

Opodatkowanie ochrony zdrowia w Polsce

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

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 obiera za cel wprowadzenie względnie ujednoznaczonego 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, z zastrzeżeniem 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, egzemplifikację 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 niejednorodnego 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. Trzcziński, L. Garlicki, Wstęp, w: J. Trzcziński, 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 niefiskalnych, 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. Szczygalski*, 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 postulatywnego 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 nieodmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji materialno-osobistej.

Preferencje podatkowe powinny stanowić narzędzie interwencji uzupełniającej 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 pożądanых 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 korzystne 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.

Przejdź do księgarni →

ksiegarnia.beck.pl