecznymi czy gospodarczymi, co powoduje przynajmniej chwilową ich nieaktualność. Przeszkody te potęguje specyfika sytuacji – prawo podatkowe regu-



luje bowiem relacje pomiędzy podmiotami o całkowicie sprzecznych interesach, z których jeden w sposób wiążący rozstrzyga o prawach i obowiązkach drugiego.

Drugim sposobem eliminacji pojawiających się wątpliwości byłoby jednoznaczne określenie relacji pomiędzy opodatkowaniem a brakiem konieczności płacenia podatku. Rozstrzygając, która z tych dwóch sytuacji jest regułą, a która wyjątkiem, interpretator tekstu prawnego uzyskałby jednocześnie szereg dyrektyw interpretacyjnych, które w znacznym stopniu ułatwiłyby rozwiązywanie sporów podatkowych<sup>33</sup>.

Obowiązujące przepisy wydają się stwarzać ochronę praw podatnika. Do takich rozwiązań należy między innymi zagwarantowana w Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika<sup>34</sup>. Jednak praktyka stosowania prawa pokazuje wyraźnie, że ochrona ta jest niewystarczająca.

### Wykaz aktów prawnych

*Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej* (Dz.Urz. UE C 83/389).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.).

Ustawa z dnia 18 lutego 1994 roku o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 8, poz. 67, ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 127, poz. 721, ze zm.).

Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.).

Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 roku o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 748, ze zm.).

Ustawa z dnia 6 września 2001 roku Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. z 2008 r., nr 45, poz. 271, ze zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 581, ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2004 roku w sprawie orzekania o niezdolności do pracy (Dz.U. z 2004 r., nr 273, poz. 2711).

Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 31 grudnia 2004 roku w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. z 2005 r., nr 6, poz. 46).

<sup>33</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 23-24.

<sup>34</sup> Zob. art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 roku w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej (Dz.U. z 2013 r., poz. 1522)

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 listopada 2013 roku w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 357).

## **Orzecznictwo**

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 9 czerwca 1994 roku, SA/Po 284/94 (Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego z 1996 r., nr 3, s. 94).

Wyrok NSA w Katowicach z dnia 25 września 1995 roku, SA/Ka 1739/94 (Lex nr 26970).

Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17 października 1996 roku, SA/Sz 2668/95 (Lex nr 27337).

Wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 listopada 1996 roku, SA/Łd 2682/95 (Lex nr 28356).

Wyrok NSA w Białymstoku z dnia 22 kwietnia 1998 roku, SA/Bk 910/97 (Lex nr 59746).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 listopada 1998 roku, III SA 1319/97 (Lex nr 40460).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 1999 roku, III SA 5352/98 (Lex nr 38973).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 września 1999 roku, III SA 7090/98 (Lex nr 40460).

Wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 marca 2008 roku, I SA/Ke 5/08 (Lex nr 452978).

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 czerwca 2008 roku, I SSA/Gd 996/07 (Lex nr 491199).

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 września 2008 roku, I SA/Gl 302/08 (Lex nr 490174).

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lutego 2009 roku, I SA/Gd 855/08 (Lex nr 483148).

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2009 roku, I SA/Gl 1009/08 (Lex nr 549219).

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 czerwca 2009 roku, I SA/Gl 982/08 (Lex nr 563356).

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2010 roku, I SA/Rz 900/09 (Lex nr 559555).

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 marca 2010 roku, I SA/Wr 10/10 (Lex nr 576109).

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 marca 2010 roku, I SA/Go 55/10 (Lex nr 606425).

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/Gl 621/10 (Lex nr 748282).

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/Gl 622/10 (Lex nr 748284).

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 roku, I SA/Gd 705/10 (Lex nr 748012).

- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2011 roku, I SA/Ke 712/10 (Lex nr 749057).
- Wyrok NSA z dnia 17 marca 2011 roku, II FSK 1927/09 (Lex nr 750886).
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 roku, I SA/GI 913/10 (Lex nr 1120003).
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2012 roku, I SA/Łd 1419/11 (Lex nr 1121010).
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2012 roku, I SA/Op 125/12 (Monitor Podatkowy z 2012 r., nr 8, s. 35-37).
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 stycznia 2013 roku, I SA/ Lu 767/12 (Lex nr 1348580).
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 roku, I SA/Gd 141/12 (Lex nr 1300947).
- Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 roku, II FSK 2853/11 (Lex nr 1391790).
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 roku, I SA/Sz 1462/13 (Lex nr 1479052).
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 roku, ISA/Sz 1198/13 (Lex nr 1481126).

### Literatura

- Bartosiewicz A., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Lex Omega, dostęp na dzień: 21.09.2016 r.).
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015
- Słojewski M., *Operacja czy zabieg – dylemat semantyczny*, „Przegląd Urologiczny” z 2010 r., nr 4.
- Wilmowska-Pietruszyńska A., *Orzecznictwo lekarskie w systemie zabezpieczenia społecznego następstw choroby*, <https://www.pfron.org.pl/download/5/77/02AnnaWilmowska-Pietruszynska.pdf> (dostęp na dzień 19.09.2016 r.).
- Słownik języka polskiego*, tom II, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988.
- Słownik języka polskiego*, tom III, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988.

### Inne materiały

- Constitution of the World Health Organization ([www.who.int/governance/eb/who\\_constitution\\_en.pdf](http://www.who.int/governance/eb/who_constitution_en.pdf), (dostęp 20.09.2016 r.).
- [www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza](http://www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza) (dostęp 20.09.2016 r.).

