

ULGA REHABILITACYJNA JAKO ELEMENT INKLUZJI SPOŁECZNEJ

REHABILITATION RELIEF AS PART OF SOCIAL INCLUSION

Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska ✉

Polska, Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach
Wydział Nauk Ekonomicznych i Prawnych

Streszczenie. Przepisy prawa odrywają szczególną rolę w inkluzji społecznej. Mogą one w sposób wiążący wpływać na zachowania ich adresatów. Z tego powodu poprawnie skonstruowane przepisy mogą w sposób znaczący wpływać na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych tak, by pomóc im w codziennym funkcjonowaniu w społeczeństwie. Celem opracowania jest analiza rozwiązań prawnych dotyczących ulgi rehabilitacyjnej w podatku dochodowym od osób fizycznych pod kątem ich poprawności i skuteczności.

Słowa kluczowe: inkluzja społeczna, podatek dochodowy od osób fizycznych, ulga rehabilitacyjna, niepełnosprawność

Abstract. Legislation plays a special role in social inclusion. The law provisions can validly influence the behaviour of their recipients. For this reason, it is essential that their content arouses the minimum doubt. Properly designed regulations can have a significant impact on improving the situation of people with disabilities so as to help them in everyday functioning in society. The aim of the study is to analyze legal solutions concerning rehabilitation of relief in income tax for individuals in terms of their correctness and efficiency.

Keywords: social inclusion, personal income tax, rehabilitation relief, disability

Wstęp

W inkluzji społecznej szczególną rolę odgrywają przepisy prawa. Mogą one w sposób wiążący wpływać na zachowania ich adresatów. Z tego powodu niezwykle istotne jest, aby ich treść wzbudzała jak najmniej wątpliwości. Poprawnie skonstruowane przepisy mogą w sposób znaczący wpływać na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych tak, by pomóc im w codziennym funkcjonowaniu w społeczeństwie. Celem opracowania jest analiza rozwiązań prawnych dotyczących ulgi rehabilitacyjnej w podatku dochodowym od osób fizycznych pod kątem ich poprawności i skuteczności.

Przy pisaniu artykułu wykorzystano metodę dogmatyczną w ujęciu analitycznym, a także, w niewielkim stopniu, metodę historyczną. Artykuł poświęcony jest przede wszystkim analizie aktualnie obowiązujących rozwiązań prawnych oraz – w wąskim zakresie – przepisów obowiązujących w przeszłości.

Katalog form pomocy przewidziany w przepisach prawa może być niezwykle zróżnicowany. Mogą to być rozwiązania dotyczące znoszenia barier architektonicznych, komunikacyjnych, a także finansowych. Często niepełnosprawność oznacza konieczność ponoszenia dodatkowych kosztów związanych z codziennym funkcjonowaniem, którymi nie są obciążone osoby sprawne. Przy konstruowaniu przepisów ukierunkowanych na pomoc osobom niepełnosprawnym należy zwrócić szczególną uwagę, aby przewidziane w nich przywileje faktycznie spełniały oczekiwania adresatów. Jest to tym bardziej utrudnione, że w procesie stanowienia prawa udział osób niepełnosprawnych jest znikomy, stąd też pomysłodawcy wprowadzanych rozwiązań dążą do rozwiązania problemów, z którymi nie spotykają się na co dzień. Wobec tego pojawia się ryzyko, że przygotowywane przepisy zamiast pomagać osobom niepełnosprawnym, będą kreować uprawnienia jedynie pozorne.

Material i metody

Jednym z rozwiązań w zakresie prawa podatkowego, które ma na celu przynajmniej częściowe zniwelowanie dodatkowych kosztów ponoszonych przez osoby niepełnosprawne, jest ulga rehabilitacyjna przewidziana w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ulga rehabilitacyjna funkcjonuje od początku obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa o podatku dochodowym, 1991). Zwrotem tym 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 oraz wydatki na zabiegi rehabilitacyjne, a także wydatki na leki. Pośród wydatków objętych ulgą można wskazać także koszty opłacania usług, 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 (art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7a-7g ustawy o podatku dochodowym, 1991).

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.

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 (art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7e ustawy o podatku dochodowym, 1991; Bartosiewicz, 2016). W tym przypadku ustawa wprowadza dodatkowe przesłanki korzystania z ulgi.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji osoby niepełnosprawnej. Definicję niepełnosprawności formułuje natomiast ustawa o rehabilitacji, zgodnie z którą niepełnosprawność stanowi trwałą lub okresową niezdolność do wypełniania ról społecznych z powodu stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu, w szczególności powodującą niezdolność do pracy (art. 2 pkt 10 ustawy o rehabilitacji, 1997).

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 (Wilmowska-Pietruszyńska, 2016). Pierwszą z nich stanowią orzeczenia wydane w celach rentowych. W tej grupie wyróżnić można nie tylko orzeczenia wydawane przez lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (Ustawa o emeryturach, 1998), ale też na przykład przez komisje lekarskie podległe ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub wojskowe komisje lekarskie (Ustawa o zaopatrzeniu emerytalnym, 1994). 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 (art. 3 i n. ustawy o rehabilitacji, 1997).

Ustawa o podatku dochodowym nie precyzuje, który rodzaj orzeczenia uprawnia do korzystania z ulgi rehabilitacyjnej. Na szczęście ustawa o rehabilitacji przewiduje, iż wydane na jej podstawie orzeczenie ustalające stopień niepełnosprawności stanowi podstawę do przyznawania ulg na podstawie innych przepisów (art. 3 ust. 2 ustawy o rehabilitacji, 1997). 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 (art. 5 i n. ustawy o rehabilitacji, 1997).

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 (art. 26 ust. 7f ustawy o podatku dochodowym, 1991).

Pomimo wielości sposobów uzyskania orzeczenia związanego z niepełnosprawnością i zróżnicowania 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.

Z uwagi 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 (art. 26 ust. 7a pkt 1 i 8 ustawy o podatku dochodowym, 1991).

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 (art. 26 ust. 7a pkt 4 i 14 ustawy o podatku dochodowym, 1991).

Wydatki odliczane w ramach ulgi z uwagi na sposób ich dokumentowania można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej należą te wydatki, które podatnik powinien potwierdzić 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 wydaje się, iż pojawiła się konieczność doprecyzowania rozwiązań ustawowych.

Wyniki i dyskusja

Pomimo że stosunkowo łatwo ustalić zakres podmiotowy ulgi rehabilitacyjnej, wydaje się, że przepisy w tym zakresie nie są do końca konsekwentne. Jak już wspomniano, warunkiem korzystania z ulgi jest posiadanie odpowiedniego orzeczenia dotyczącego niepełnosprawności. Warunek ten jest niezależny od wieku podatnika. Przepisy te wydają się niespójne z zasadami przyznawania zasiłków i dodatków pielęgnacyjnych. Pomimo znacznych różnic pomiędzy tymi świadczeniami, oba kierowane są w zasadzie do osób, które potrzebują pomocy w codziennym funkcjonowaniu. Dla uzyskania tych świadczeń niezbędne jest spełnienie warunków przewidzianych w ustawie.

Dodatek pielęgnacyjny przysługuje osobie uprawnionej do emerytury lub renty, która została uznana za całkowicie niezdolną do pracy oraz do samodzielnej egzystencji albo ukończyła 75 lat życia (art. 75 ustawy o emeryturach, 1998). Zrównanie statusu osoby powyżej 75. roku życia z osobami niepełnosprawnymi oznacza przyjęcie pewnego domniemania, że osoba w pewnym wieku staje się niezdolna do samodzielnej egzystencji i wobec tego potrzebuje wsparcia ze strony państwa. Charakterystyczne jest, że w tym przypadku dodatek pielęgnacyjny przyznawany jest przez organ rentowy z urzędu.

Natomiast zasiłek pielęgnacyjny przyznaje się w celu częściowego pokrycia wydatków wynikających z konieczności zapewnienia opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji. Zgodnie z ustawą zasiłek ten przysługuje niepełnosprawnemu dziecku, osobie niepełnosprawnej w wieku powyżej 16. roku życia, jeżeli posiada orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności oraz osobie, która ukończyła 75 lat (art. 16 ustawy o świadczeniach rodzinnych, 2003). Podobnie jak w przypadku dodatku pielęgnacyjnego, także otrzymanie zasiłku przez osobę powyżej 75. roku życia nie jest uzależnione od spełnienia dodatkowych warunków. Ponownie z obowiązujących przepisów wynika, że osoba w pewnym wieku, niezależnie od jej stanu zdrowia, traktowana jest na równi z osobami niepełnosprawnymi.

Niestety, na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych status osób powyżej 75. roku życia nie jest zrównany z osobami niepełnosprawnymi. Jest to wyraz braku spójności systemu prawa. Wspieranie osób niepełnosprawnych nie jest domeną prawa podatkowego. Podatki powinny realizować przede wszystkim funkcję fiskalną. Decydując się na osobisty charakter podatku dochodowego od osób fizycznych i przypisując mu funkcję stymulacyjną, przy formuło-

waniu przepisów wprowadzających ulgę rehabilitacyjną należało uwzględnić rozwiązania w zakresie zabezpieczenia społecznego i wsparcia rodziny.

Niestety, nie tylko sposób wskazania podmiotów uprawnionych do korzystania z ulgi rehabilitacyjnej zasługuje na krytykę. Wad nie jest pozbawiona także regulacja zakresu przedmiotowego ulgi.

Wątpliwości dotyczące stosowania ulgi rehabilitacyjnej w praktyce koncentrują się wokół kilku zasadniczych problemów. Niektóre z nich zostały usunięte w wyniku prac legislacyjnych poprzez nowelizację ustawy o podatku dochodowym. W innych przypadkach głos praktyki stosowania prawa nie został uwzględniony.

Od samego początku funkcjonowania ulgi rehabilitacyjnej podatnicy mieli wątpliwości związane z katalogiem wydatków na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, które mogły być odliczone od podstawy opodatkowania. Ukształtowała się w tym zakresie jednolita linia orzecznicza. Sądy wielokrotnie podkreślały, że w ramach wydatków na przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności nie mieszczą się wydatki poniesione na zakup nowego lub używanego samochodu osobowego przystosowanego fabrycznie lub przez poprzedniego właściciela dla osoby niepełnosprawnej. Podobnie zakup samochodu z automatyczną skrzynią biegów nie uprawnia podatnika do pomniejszenia podstawy opodatkowania (wyrok ISA/Sz 1198/13; wyrok I SA/Sz 1462/13; wyrok I SA/GI 1009/08; wyrok I SA/Gd 855/08; wyrok III SA 1319/97; wyrok SA/Po 284/94).

Poważne wątpliwości w orzecznictwie wzbudzają także pojęcia zabiegów rehabilitacyjnych i zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych. Zgodnie z judykaturą do zabiegów takich nie należy na przykład wszczęcie soczewki oka. Z drugiej strony pojawiają się orzeczenia, z których wynika dopuszczalność odliczenia kosztów wszczęcia endoprotezy czy innych zabiegów chirurgicznych (wyrok II FSK 1927/09; wyrok I SA/Gd 141/12; wyrok I SA/Op 125/12; wyrok I SA/Go 55/10; wyrok I SA/Rz 900/09; wyrok I SA/GI 982/08; wyrok SA/Łd 2682/95; wyrok SA/Sz 2668/95).

Konsekwencją powyższych wątpliwości jest weryfikowanie przez judykaturę możliwości odliczenia 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 (wyrok II FSK 2853/11).

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 zbliżone do terminu zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne (Rozporządzenie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej, 2013; Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej, 2004; Rozporządzenie w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej, 2013). 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 zbliżonymi do terminu zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne, na przykład rehabilitacja lecznicza, rehabilitacja neurologiczna, leczenie ambulatoryjne. Nie ma podstaw, aby utożsamiać te pojęcia.

Odwołując się do definicji słownikowej, pojęcie leczenia oznacza dążenie do poprawy czyjegoś zdrowia przez stosowanie odpowiednich środków farmakologicznych, zabiegów (Szymczak, 1988, s. 18), natomiast rehabilitacja to przystosowywanie do życia społecznego osoby, która doznała utraty zdrowia i stała się na stałe lub jakiś czas inwalidą (Szymczak, 1988, s. 37). 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 ak-

tywnym uczestnictwie tych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej (art. 7 ustawy o rehabilitacji, 1997).

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 (Constitution of the World Health Organization), niemożliwym wydaje się stwierdzenie, że konkretny zabieg ma charakter wyłącznie leczniczy albo pozbawiony jest dążenia do poprawy zdrowia. Za takim stanowiskiem przemawia też zaproponowana przez Ministra Zdrowia definicja leczenia szpitalnego, które obejmuje między innymi diagnozowanie, leczenie, pielęgnację i rehabilitację (Ministerstwo Zdrowia, 2016). Wobec powyższego trudno zgodzić się ze stanowiskiem judykatury, że dojazdy na wizyty kontrolne lub badania lekarskie nie uzasadniają prawa do ulgi (wyrok I SA/GI 913/10).

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 podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia (art. 26 ust. 7a pkt 7, 8, 14 oraz ust. 7c ustawy o podatku dochodowym, 1991). Jest to o tyle istotne, że ustawa przewiduje jedynie górny limit odliczenia, a nie wskazuje ryczałtowej 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 (wyrok I SA/Gd 705/10; wyrok I SA/Lu 767/12; wyrok I SA/Łd 1419/11; wyrok I SA/Ke 712/10).

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 odliczenia. Stąd podatnik,

pomimo iż nie musi posiadać dokumentu stwierdzającego wysokość poniesionych wydatków, powinien posiadać inne dowody potwierdzające prawo do odliczenia, na przykład umowę (wyrok I SA/GI 622/10; wyrok I SA/GI 621/10; wyrok I SA/Wr 10/10; wyrok I SSA/Gd 996/07; Miłek, 2015).

Wątpliwości praktyczne wzbudza także użyte w ustawie o podatku dochodowym pojęcie leków (art. 26 ust 7a pkt 12 ustawy o podatku dochodowym, 1991). 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 (art. 2 pkt 32 Prawa farmaceutycznego, 2001). Orzecznictwo nie jest jednolite w zakresie rozstrzygnięcia, czy zakup substancji spożywczych będących elementem diety uprawnia do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej (wyrok I SA/Ke 5/08). Należy zgodzić się z tezą, iż o możliwości odliczenia wydatków na zakup produktów żywnościowych lub suplementów diety niekiedy może decydować ich przeznaczenie i/lub cel stosowania (wyrok I SA/GI 302/08).

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 (Stojewski, 2010), stąd trudno uzasadnić tak wąskie pojmowanie terminu zabiegi rehabilitacyjne.

Wnioski

W oparciu o analizę treści przepisów regulujących zasady korzystania z ulgi rehabilitacyjnej oraz odwołując się do orzeczeń sądów administracyjnych można wskazać trzy główne problemy związane ze stosowaniem ulgi rehabilitacyjnej w praktyce. Pierwszym jest niewątpliwie brak spójności pomiędzy prawem podatkowym a innymi dziedzinami prawa w zakresie wskazania podmiotów, którym należy się wsparcie ze strony państwa. Drugim problemem jest

bez wątplenia niedookreślony charakter niektórych przesłanek przedmiotowych uprawniających do korzystania z ulgi. Trzecia zasadnicza trudność związana jest z dowodzeniem spełnienia przez podatnika warunków do odliczania ulgi w sytuacji, gdy ustawa przewiduje górną granicę wysokości odliczanej kwoty.

W toku prac legislacyjnych część wątpliwości została usunięta. Nadal jednak pozostaje szereg nierozstrzygniętych wątpliwości, jak na przykład kwestia możliwości odliczenia w ramach ulgi wydatków poniesionych na niektóre produkty spożywcze czy zakresu zabiegów rehabilitacyjnych i leczniczo-rehabilitacyjnych. Ponadto od początku obowiązywania ulgi rehabilitacyjnej dla skorzystania z odliczenia wydatków z tytułu posiadania samochodu czy korzystania z przewodnika konieczne było posiadanie dowodu poniesienia tych wydatków. Jednak ustawa nie zawiera choćby przykładowego katalogu środków dowodowych, co powoduje poważne trudności praktyczne.

Wydaje się, że w obecnym kształcie ulga rehabilitacyjna nie spełnia oczekiwań adresatów i nie jest skutecznym narzędziem w procesie inkluzji społecznej osób niepełnosprawnych. Wśród przyczyn można wskazać co najmniej cztery okoliczności. Po pierwsze, przepisy dotyczące ulgi są nieprecyzyjne. Po drugie, dla skorzystania z ulgi podatnik musi spełniać warunki formalne, jak chociażby posiadać dokumenty potwierdzające poniesione wydatki czy legitymować się stosownym orzeczeniem związanym z niepełnosprawnością. Orzeczenie takie jest wymagane nawet wówczas, gdy na podstawie innych przepisów status podatnika zrównany jest z sytuacją osób niepełnosprawnych. Po trzecie, w powszechnym odczuciu korzystanie z ulg podatkowych może spowodować, że organy podatkowe dążąc do weryfikacji uprawnień do korzystania z ulgi, będą kontrolowały podatnika. Okoliczność ta może skutecznie powstrzymać podatników od stosowania ulgi, szczególnie wobec braku zaufania do organów podatkowych. Po czwarte, korzyści finansowe wynikające z korzystania z ulgi są stosunkowo nieduże. Z tego powodu potencjalny zysk podatnika ze stosowania ulgi rehabilitacyjnej nie zawsze jest w stanie zniwelować wskazane jej wady.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. z 2018 r. poz. 200.

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. Dz.U. z 2004 r. nr 8 poz. 67 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Dz.U. z 2011 r. nr 127 poz. 721 z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 roku o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Dz.U. z 2015 r. poz. 748 z późn. zm.

Ustawa z dnia 6 września 2001 roku Prawo farmaceutyczne. Dz.U. z 2008 r. nr 45 poz. 271 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dz.U. z 2015 r. poz. 581 z późn. zm.

Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2004 roku w sprawie orzekania o niezdolności do pracy. Dz.U. 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.

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

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

Orzecznictwo

Wyrok NSA w Poznaniu, 9.06.1994, SA/Po 284/94, 1996, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 3, s. 94.

Wyrok NSA w Katowicach, 25.09.1995, SA/Ka 1739/94, Lex 26970.

Wyrok NSA w Szczecinie, 17.10.1996, SA/Sz 2668/95, Lex 27337.

Wyrok NSA w Łodzi, 27.11.1996, SA/Łd 2682/95, Lex 28356.

Wyrok NSA w Białymstoku, 22.04.1998, SA/Bk 910/97, Lex 59746.

Wyrok NSA w Warszawie, 27.11.1998, III SA 1319/97, Lex 40460.

Wyrok NSA w Warszawie, 27.04.1999, III SA 5352/98, Lex 38973.

Wyrok NSA w Warszawie, 7.09.1999, III SA 7090/98, Lex 40460.
Wyrok WSA w Kielcach, 10.03.2008, I SA/Ke 5/08, Lex 452978.
Wyrok WSA w Gdańsku, 5.06.2008, I SSA/Gd 996/07, Lex 491199.
Wyrok WSA w Gliwicach, 9.09.2008, I SA/GI 302/08, Lex 490174.
Wyrok WSA w Gdańsku, 10.02.2009, I SA/Gd 855/08, Lex 483148.
Wyrok WSA w Gliwicach, 22.04.2009, I SA/GI 1009/08 Lex, 549219.
Wyrok WSA w Gliwicach, 22.06.2009, I SA/GI 982/08, Lex 563356.
Wyrok WSA w Rzeszowie, 29.01.2010, I SA/Rz 900/09, Lex 559555.
Wyrok WSA we Wrocławiu, 2.03.2010, I SA/Wr 10/10, Lex 576109.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim, 10.03.2010, I SA/Go 55/10, Lex 606425.
Wyrok WSA w Gliwicach, 15.12.2010, I SA/GI 621/10, Lex 748282.
Wyrok WSA w Gliwicach, 15.12.2010, I SA/GI 622/10, Lex 748284.
Wyrok WSA w Gdańsku, 15.12.2010, I SA/Gd 705/10, Lex 748012.
Wyrok WSA w Kielcach, 20.01.2011, I SA/Ke 712/10, Lex 749057.
Wyrok NSA, 17.03.2011, II FSK 1927/09, Lex 750886.
Wyrok WSA w Gliwicach, 28.04.2011, I SA/GI 913/10, Lex 1120003.
Wyrok WSA w Łodzi, 2.03.2012, I SA/Łd 1419/11, Lex 1121010.
Wyrok WSA w Opolu, 30.05.2012, I SA/Op 125/12, 2012, Monitor Podatkowy, 8, s. 35-37.
Wyrok WSA w Lublinie, 23.01.2013, I SA/ Lu 767/12, Lex 1348580.

Wyrok WSA w Gdańsku, 20.03.2013, I SA/Gd 141/12, Lex 1300947.
Wyrok NSA, 28.11.2013, II FSK 2853/11, Lex 1391790.
Wyrok WSA w Szczecinie, 4.06.2014, I SA/Sz 1462/13, Lex 1479052.
Wyrok WSA w Szczecinie, 4.06.2014, ISA/Sz 1198/13, Lex 1481126.

Literatura

Bartosiewicz, A. (2016). Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Lex Omega.
Nykiel, W., Mariański A. (red.). (2015). Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk: C.H.Beck.
Słojewski, M. (2010). Operacja czy zabieg – dylemat semantyczny, *Przegląd Urologiczny*, 4, 90-92.
Szymczak, M. (red.). (1988). Słownik języka polskiego, Tom II, Warszawa: PWN.
Szymczak, M. (red.). (1998). Słownik języka polskiego, Tom III, Warszawa: PWN.
Wilmowska-Pietruszyńska, A., Orzecznictwo lekarskie w systemie zabezpieczenia społecznego następstw choroby, pobrane z: <https://www.pfron.org.pl/download/5/77/02AnnaWilmowska-Pietruszynska.pdf>

Inne materiały

Constitution of the World Health Organization, pobrane z: www.who.int/governance/eb/who_constitution_en.pdf.
Ministerstwo Zdrowia (20.09.2016). pobrane z: www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza.