

Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska

STATUS OSOBY NIEPEŁNOSPRAWNEJ W POLSKIM PRAWIE FINANSOWYM

Siedlce 2019

dr Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska

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

Recenzenci

prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

dr hab. Katarzyna Kopyściańska – Uniwersytet Wrocławski

Wyniki badań, zrealizowane w ramach tematu badawczego nr 503/18/S, zostały sfinansowane z dotacji na naukę, przyznanej przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego

Komitet Wydawniczy

Andrzej Barczak, Mikołaj Bieluga, Andrzej Borkowski, Grażyna Anna Ciepiela, Janina Florczykiewicz (przewodnicząca), Robert Gałązkowski, Jerzy Georgica, Arkadiusz Indraszczyk, Beata Jakubik, Jarosław Kardas, Wojciech Kolanowski, Agnieszka Prusińska, Zofia Rzymowska, Sławomir Sobieraj, Stanisław Socha, Maria Starnawska, Grzegorz Wierzbicki, Waldemar Wysocki

Żaden fragment tej publikacji nie może być reprodukowany, umieszczany w systemach przechowywania informacji lub przekazywany w jakiegokolwiek formie – elektronicznej, mechanicznej fotokopii czy innych reprodukcji – bez zgody posiadacza praw autorskich

© Copyright by Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach, Siedlce 2019

ISBN: 978-83-7051-936-0

**Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego
w Siedlcach**

**08-110 Siedlce, ul. Żytnia 17/19, tel. 25 643 15 20
wydawnictwo-naukowe.uph.edu.pl**

Ark. wyd. 16,9. Ark. druk. 17,2

Druk i oprawa: volumina.pl Daniel Krzanowski

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
Rozdział I Pojęcie osoby niepełnosprawnej i niepełnosprawności	17
§ 1 Uwagi ogólne	17
§ 2 Prawne pojęcie niepełnosprawności i osoby niepełnosprawnej	19
§ 3 Prawne podstawy wspierania osób niepełnosprawnych	24
§ 4 Orzeczenia dotyczące niepełnosprawnych	32
§ 5 Podsumowanie	41
Rozdział II Status osoby niepełnosprawnej w części ogólnej prawa podatkowego	45
§ 1 Uwagi ogólne	45
§ 2 Rodzaje preferencji podatkowych wpływających na sytuację osób niepełnosprawnych	47
§ 3 Status osoby niepełnosprawnej w ordynacji podatkowej	52
§ 4 Podsumowanie	56
Rozdział III Status osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin państwowych	61
§ 1 Uwagi ogólne	61
§ 2 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych	62
§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych	83
§ 4 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji pozostałych podatków państwowych	88

§ 5 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji innych danin państwowych	92
§ 6 Podsumowanie	98
Rozdział IV Status osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin samorządowych	103
§ 1 Uwagi ogólne	103
§ 2 Instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych w konstrukcji podatków samorządowych	104
§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji innych danin samorządowych	115
§ 4 Podsumowanie	119
Rozdział V Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania państwowych środków publicznych	121
§ 1 Uwagi ogólne	121
§ 2 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w ramach Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Funduszu Solidarnościowego	122
§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych	125
§ 4 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w zakresie ubezpieczeń społecznych	130
§ 5 Pozostałe instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane z państwowych środków publicznych	149
§ 6 Podsumowanie	151
Rozdział VI Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego	155
§ 1 Uwagi ogólne	155
§ 2 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu gminy	156
§ 3 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu powiatu	165
§ 4 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu samorządu województwa	170
§ 5 Podsumowanie	179

Zakończenie	181
Bibliografia	187
Akty prawa unijnego	187
Akty prawa międzynarodowego	187
Akty prawa krajowego	188
Orzecznictwo	192
Literatura	196
Inne materiały	202
Summary	204

Wykaz skrótów

KRUS – Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego
NFZ – Narodowy Fundusz Zdrowia
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
ONZ – Organizacja Narodów Zjednoczonych
PFRON – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
RIO – regionalna izba obrachunkowa
SA – Sąd Apelacyjny
SKO – samorządowe kolegium odwoławcze
SN – Sąd Najwyższy
TK – Trybunał Konstytucyjny
UE – Unia Europejska
WSA – wojewódzki sąd administracyjny
ZUS – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Wstęp

I. Konieczność otoczenia opieką osób znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej jest nie tylko moralną powinnością każdego człowieka. Obowiązek niesienia pomocy potrzebującym ma także umocowanie prawne.¹ Naruszenie sprawności organizmu może być czynnikiem wpływającym w znacznym stopniu na jakość życia człowieka. Problemy wynikające z niepełnosprawności są najczęściej przedmiotem zainteresowania medycyny, socjologii czy politologii. Medyczne spojrzenie na niepełnosprawność wskazuje jej przyczyny i ułatwia łagodzenie jej następstw. Badanie społecznych następstw niepełnosprawności ukazuje szereg trudności, jakie napotykają w życiu codziennym osoby z naruszoną sprawnością organizmu. Nauki o polityce wskazują ścieżki, którymi można wprowadzać instrumenty walki z przeciwnościami. **Ujęcie rozwiązań zmierzających do poprawy sytuacji osób potrzebujących w postaci norm prawnych stwarza szereg istotnych gwarancji dla osób objętych ochroną.**

Prawna regulacja instrumentów ochrony osób niepełnosprawnych jest więc niezwykle istotna. Niestety, nie wszystkie bariery utrudniające funkcjonowanie osób z naruszoną sprawnością organizmu można wyeliminować poprzez odpowiednio zredagowane przepisy. Instrumenty prawne nie wpłyną bezpośrednio na postawy społeczne, ludzką mentalność czy poziom wrażliwości na potrzeby innych.

Dążąc do zagwarantowania osobom niepełnosprawnym pełnego uczestnictwa w życiu społecznym na równi z innymi podmiotami, państwo musi podejmować działania prawne, organizacyjne, instytucjonalne czy finansowe. Badając działania sprzyjające poprawie sytuacji osób niepełnosprawnych w ramach polityki państwa czy samorządu wydaje się, że w głównej mierze mieszczą się one w zakresie polityki społecznej. Wprowadzane instrumenty finansowe mogą być elementem zabezpieczenia społecznego², ochrony zdrowia, pomocy społecznej, promocji zatrudnienia i przeciwdziałania bezrobociu.

Skupienie uwagi na osobach niepełnosprawnych jest szczególnie potrzebne. Wraz z postępem medycyny oraz rozwojem cywilizacyjnym zmienia się struktura grupy osób niepełnosprawnych. Obecnie osobami niepełnosprawnymi są nie tylko osoby starsze³, wycofane z życia społecznego, w tym zawodowego. Coraz więcej osób niepełnosprawnych prowadzi aktywne życie,

¹ Zob. art. 19, 67, 68, 69, 71 oraz 75 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. nr 78, poz. 483, ze zm.).

² Z. Ofiarski (w.): Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 741 – 778.

³ Art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o osobach starszych (Dz. U. poz. 1705, ze zm.); szerzej na temat definicji osób starszych: A. Malarewicz – Jakubów, *Wsparcie prawne osób starszych*, Warszawa 2017, s. 15 – 18; B. Szopa, E. Śleżak, *Finansowe aspekty starzenia się społeczeństwa* (w.): s. Owsiak (red.) *Kierunki badań nad współczesnymi zjawiskami finansowymi*, Kraków 2017, s. 185 – 200.

co także przekłada się na zwiększenie zainteresowania tej grupy możliwościami, jakie stwarzają obowiązujące przepisy w zakresie szeroko pojmowanego wsparcia ze strony podmiotów publicznych. Osoby te nie sięgają tylko po środki oferowane w ramach pomocy społecznej, ale coraz częściej wykorzystują instrumenty zwiększające ich samodzielność poprzez wspieranie aktywności społecznej czy zawodowej.

Status osoby niepełnosprawnej w polskim prawie finansowym nie był dotychczas przedmiotem kompleksowych badań. Brak jest literatury prawnoprawnej – finansowej dotyczącej analizy rozwiązań prawnych regulujących zasady gromadzenia i dysponowania środkami publicznymi przeznaczanymi na pomoc osobom niepełnosprawnym.⁴ Sytuacja osób niepełnosprawnych była głównie rozpatrywana przez przedstawicieli nauk socjologicznych. Z tego powodu w opracowaniach z zakresu tej problematyki nacisk położony jest głównie na społeczne aspekty integracji osób niepełnosprawnych. W mniejszym stopniu w doktrynie omawiane są natomiast kwestie prawne i finansowe związane z polityką włączenia społecznego.

Duża ilość instrumentów wspierających osoby niepełnosprawne pozornie sprawia wrażenie pełnej i skutecznej ochrony tej grupy społecznej. Tymczasem **nie wszystkie rozwiązania realizują przypisywane im cele.** Biorąc pod uwagę, że pomoc osobom niepełnosprawnym w znacznej części finansowana jest ze środków publicznych, funkcjonowanie instrumentów nieefektywnych oznacza w istocie marnotrawienie środków. Wobec istnienia obszarów o niewystarczającym wsparciu, sytuacja taka jest nie do zaakceptowania.⁵ Zasadne wydaje się więc przeanalizowanie dostępnych form wsparcia z jednoczesną próbą dokonania ich oceny.

Praca poświęcona jest analizie sytuacji osoby niepełnosprawnej. Pojęcie „osoba niepełnosprawna” jest terminem ustawowym. Niestety, w obowiązujących przepisach nie została jak dotąd uwzględniona najnowsza tendencja, aby termin „osoby niepełnosprawne” zastąpić zwrotem „osoby z niepełnosprawnością” czy „osoby z niepełnosprawnościami”. Wobec obecności terminu „osoby niepełnosprawne” w obowiązujących aktach prawnych w pełni uzasadnione jest posługiwanie się nim przy opisywaniu prawnego statusu tej grupy społecznej. Biorąc jednak pod uwagę słuszne postulaty unikania określeń stygmatyzujących⁶, uprawnione wydaje się także posługiwanie się terminem „osoby z niepełnosprawnością” czy też „osoby z niepełnosprawnościami”.

Analiza sytuacji osób niepełnosprawnych przeprowadzona na podstawie polskich przepisów z zakresu szeroko pojmowanego prawa finansowego. Tylko w niewielkim stopniu uwzględnione są regulacje międzynarodowe. Pełne zagwarantowanie ochrony praw osób niepełnosprawnych wynikających z aktów prawa międzynarodowego wymaga wprowadzenia do krajowego porządku prawnego szczegółowych regulacji prawnych. Z tego powodu instytucjonalne

⁴ Brak literatury prawnofinansowej dotyczącej ubezpieczeń emerytalnych dostrzega także doktryna (T. Sowiński, *Dorobek nauki finansów publicznych w dziedzinie finansów ubezpieczeń emerytalnych – potrzeby i perspektywy rozwoju* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009, s. 257 – 268).

⁵ S. Sarzyński, *Racjonalizacja wydatków publicznych na rzecz osób niepełnosprawnych* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom II*, Lublin 2005, s. 317 – 324.

⁶ D. Galasiński, *Osoby niepełnosprawne czy z niepełnosprawnością, Niepełnosprawność – zagadnienia, problemy, rozwiązania*, nr IV(9) z 2013 r.

i proceduralne instrumenty wspierania osób niepełnosprawnych nie są jednolicie uregulowane w poszczególnych państwach. W przepisach międzynarodowych nie są zawarte w tym zakresie żadne wytyczne. Z uwagi na występujące w różnych państwach znaczne różnice w sposobie realizacji polityki społecznej, prawnoporównawcza analiza systemów wsparcia wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Jednak bez wątpienia problematyka ta może stanowić przedmiot dalszych badań naukowych.

Praca obejmuje przede wszystkim analizę aktualnych rozwiązań prawnych. Tylko w niewielkim stopniu omawiane są przepisy obowiązujące w przeszłości.

Status osoby niepełnosprawnej omawiany jest z perspektywy rozwiązań prawa finansowego. Zakres i definicja prawa finansowego były wielokrotnie przedmiotem badań przedstawicieli doktryny. Na potrzeby niniejszego opracowania prawo finansowe rozumiane jest jako zespół norm prawnych regulujących procesy gromadzenia i wydatkowania środków publicznych przez podmioty prawa publicznego w celu zaspokojenia potrzeb publicznych.⁷ Dla pełnego zaprezentowania obecnych w prawie finansowym instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych konieczne było sięgnięcie także do przepisów z innych gałęzi prawa.

W pracy dokonano przede wszystkim analizy pieniężnych form wsparcia. Pominiecie niepieniężnych instrumentów pomocy byłoby jednak nieuprawnione. Pomoc udzielana w postaci rzeczowej lub w postaci usług świadczonych na rzecz niepełnosprawnych w znacznym stopniu przyczynia się do poprawy ich sytuacji. Zapewnienie materialnych form wsparcia pociąga za sobą konieczność sfinansowania ich kosztów. Zawsze więc następstwem niepieniężnych instrumentów pomocy jest skutek pieniężny, w postaci zmniejszenia ilości środków będących w dyspozycji podmiotu pokrywającego koszty udzielania wsparcia.

Celem pracy jest analiza statusu osoby niepełnosprawnej w polskim prawie finansowym. Ukazanie zalet i wad rozwiązań prawnych pozwala na wskazanie najbardziej efektywnych form pomocy oraz zidentyfikowanie obszarów wymagających wsparcia. Wnioski te posłużyć mogą jako wytyczne przy konstruowaniu bardziej skutecznej polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych. Zwiększenie efektywności wdrażanych instrumentów niesie

⁷ A. Drwiłło (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 23 – 24 oraz 28 – 29; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s. 22 – 23; E. Drgas (w:) E. Drgas, J. Gluchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, Toruń 1977, s. 1 – 2; T. Dębowska – Romanowska (w:) B. Brzeziński, T. Dębowska – Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 4 – 20; W. Wójtowicz (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017, s. 15 – 18; R. Mastalski (w:) R. Mastalski, E. Fojcik – Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 39; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 7 – 13; A. Majchrzycka – Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1999, s. 21–23; B. Brzeziński (red.) *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2001, s. 28 – 34; N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle*, Warszawa 1992, s. 194 – 195; M. Zdebel, *Prawo finansowe jako dział prawa* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, Lublin 2008, s. 56 – 65; J. Glumińska – Pawlic, *Źródła prawa finansowego, problemy legislacji finansowej* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 85 – 93; L. Adam, *Prawo finansowe. Zeszyt 1. Część ogólna*, Warszawa – Wrocław 1965, s. 23 – 30; E. Drgas, J. Gluchowski, *Finanse i prawo finansowe (zarys wykładu)*, Toruń 1973, s. 3 – 10; J. Gluchowski, *Wstęp do skarbowości*, Poznań 1997, s. 7 – 17; B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2001, s. 28 – 41; A. Borodo, *Polskie prawo finansowe – zarys ogólny*, Toruń 2014, s. 23 – 26; E. Ruśkowski, *Od prawa budżetowego do prawa finansowego sektora finansów publicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 13 – 33; T. Dębowska – Romanowska, *Prawo finansowe – część konstytucyjna wraz z częścią ogólną. Zarys wykładu*, Warszawa 2010, s. 61 – 78; C. Kosikowski (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe, tom 1*, Warszawa 2000, s. 31 – 54.

korzyści zarówno dla grup społecznych objętych wsparciem, jak i dla podmiotów prawa publicznego. Umożliwia bowiem osiąganie zakładanych celów przy zminimalizowanych nakładach finansowych, co w kontekście deficytu budżetowego nabiera szczególnego znaczenia. Skuteczna polityka społeczna w zakresie wspierania osób niepełnosprawnych ma przede wszystkim wymiar humanitarny. Występujące bariery włączenia społecznego to tak naprawdę problemy, z jakimi radzić muszą sobie w codziennym życiu osoby z naruszoną sprawnością organizmu, a o których istnieniu pozostała część społeczeństwa ma jedynie wiedzę powierzchowną.

Poprzez odpowiednie rozwiązania prawa finansowego prowadzona jest **polityka finansowa**. Może być ona rozumiana jako celowe wykorzystywanie różnych instytucji finansowych przy realizacji zamierzonych zadań.⁸ Wsparcie osób niepełnosprawnych w ramach polityki finansowej odbywać się może między innymi poprzez funkcję stymulacyjną i redystrybucyjną realizowaną zarówno w procesie gromadzenia jak i wydatkowania środków publicznych.⁹

Sposoby realizacji polityki finansowej znajdują odzwierciedlenie w **układzie pracy**.

III. Układ rozprawy podporządkowany jest ponadto tematowi i celowi pracy. Praca ma postać trójdziałną. Rozważania merytoryczne poprzedza *Wstęp*, który stanowi wprowadzenie do omawianej problematyki. Podjęte w nim zagadnienia rozwinięte są w sześciu rozdziałach. Pracę zamyka *Zakończenie*, w którym oprócz podsumowania przeprowadzonych rozważań, ujęte są wspólne dla wszystkich rozdziałów wnioski oraz postulaty *de lege ferenda*.

Każdy z rozdziałów pracy ma strukturę trójdziałną. Rozważania poprzedzone są uwagami ogólnymi, które mają charakter wprowadzający do problematyki prezentowanej w poszczególnych rozdziałach i przez to zwiększają przejrzystość pracy. Problemy zasygnalizowane w uwagach ogólnych szczegółowo analizowane są w kolejnych paragrafach. Każdy rozdział zakończony jest podsumowaniem, które – nie będąc streszczeniem – zawiera wynikające z przeprowadzonej analizy wnioski oraz oceny omawianych instytucji.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający. Są w nim przedstawione różne sposoby rozumienia pojęcia niepełnosprawności. Dla pełniejszego zaprezentowania instytucji funkcjonujących obecnie niezbędne było omówienie krótkiego rysu historycznego zarówno definiowania niepełnosprawności, jak i postaw wobec niej. Analiza materiału źródłowego prowadzi do wniosku,

⁸ M. Weralski, *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971, s. 16 – 19; E. Chojna – Duch, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017, 83 – 95; A. Borodo, *Polskie prawo finansowe ...*, s. 32 – 34; E. Ruśkowski (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 1, s. 27 – 30; H. Dzwonkowski, J. Gliniecka (red.) *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 11 – 12; E. Ruśkowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 32 – 33; E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania*, Białystok 2001, s. 41 – 45.

⁹ M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 46 – 68; L. Adam, *Prawo finansowe. Zeszyt 1...*, s. 18 – 23; E. Chojna – Duch, *Prawo finansowe...*, s. 34 – 39; E. Chojna – Duch (w:) M. Bitner, E. Chojna – Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger – Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera – Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 52 – 56; T. Dębowska – Romanowska, *Prawo finansowe – część konstytucyjna...*, s. 57 – 61; T. Dębowska – Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 38 – 44; A. Drwiłło (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2014, s. 30 – 35; A. Komar, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Bydgoszcz 1996, s. 63 – 80; s. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005, s. 66 – 78; E. Małecka, *daniny i wydatki publiczne jako instrumenty redystrybucji dochodów* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom I. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, Lublin 2005, s. 43 – 53.

że niepełnosprawność nie jest terminem jednoznacznym. Dla potrzeb badań nad rozwiązaniami prawnymi dotyczącymi osób niepełnosprawnych w nauce pojawiło się pojęcie niepełnosprawności w znaczeniu prawnym. Dla zdefiniowania tego pojęcia konieczne jest dokonanie analizy nie tylko krajowych aktów prawnych. Definicja niepełnosprawności obecna jest także w aktach międzynarodowych. Niestety prawo międzynarodowe nie zapewnia szczegółowych instrumentów ochrony osób niepełnosprawnych. Z tego względu przepisy te nie są poddane szczegółowej analizie w dalszej części pracy. Oprócz prawnej definicji niepełnosprawności w obowiązujących przepisach bardzo kazuistycznie uregulowane jest postępowanie dotyczące nabywania statusu osoby niepełnosprawnej. Uzyskanie tego statusu warunkuje korzystanie z omawianych w dalszej części pracy prawo – finansowych instrumentów wspierających osoby niepełnosprawne. Dlatego zagadnienia te także są przedmiotem analizy.

Kolejne rozdziały są wyodrębnione ze względu na dwa zasadnicze kryteria. Pierwszym jest **sposób realizacji funkcji redystrybucyjnej** w polityce finansowej.¹⁰ Osobno omawiane są instrumenty wprowadzane w toku pobierania danin publicznych¹¹ i w toku dokonywania wydatków na cele publiczne. **Drugie kryterium** ma charakter **podmiotowy**. Instrumenty wdrażane przez państwo omawiane są odrębnie od rozwiązań wprowadzanych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Rozdział drugi dotyczy prawo – finansowych instrumentów wsparcia wynikających z części ogólnej prawa podatkowego. W rozdziale tym, oprócz analizy obecnych w przepisach rozwiązań, zawarte są uwagi ogólne dotyczące wszystkich preferencji wprowadzanych w toku gromadzenia dochodów publicznych. Omawiane instrumenty mogą być stosowane zarówno przez organy państwowe jak i organy samorządowe. Z tego względu zagadnienia te ujęte zostały w odrębnym rozdziale.

Rozdział trzeci poświęcony jest analizie statusu osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin państwowych. Z uwagi na doniosłe praktyczne znaczenie instrumentów obecnych w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku dochodowym od osób prawnych, są one omówione w odrębnych paragrafach.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem osobistym. Z jego istoty wynika dążenie do uwzględniania przy jego poborze indywidualnych cech podatnika.¹² Z tego względu obecne w jego konstrukcji instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych są omówione w pierwszej kolejności.

Podatek dochodowy od osób prawnych także odgrywa istotną rolę w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych. Jego podatnikami są bowiem podmioty, które poprzez swoją działalność mogą wspierać aktywne uczestnictwo osób niepełnosprawnych w życiu społecznym. Z uwagi na doniosłe znaczenie instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych obecnych w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych, analiza jego elemen-

¹⁰ M. Weralski, *Polityka budżetowa*, s. 64 – 71.

¹¹ T. Dębowska – Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 110 – 123.

¹² J. Małecki (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 578 – 584.

tów technicznych poprzedza omówienie pozostałych podatków i innych danin państwowych.

Sprzyjające włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych preferencje obecne w konstrukcji pozostałych podatków i innych danin¹³ państwowych w mniejszym stopniu ukierunkowane są na pomoc niepełnosprawnym. Z tego względu są one omówione w dalszej kolejności.

Rozdział czwarty dotyczy statusu osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego. Poruszane w nim zagadnienia skupiają się wokół dwóch zasadniczych zagadnień, co odzwierciedla wewnętrzny podział tego rozdziału. Odrębny paragraf poświęcony jest instrumentom wsparcia osób niepełnosprawnych obecnych w konstrukcji podatków samorządowych. Osobno natomiast omówione są preferencje wprowadzone w elementach innych danin pobieranych na szczeblu samorządu terytorialnego. Przyjęta kolejność prezentowania instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego podyktowana jest znaczeniem omawianych form pomocy dla procesu włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością. Podatki samorządowe w większym stopniu niż pozostałe daniny pobierane przez jednostki samorządu terytorialnego, wpływają na sytuację osób niepełnosprawnych.

Dwa ostatnie rozdziały pracy dotyczą statusu osoby niepełnosprawnej w procesie dokonywania wydatków na cele publiczne¹⁴.

Rozdział piąty poświęcony jest analizie państwowych wydatków na politykę włączenia społecznego osób niepełnosprawnych. Z uwagi na ilość instrumentów pomocy oraz wysokość środków przeznaczanych na wspieranie osób niepełnosprawnych formy pomocy finansowane ze środków państwowych omówione są przed samorządowymi instrumentami wsparcia. Katalog prezentowanych wydatków jest bardzo zróżnicowany. Omawiane świadczenia są podzielone z uwzględnieniem **zróżnicowanych kryteriów**. W pierwszej kolejności omówione są świadczenia finansowane z państwowych funduszy celowych, których podstawowym zadaniem jest wszechstronne wspieranie osób niepełnosprawnych. Ze środków zgromadzonych w ramach tych funduszy realizowane są instrumenty wsparcia ukierunkowane wyłącznie na pomoc osobom niepełnosprawnym. Z tego względu problematyka ta omówiona jest w pierwszej kolejności.

Następnie analizie poddane są formy wsparcia niepełnosprawnych wynikające z systemu ubezpieczenia zdrowotnego. Świadczenia zdrowotne sprzyjają

¹³ Szerzej na temat pojęcia danin publicznych zob. np.: L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 7 – 23.

¹⁴ Szerzej na temat sposobu rozumienia pojęcia wydatków publicznych: L. Adam (w:) L. Adam, K. Jandy – Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe. Zeszyt 2. Część szczegółowa – Prawo budżetowe*, Warszawa – Wrocław 1965, s. 151 – 156; A. Komar, *Finanse publiczne...*, s. 232 – 261.

ochronie wartości nadrzędnych, jakimi są życie i zdrowie. Z tego względu prawidłowe zasady udzielania tych świadczeń mają doniosłe znaczenie praktyczne.

Kolejny paragraf poświęcony jest świadczeniom przyznawanym niepełnosprawnym w ramach systemu zabezpieczenia społecznego. Instrumenty te często determinują sytuację majątkową osób niepełnosprawnych.

W następnym paragrafie omówione są formy wsparcia finansowane w ramach pozostałych wydatków państwowych. Niewielki katalog wskazanych w tym paragrafie instrumentów pozwala na łączne ich omówienie.

Szósty rozdział dotyczy statusu osób niepełnosprawnych w procesie wydatkowania środków publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego. Wewnętrzny podział rozdziału przeprowadzony jest w oparciu o **kryterium podmiotowe**. Kolejne paragrafy dotyczą ponoszonych przez gminy, powiaty i województwa wydatków sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych.

Pracę zamyka **Zakończenie**. Jego struktura także jest trójelementowa. W pierwszej części ujęte są wspólne dla prezentowanych w pracy zagadnień wnioski. Są one wyrażone w 10 punktach. Druga część **Zakończenia** zawiera sformułowane w oparciu o krytyczne oceny obowiązujących rozwiązań *postulaty de lege ferenda*. W części trzeciej wskazane jest, na ile analiza prezentowanych w pracy instytucji oraz formułowane wnioski odpowiadają postawionym we *Wstępie* rozprawy tezom.

III. Analiza statusu osób niepełnosprawnych w świetle prawa podatkowego przeprowadzona jest w głównej mierze **w oparciu o obowiązujące krajowe rozwiązania prawne**. Wskazując ewolucję wybranych instytucji, niezbędne jest także sięgnięcie do przepisów obowiązujących w przeszłości. Z uwagi na istnienie wiążących Polskę aktów międzynarodowych, konieczne jest odwołanie się do ich treści, zwłaszcza w kontekście weryfikacji, czy krajowe rozwiązania zgodne są z międzynarodowymi standardami.

Sytuacja osoby niepełnosprawnej w polskim prawie podatkowym kształtowana jest przez szereg ustaw. W mniejszym stopniu na status niepełnosprawnych wpływają rozporządzenia. Na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego sytuacja osób z niepełnosprawnością dookreślona jest w aktach prawa miejscowego.¹⁵

Z uwagi na liczne wątpliwości w zakresie interpretacji omawianych przepisów konieczne jest także odwołanie się do **bogatego orzecznictwa**. Niestety stanowisko judykatury nie zawsze jest jednolite, co wyklucza przewidywalność wydawanych rozstrzygnięć, osłabiając tym samym pewność prawa. Omawiane przepisy były przedmiotem interpretacji zarówno Sądu Najwyższego jak i sądów powszechnych czy sądów administracyjnych.

Problematyka statusu osoby niepełnosprawnej w polskim prawie finansowym dotychczas nie była przedmiotem badań naukowych, stąd nie ma monografii odnoszących się do tego tematu. Charakterystyczną cechą opracowań dotyczących sytuacji prawnej osób niepełnosprawnych jest ich **poradnikowy charakter**.

¹⁵ Pełny wykaz wykorzystanych w pracy aktów prawnych znajduje się w wykazie umieszczonym na końcu pracy.

Pomimo doniosłego znaczenia praktycznego, pozbawione są one warstwy teoretycznej. Nie stanowią więc kompleksowej analizy prezentowanych zagadnień.

Bogate piśmiennictwo dotyczy głównie społecznych i medycznych aspektów niepełnosprawności. Zagadnienia te jednak nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym pracy. Z tego względu powoływane pozycje literatury z tego zakresu mają jedynie charakter przykładowy.

IV. Przy pisaniu pracy zastosowano kilka metod badawczych. Podstawową **metodę** stanowi metoda dogmatyczna w ujęciu analitycznym. Jej wykorzystanie pozwoliło na dokonanie analizy treści materiału źródłowego wykorzystanego przy pisaniu rozprawy.

W niewielkim stopniu została wykorzystana także metoda historyczna oraz prawnoporównawcza. Praca poświęcona jest bowiem analizie aktualnie obowiązujących rozwiązań prawnych. Przy pisaniu rozprawy w niewielkim zakresie odwoływano się także do przepisów obowiązujących w przeszłości oraz dokonano porównania przepisów polskich z regulacjami międzynarodowymi.

V. W pracy sformułowana została **podstawowa teza badawcza**, którą uzupełniają **dwie tezy** mające charakter **pomocniczy**.

Teza podstawowa odnosi się do oceny istniejących rozwiązań prawa finansowego w zakresie kształtowania sytuacji osób niepełnosprawnych. Zgodnie z jej brzmieniem, **funkcjonujące w polskim prawie finansowym instrumenty pomocy osobom niepełnosprawnym nie zapewniają pełnego i skutecznego wsparcia osobom niepełnosprawnym**.

Uzupełnieniem tezy podstawowej są **dwie tezy pomocnicze**.

Zgodnie z **pierwszą** tezą uzupełniającą, **niejednoznaczna treść rozwiązań prawnych sprzyja dowolnej ich interpretacji przez podmioty przyznające instrumenty pomocy**, przez co pomoc często jest iluzoryczna.

Druga teza pomocnicza, iż wynikające z obowiązujących przepisów **zbyt rygorystyczne sformułowanie przesłanek warunkujących udzielenie wsparcia osłabia skuteczność i efektywność funkcjonujących rozwiązań**, także wskazuje na konieczność zmiany dotychczasowych rozwiązań.

Rozdział I Pojęcie osoby niepełnosprawnej i niepełnosprawności

§ 1 Uwagi ogólne

1. Normy zawarte w przepisach prawa są jednymi z wielu norm regulujących postępowanie. Najbardziej pożądaną sytuacją jest zbieżność norm prawnych z pozaprawnymi normami społecznymi.¹⁶ Stan taki można osiągnąć nie tylko poprzez formułowanie w przepisach pożądaných społecznie wzorców zachowania, ale także poprzez posługiwanie się w tekstach normatywnych terminologią funkcjonującą w języku powszechnym.¹⁷

Na przestrzeni lat sposób pojmowania i definiowania niepełnosprawności i osób z niepełnosprawnością ulegał wielokrotnym przemianom. Poglądy i postawy społeczeństwa wobec niepełnosprawności wywierały duży wpływ na treść regulacji prawnych w tym zakresie. Występowało także zjawisko odwrotne. Pomysłodawcy nowych koncepcji na temat niepełnosprawności i osób z niepełnosprawnością – chcąc uczynić swoje poglądy prawem obowiązującym – prowadzili działania mające na celu przekonanie społeczeństwa o zasadności głoszonych tez. W tym celu stosowano różne środki perswazji – od popularyzowania wyników pseudonaukowych badań po przymus lub represję. Warto ponadto zauważyć, iż dużą rolę w podejściu do niepełnosprawności odgrywały przekonania religijne. Poglądy religijne także współcześnie wpływają na postawy wobec osób z niepełnosprawnością.¹⁸

Zmieniające się podejście wobec niepełnosprawności stale ma odzwierciedlenie w aktach prawnych. Widoczne jest to nie tylko w warstwie językowej tekstów normatywnych. Ewoluuje koncepcje teoretyczne oraz nowe pomysły w zakresie kierunków oddziaływań na osoby z niepełnosprawnością wywierają wpływ na kształt poszczególnych rozwiązań adresowanych do osób z niepełnosprawnością i ich otoczenia.

Prawo finansowe odgrywa szczególną rolę w kształtowaniu sytuacji osób z niepełnosprawnością. Poprzez prowadzenie gospodarki finansowej podmioty prawa publicznego decydują o sposobie wykorzystania środków publicznych. Skuteczna realizacja wszelkich przedsięwzięć w dużej mierze zależy od odpowiedniej wielkości nakładów finansowych. Także prowadzenie efektywnej polityki wobec osób z niepełnosprawnością wymaga odpowiednich środków.

¹⁶ G. L. Seidler, H. Groszyk, A. Pieniążek, *Wprowadzenie do nauki o państwie i prawie*, Lublin 2008, s. 117 – 120.

¹⁷ § 8 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283, ze zm.).

¹⁸ B. Borkowska – Beszta, *Niepełnosprawność w kontekstach kulturowych i teoretycznych*, Kraków 2012, s. 217.

Stąd tak ważna rola prawa finansowego w kształtowaniu sytuacji osób z niepełnosprawnością.

2. Ustawodawstwo regulujące finansowe wsparcie osób niepełnosprawnych obowiązywało już w okresie zaborów. Świadczy o tym powoływanie się przez akty prawne wydane po I wojnie światowej na instytucje ubezpieczeniowe powstałe przed 1918 rokiem. Cechą charakterystyczną ówczesnego wsparcia osób niepełnosprawnych było uzależnienie otrzymywania świadczeń z powodu niepełnosprawności od wcześniejszego opłacania składek ubezpieczeniowych. W praktyce oznaczało to, że wsparcie finansowe z reguły przysługiwało jedynie w sytuacji, gdy niepełnosprawny był zatrudniony lub odbywał służbę wojskową przez określony czas. Do świadczeń rentowych miały prawo jedynie osoby, które stały się niezdolne do pracy po uprzednim podjęciu zatrudnienia. Oznaczało to, że niepełnosprawność musiała pojawić się lub ujawnić z biegiem czasu. Wsparcie z ubezpieczenia społecznego nie przysługiwało osobom z niepełnosprawnością wrodzoną lub ujawnioną przed podjęciem pracy (lub rozpoczęciem służby wojskowej). Istniała wprawdzie możliwość dobrowolnego objęcia ubezpieczeniem nawet osób nigdy niezatrudnionych, jednak do takiego ubezpieczenia można było przystąpić dopiero po ukończeniu 16 roku życia. Warunkiem objęcia ochroną ubezpieczeniową było przedstawienie świadectwa lekarskiego potwierdzającego dobry stan zdrowia.¹⁹ Konieczność spełnienia tej przesłanki wykluczała możliwość dobrowolnego ubezpieczenia osoby z niepełnosprawnością.

Ówczesne akty prawne dla określenia osoby z niepełnosprawnością posługiwały się terminem „inwalida”. Termin ten wynikał z dominującego w owym czasie akcentowania aspektu medycznego w definiowaniu niepełnosprawności.²⁰ Za inwalidę uważano osobę, która wskutek choroby, ułomności fizycznej albo umysłowej, bądź też wskutek upadku sił fizycznych stała się niezdolna do zarobienia własną pracą jednej trzeciej kwoty, jaką zarabiała w danej miejscowości osoba w pełni sił fizycznych i umysłowych o podobnym wykształceniu i uzdolnieniu. Inwalidą w rozumieniu przepisów była także osoba, która ukończyła 65 rok życia. Zależnie od okresu opłacania składek ubezpieczeniowych warunki uznania za inwalidę były nieco zróżnicowane.²¹

Powiązanie prawa do wsparcia finansowego oferowanego ze środków publicznych z utratą możliwości zarobkowania charakterystyczne jest dla pojmowania niepełnosprawności w wymiarze medyczno – funkcjonalnym i utożsamiania jej ze stanem choroby.²²

W ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego osób niepełnosprawnych stopniowo odchodzono od uzależnienia nadania statusu inwalidy od stażu ubezpieczeniowego. Okres podlegania ubezpieczeniom stanowił jedynie przesłankę nabycia uprawnień do ustawowo gwarantowanych świadczeń.²³

¹⁹ Art. 12 ustawy z dnia 28 marca 1933 r. o ubezpieczeniu społecznym (Dz. U. nr 51 poz. 396); dalej jako: ustawa z 28 marca 1933 r.; szerzej na temat ewolucji ubezpieczeń społecznych: K. Kolasinski, *Założenia nowego systemu ubezpieczeń społecznych* (w:) T. Dębowska – Romanowska, A. Jankiewicz (red.) *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 115 – 130; T. Sowiński (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 489 – 492 oraz 498 – 504.

²⁰ B. Borkowska – Beszta, *Niepełnosprawność...*, s. 162 – 177.

²¹ Art. 154 ustawy z 28 marca 1933 r., W. Koczur, *Restytucja zdolności do pracy w polskim powszechnym systemie ubezpieczeń społecznych*, Katowice 2010, s. 52 – 58.

²² B. Borkowska – Beszta, *Niepełnosprawność...*, s. 64 – 102.

²³ Dekret z dnia 25 czerwca 1954 r. o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 30, poz. 116), ustawa z dnia 23 stycznia 1968 r. o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 3, poz. 6), ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 40, poz. 267).

W definiowaniu inwalidztwa odwoływano się do dwóch kryteriów: biologicznego i ekonomicznego. Za inwalidę uznawano osobę, która z powodu stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu była całkowicie lub częściowo niezdolna do wykonywania pracy. Zależnie od stopnia niezdolności do pracy i niezdolności do samodzielnej egzystencji wyróżniano trzy grupy inwalidzkie.²⁴

W 1996 roku w przepisach regulujących zasady systemu ubezpieczeń społecznych pojęcie inwalidztwa zastąpiono pojęciem niezdolności do pracy.²⁵ Zmiana terminologii była wynikiem dążenia do silniejszego powiązania świadczeń z systemu ubezpieczeń społecznych z ekonomiczno – zawodowymi następstwami naruszenia sprawności organizmu.²⁶

Równolegle kształtował się pogląd o konieczności rozdzielenia pojęcia niepełnosprawności od pojęcia niezdolności do pracy. W literaturze przedmiotu powszechne jest stanowisko, iż pojęcia te nie są tożsame, pomimo że ich zakresy się krzyżują. Z tego względu konieczne stało się wprowadzenie odrębnych systemów orzekania.²⁷

Termin „inwalida” obecny jest w polskim systemie prawa do dnia dzisiejszego. W zakresie prawa finansowego używany jest on w zasadzie w dwóch przypadkach: po pierwsze, termin ten używany jest dla określenia osób, których niepełnosprawność powstała w okresie II wojny światowej lub w związku z odbywaniem niezawodowej służby wojskowej;²⁸ po drugie, w kontekście grupy inwalidzkich²⁹.

§ 2 Prawne pojęcie niepełnosprawności i osoby niepełnosprawnej

1. Pojęcia osoby niepełnosprawnej oraz niepełnosprawności obecne są w zarówno w krajowych aktach prawnych jak i aktach o zasięgu międzynarodowym czy ponadnarodowym.

Podstawowym aktem prawnym w zakresie definiowania niepełnosprawności i osób z niepełnosprawnością jest **ustawa o rehabilitacji**. **Niepełnosprawność** określona jest jako trwała lub okresowa niezdolność do wypełniania ról społecznych z powodu stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu, w szczególności powodująca niezdolność do pracy.³⁰ Niepełnosprawność współtworzą więc **dwie elementy: naruszenie sprawności organizmu oraz kontekst społeczny** – brak pełnej sprawności w ujęciu medycznym musi skutkować nieemożnością wypełniania ról społecznych.

Powyższa definicja wzbudzać może pewne wątpliwości. Po pierwsze, dla stwierdzenia niepełnosprawności wymagane jest, aby naruszenie sprawności or-

²⁴ W. Koczur, *Restytucja...* s.

²⁵ Ustawa z dnia 28 czerwca 1996 r. o zmianie niektórych ustaw o zaopatrzeniu emerytalnym i o ubezpieczeniu społecznym (Dz. U. nr 100, poz. 461).

²⁶ W. Koczur, *Restytucja...*, s. 56 – 58; I. Jędrasik – Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne, tom 2. Ubezpieczenie rentowe. Ubezpieczenie emerytalne*, Warszawa 2003, s. 34 – 35.

²⁷ J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, Kraków 2006; W. Koczur, *Restytucja...*, s. 57 – 58.

²⁸ Art. 6 ustawy z dnia 29 maja 1974 r. o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2193, ze zm.); dalej jako: ustawa o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

²⁹ Art. 26 ust 7a pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509, ze zm.).

³⁰ Zob. art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 511, ze zm.); dalej jako ustawa o rehabilitacji; szerzej na ten temat: K. Kurowski, *Niepełnosprawność i osoba niepełnosprawna – od medycznego do społecznego modelu niepełnosprawności* (w:) A. Błaszczak (red.) *Najważniejsze wyzwania po ratyfikacji przez Polskę Konwencji ONZ o Prawach Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2012, s. 8 – 15.

ganizmu miało charakter stały lub długotrwały. Oba kryteria są niejednoznaczne. W przepisach nie jest wskazane, jak długo powinno trwać ograniczenie sprawności, by można je było uznać za długotrwałe. Pojęcie choroby długotrwałej obecne jest w innych aktach prawnych. Na przykład w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych długotrwałą chorobą powodującą utratę zdolności do pełnienia powierzonych obowiązków może być przyczyną odwołania członka Rady Narodowego Funduszu Zdrowia przed upływem kadencji, jeżeli choroba ta trwa co najmniej 6 miesięcy.³¹ Wydaje się jednak, iż przepis ten wskazuje jedynie, po jakim czasie można zastosować prawnie przewidziane konsekwencje w zakresie zatrudnienia i nie powinien być traktowany jako definicja choroby długotrwałej. Z brzmienia przepisu wynika bowiem, iż tylko w razie, gdy członek Rady NFZ zapadnie na chorobę długotrwałą i jednocześnie trwa ona co najmniej pół roku, wówczas (jeżeli jednocześnie utracił zdolność do pełnienia powierzonych obowiązków) można odwołać go ze stanowiska. Można więc wnioskować, iż choroba długotrwałą trwająca poniżej 6 miesięcy nie daje prawa do odwołania członka Rady.

Pokrewnym pojęciem może wydawać się funkcjonujący w regulacjach medycznych termin „**choroby przewlekłe**”. W obowiązujących aktach prawnych nie jest on definiowany. W przepisach można odnaleźć jedynie wykaz chorób uznawanych za przewlekłe. Wykaz ten nie może być jednak uznany za kompletny bowiem obejmuje wyłącznie te jednostki chorobowe, których zdiagnozowanie umożliwia korzystanie przez chorego z refundacji na zakup leków, wyrobów medycznych lub środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego.³² W literaturze przedmiotu problematyka zakresu i katalogu chorób przewlekłych jest opisana bardzo szeroko. W definicjach wskazywane są **dwa czynniki wyróżniające** choroby przewlekłe. Jednym z nich jest czas trwania. Chorobą przewlekłą jest więc choroba o **długim czasie trwania**.³³ Niekiedy można spotkać pogląd, że choroba przewlekła to choroba trwająca powyżej trzech miesięcy.³⁴ Drugą grupę czynników, w oparciu o które można definiować choroby przewlekłe, stanowią **kryteria odróżniające choroby przewlekłe od chorób ostrych**. Są nimi przyczyny, przebieg, istota choroby, konsekwencje i przebieg leczenia. Choroby przewlekłe są nieuleczalne, trwają całe życie i na poszczególnych etapach konieczne są różne metody leczenia, intensywniejsze w okresach nasilenia objawów, a w okresach remisji na pierwszy plan wysuwa się zdrowy styl życia czy też rehabilitacja.³⁵

Do najczęściej stosowanych definicji należy **definicja zaproponowana przez Światową Organizację Zdrowia** oraz definicja sformułowana przez Komisję do spraw Chorób Przewlekłych³⁶. Według Światowej Organizacji

³¹ Art. 100 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1515, ze zm.); dalej jako: ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej.

³² Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 27 lutego 2019 r. w sprawie wykazu refundowanych leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (Dz. Urz. Ministra Zdrowia, poz. 26).

³³ K. Markocka-Mączka, K. Grabowski, R. Taboła, *Choroby przewlekłe – problem XXI wieku* (w:) E. Dybińska, B. Zboina (red.) *Dobrostan a edukacja*, Lublin 2016, s. 177 – 186; M. Ziarko, *Zmaganie się ze stresem choroby przewlekłej*, Poznań 2014, s. 15 – 30.

³⁴ National Health Council (www.nationalhealthcouncil.org/sites/.../AboutChronicDisease.pdf; dostęp na dzień 17 grudnia 2018r.).

³⁵ K. Markocka-Mączka, K. Grabowski, R. Taboła, *Choroby przewlekłe...*, s. 178.

³⁶ The National Commission on Chronic Illness

Zdrowia choroba przewlekła jest chorobą o długim czasie trwania i powolnym postępie.³⁷ Natomiast **Komisja do spraw Chorób Przewlekłych** definiuje choroby przewlekłe jako zaburzenia lub odchylenia od normy posiadające jedną lub więcej z następujących cech: mają długotrwały przebieg; ich etiologia, przebieg i leczenie nie są jednoznacznie określone; pozostawiają po przejściu dysfunkcję lub niepełnosprawność; wymagają specjalistycznego postępowania rehabilitacyjnego, nadzoru, obserwacji lub opieki.³⁸

Podobne trudności można napotkać definiując **stałe naruszenie sprawności organizmu**. Zgodnie z brzmieniem przepisów trwałe lub stałe naruszenie sprawności organizmu następuje wówczas, jeżeli według wiedzy medycznej stan zdrowia nie rokuje poprawy.³⁹ Wiedzę medyczną cechuje duża zmienność. Ponadto orzeczenie należy formułować na podstawie rokowań, których charakter jest przecież subiektywny. W rzeczywistości stałe naruszenie sprawności można stwierdzić dopiero *post factum*. Stwierdzenie stałego naruszenia sprawności organizmu opiera się więc na pewnych przypuszczeniach.

Analizując **kontekst społeczny niepełnosprawności**, dla jej stwierdzenia konieczne jest występowanie **niezdolności do wypełniania ról społecznych**. Niezdolność może być rozumiana jako brak sprawności, brak możliwości wykonywania czegoś, sprostania czemuś, niezdadność.⁴⁰ Niezdolność do wypełniania ról społecznych jest więc bardzo subiektywnie oceniana.

2. W ustawie o rehabilitacji zdefiniowane jest także **pojęcie osoby niepełnosprawnej**. Bez wątpienia jest to najczęściej stosowana definicja. W świetle tej ustawy nabycie statusu osoby niepełnosprawnej uzależnione jest od spełnienia wyłącznie kryterium formalnego w postaci posiadania jednego z **trzech rodzajów orzeczeń**: o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, o niepełnosprawności lub o całkowitej lub częściowej niezdolności do samodzielnej egzystencji.⁴¹

Niepełnosprawnym jest więc osoba, wobec której na podstawie ustawy o rehabilitacji, wydano orzeczenie **o zakwalifikowaniu jej do znacznego, umiarkowanego lub lekkiego stopnia niepełnosprawności**. W przypadku osób poniżej 16 roku nie określa się stopnia niepełnosprawności. Osoba taka może być uznana za niepełnosprawną, jeżeli spełnione są trzy warunki. Pierwszą przesłanką **orzeczenia niepełnosprawności osób poniżej 16 roku życia** jest naruszenie sprawności fizycznej lub psychicznej o przewidywanym okresie trwania powyżej 12 miesięcy. Po drugie, naruszenie to wynikać musi z powodu wady wrodzonej, długotrwałej choroby lub uszkodzenia organizmu. Po trzecie naruszenie sprawności musi powodować konieczność zapewnienia tym osobom całkowitej opieki lub pomocy w zaspokajaniu podstawowych potrzeb życiowych w sposób przewyższający wsparcie potrzebne osobie w danym wieku.⁴²

Tryb wydawania **orzeczeń o niezdolności do pracy** uregulowany jest poza ustawą o rehabilitacji. Definicja zawarta w ustawie o rehabilitacji ma szeroki

³⁷ M. Ziarko, *Zmaganie się ze stresem...*, s. 15 – 18.

³⁸ K. Markocka-Mączka, K. Grabowski, R. Taboła, *Choroby przewlekłe...*, s. 177 – 186.

³⁹ § 3 ust 4 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie orzekania o niepełnosprawności i stopniu niepełnosprawności (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2027); dalej jako: rozporządzenie o orzekaniu o niepełnosprawności.

⁴⁰ *Słownik języka polskiego. Tom II*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1988, s. 375.

⁴¹ Art. 1 ustawy o rehabilitacji.

⁴² Art. 4a ustawy o rehabilitacji.

zakres zastosowania. Do niej bowiem odsyłają inne akty prawne regulujące sytuację osób niepełnosprawnych.

3. Jak już wspomniano, definicja niepełnosprawności i osób niepełnosprawnych obecna jest także w międzynarodowych aktach prawnych. Jednym z nich jest Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych.⁴³

Według postanowień Konwencji **osobą niepełnosprawną** jest osoba mająca długotrwale naruszoną sprawność fizyczną, umysłową, intelektualną lub sensoryczną, co może, w oddziaływaniu z różnymi barierami, utrudniać jej pełne i skuteczne uczestnictwo w życiu społecznym, na równych zasadach z innymi osobami.⁴⁴ Definicja ta stosowana jest także na poziomie unijnych aktów prawnych.⁴⁵ Przyjęta w ramach Konwencji definicja dla uznania człowieka za niepełnosprawnego wymaga spełnienia w zasadzie **trzech kryteriów**.

Pierwsze z nich to **długotrwale naruszenie sprawności**. Naruszenie to może dotyczyć zarówno sprawności fizycznej, umysłowej, intelektualnej jak i sensorycznej. W Konwencji nie sprecyzowano, jakie naruszenie należy traktować jako stan długotrwały. Zgodnie z zasadami interpretacji postanowień umów międzynarodowych⁴⁶ za stan długotrwały można uznać stan trwający przez długi czas.⁴⁷ Definicja słownikowa nie wyjaśnia niestety jaki okres powoduje, że naruszenie sprawności nabiera cechy długotrwałego.

Drugim kryterium, które musi być spełnione dla uznania osoby za niepełnosprawną, jest stwierdzenie istnienia związku pomiędzy naruszeniem sprawności organizmu a uczestnictwem w życiu społecznym. U osób niepełnosprawnych naruszenie sprawności organizmu musi, choćby potencjalnie, **utrudniać pełne i skuteczne uczestnictwo w życiu społecznym**.

Weryfikacja trzeciego kryterium **wymaga porównania sytuacji osoby z dysfunkcją z sytuacją innych osób**. Osobę można uznać za niepełnosprawną, gdy jej udział w życiu społecznym odbywa się na odmiennych zasadach niż w przypadku pozostałych członków społeczeństwa.

Na podstawie przytoczonej definicji osoby niepełnosprawnej można sformułować definicję niepełnosprawności. **Niepełnosprawność** może być rozumiana na gruncie Konwencji jako długotrwale naruszenie sprawności fizycznej, umysłowej, intelektualnej lub sensorycznej mogące, w oddziaływaniu z różnymi barierami, utrudniać pełne i skuteczne uczestnictwo w życiu społecznym osób nią dotkniętych, na równych zasadach z innymi osobami.

4. Funkcjonujące w polskim porządku prawnym definicje niepełnosprawności brzmią nieco odmiennie. Ich zakres nie jest tożsamy. Bez wątpienia niepełnosprawność oznacza naruszenie sprawności trwające odpowiednio długi czas i wywołujące określone skutki w sferze aktywności społecznej jednostki dotkniętej niepełnosprawnością. Elementem różnicującym sposób definiowania niepełnosprawności jest wymagana w Konwencji konieczność porównywania sytuacji osób z dysfunkcją z sytuacją innych ludzi. Dopiero w razie stwierdzenia, iż osoba

⁴³ Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych sporządzona w Nowym Jorku dnia 13 grudnia 2006 r. (Dz. U. poz. 1169); dalej jako: Konwencja.

⁴⁴ Zob. art. 1 Konwencji.

⁴⁵ Komunikat Komisji Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu (KOM (2010) 2020); dalej jako: Strategia; s. 4.

⁴⁶ Zob. art. 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. nr 74, poz. 439).

⁴⁷ *Słownik języka polskiego. Tom I*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1988, s. 401.

z dysfunkcją doznaje innych niż pozostali ograniczeń w wypełnianiu ról społecznych, można ją uznać za osobę niepełnosprawną w rozumieniu Konwencji.

Ponadto w świetle ustawy o rehabilitacji niepełnosprawność występuje jedynie wówczas, gdy osoba nią dotknięta jest niezdolna do wypełniania ról społecznych. W myśl Konwencji o niepełnosprawności można mówić także w przypadku, gdy naruszenie sprawności organizmu utrudnia wypełnianie ról społecznych. Dla uznania osoby za niepełnosprawną w rozumieniu Konwencji wystarczy, aby wystąpiło zagrożenie niepełnym uczestnictwem w życiu społecznym. Zakres pojęcia niepełnosprawności na gruncie Konwencji jest więc o wiele szerszy niż w świetle ustawy o rehabilitacji.

Z uwagi na różne sposoby rozumienia niepełnosprawności, możliwa jest sytuacja, w której osoba z niepełnosprawnością w rozumieniu prawa międzynarodowego znajdzie się poza systemem wsparcia wynikającym z przepisów krajowych. Ponadto, w związku z funkcjonowaniem odrębnych zasad przyznawania świadczeń na wypadek braku możliwości zarobkowania, zbędne wydaje powiązanie zawartej w ustawie o rehabilitacji definicji niepełnosprawności z niezdolnością do pracy.⁴⁸

5. Przepisy prawa krajowego zawierają odmienną od wskazanej w Konwencji definicję osoby niepełnosprawnej. Według Konwencji osobą niepełnosprawną jest osoba z naruszoną sprawnością w warunkach określonych w postanowieniach Konwencji. Natomiast w świetle ustawy o rehabilitacji status osoby niepełnosprawnej uzależniony jest od spełnienia kryterium formalnego w postaci posiadania stosownego orzeczenia.

Jak można zauważyć, w obowiązujących aktach prawnych pojęcie osoby niepełnosprawnej jest różnie definiowane. Z tego powodu, istotny jest zakres stosowania poszczególnych definicji. W ustawie o rehabilitacji zawarte jest zastrzeżenie, że wprowadzona w niej definicja niepełnosprawności ma zastosowanie tylko na potrzeby tejże ustawy. Jednak faktyczny zasięg tej definicji jest o wiele większy, bowiem odwołuje się do niej szereg przepisów z różnych gałęzi prawa.⁴⁹ Ponadto orzeczenia wydane na podstawie ustawy o rehabilitacji mogą stanowić podstawę do przyznania ulg i uprawnień na podstawie odrębnych przepisów.⁵⁰ Natomiast Konwencja nie wprowadza żadnych ograniczeń, co do zakresu stosowania zawartej w niej definicji osoby niepełnosprawnej. Z tego względu można przyjąć, że w razie występowania w aktach prawnych pojęcia osoby niepełnosprawnej czy niepełnosprawności, bez jednoczesnego odesłania do ustawy o rehabilitacji, pojęcia te należy definiować zgodnie z Konwencją, czyli nadawać im szersze znaczenie, niż na gruncie przepisów krajowych. Pominięcie odesłania do ustawy o rehabilitacji w przepisach wprowadzających instrumenty ochrony osób niepełnosprawnych może więc prowadzić do niezamierzonej zmiany zakresu stosowania środków wsparcia, co bez wątpienia wpłynie na finansowe skutki udzielanej pomocy.

6. Definicję osoby niepełnosprawnej zawiera także Konwencja Międzynarodowej Organizacji Pracy dotycząca rehabilitacji zawodowej i zatrudnienia osób

⁴⁸ Art. 2 pkt 10 ustawy o rehabilitacji.

⁴⁹ Zob. np. art. 26 ust. 7d o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 6 ustawy z dnia 12 marca 2004r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1508, ze zm.).

⁵⁰ Art. 3 ust. 2 ustawy o rehabilitacji.

niepełnosprawnych⁵¹. Zgodnie z jej treścią osobą niepełnosprawną jest osoba, której możliwości uzyskania i utrzymania odpowiedniego zatrudnienia oraz awansu zawodowego są znacznie ograniczone w wyniku ubytku zdolności fizycznych lub umysłowych.⁵² Postanowienia Konwencji MOP skupione są wokół zwiększenia aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych, co znajduje odzwierciedlenie w treści definicji osób niepełnosprawnych. Zgodnie z jej brzmieniem dla uznania osoby za niepełnosprawną muszą być spełnione dwa kryteria. Po **pierwsze**, osoba niepełnosprawna to człowiek z ubytkiem zdolności fizycznych lub umysłowych. Po **drugie**, ubytek ten musi wywoływać określone skutki.

Następstwa te dotyczą jedynie aspektów życia zawodowego. W definicji pominięty jest całkowicie wpływ naruszenia sprawności organizmu na inne sfery aktywności człowieka. Definicja zawarta w Konwencji MOP ogranicza zakres pojęcia osoby niepełnosprawnej wyłącznie do osób napotykających – z powodu naruszenia sprawności organizmu – bariery w podejmowaniu i utrzymywaniu zatrudnienia. Z uwagi na cel Konwencji MOP, treść tej definicji nie wzbudza zastrzeżeń. Natomiast niedopuszczalne wydaje się stosowanie tej definicji na gruncie innych regulacji.⁵³

7. Oprócz pojęcia niepełnosprawności w opracowaniach dotyczących osób niepełnosprawnych pojawiło się **pojęcie niepełnosprawności prawnej**. Termin ten, chociaż występuje także w oficjalnych dokumentach⁵⁴, nie jest pojęciem ustawowym. Jest on jednak powszechnie rozumiany jako niepełnosprawność potwierdzona stosownym orzeczeniem.⁵⁵ Z danych statystycznych wynika, że liczba osób niepełnosprawnych w sensie biologicznym nie pokrywa się z liczbą niepełnosprawnych w znaczeniu prawnym.⁵⁶ Dla celów statystyki do liczby osób niepełnosprawnych wliczane są także osoby niepełnosprawne w sensie biologicznym. Osoba niepełnosprawna w sensie biologicznym to osoba, która odczuwa ograniczenie sprawności w wykonywaniu czynności podstawowych dla swojego wieku, ale nie posiada prawnego orzeczenia niepełnosprawności.⁵⁷

§ 3 Prawne podstawy wspierania osób niepełnosprawnych

1. W polskim porządku prawnym obowiązek otoczenia opieką osób niepełnosprawnych przez państwo wynika z Konstytucji RP. W ustawie zasadniczej osoby niepełnosprawne zagwarantowane mają prawo do szczególnej opieki zdrowotnej. Ponadto Konstytucja RP gwarantuje im pomoc państwa w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej.⁵⁸ Wsparcie to ma odbywać się na zasadach przewidzianych w ustawie.

⁵¹ Konwencja nr 159 Międzynarodowej Organizacji Pracy dotycząca rehabilitacji zawodowej i zatrudnienia osób niepełnosprawnych z dnia 20 czerwca 1983r. (Dz. U. z 2005r. nr 43, poz. 412); dalej jako: Konwencja MOP.

⁵² Art. 1 Konwencji MOP.

⁵³ Z uwagi na bardzo wąski zakres pojęcia osób niepełnosprawnych według Konwencji MOP oraz ze względu na ograniczony zakres stosowania tej definicji nie jest ona przedmiotem szczegółowej analizy.

⁵⁴ Pojęcie to stosowane jest na przykład w statystyce publicznej (<https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1149,pojecie.html#>; dostęp na dzień: 20 marca 2019r.)

⁵⁵ Zob. Załącznik nr 1 do Uchwały nr 348/XII/2015 Rady Miasta Lublin z dnia 23 grudnia 2015 r. w sprawie przyjęcia „Programu działań na rzecz niepełnosprawnych mieszkańców miasta Lublin na lata 2016-2020”, dalej jako: program; s. 8.

⁵⁶ Program, s. 14.

⁵⁷ <http://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1150,pojecie.html>; dostęp na dzień: 14 grudnia 2018 r.

⁵⁸ Zob. art. 68 i 69 Konstytucji RP; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 350 – 357 oraz W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 2000, s. 81 – 83.

Trudna sytuacja osób niepełnosprawnych dostrzegana jest nie tylko w wymiarze krajowym, ale także międzynarodowym. Pierwszy akt prawny dotyczący osób niepełnosprawnych opracowany został pod koniec 2006 roku na sesji Zgromadzenia Ogólnego Narodów Zjednoczonych. Przygotowana w ramach ONZ Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych weszła w życie w połowie 2008 roku. Polska stała się stroną Konwencji dopiero w 2012 roku. Jednak była związana jej postanowieniami w zasadzie już pod koniec 2010 roku. Wtedy bowiem Konwencja zaczęła wiązać Unię Europejską, a tym samym państwa do niej należące.⁵⁹

Znaczącym elementem Konwencji jest sformułowanie definicji osoby niepełnosprawnej.⁶⁰ W postanowieniach Konwencji zakazana jest ponadto wszelka dyskryminacja ze względu na niepełnosprawność. Przyjęty przez ONZ sposób pojmowania niepełnosprawności został zaakceptowany przez Unię Europejską, która w swoich aktach nie wprowadza nowej definicji.⁶¹

Przyjmując na siebie odpowiedzialność za poprawę społecznej i ekonomicznej sytuacji osób niepełnosprawnych, a także działając w wykonaniu Konwencji organy UE włączały postanowienia dotyczące osób niepełnosprawnych do opracowywanych dokumentów. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁶² gwarantuje, że UE uznaje i szanuje prawo osób niepełnosprawnych do korzystania ze środków mających zapewnić im samodzielność, integrację społeczną i zawodową oraz udział w życiu społeczności. W Traktacie o Unii Europejskiej zakazana jest wszelka dyskryminacja, a celem UE oraz państw członkowskich powinna być równość oraz zwalczanie wykluczenia społecznego⁶³ i dyskryminacji a także wspieranie sprawiedliwości społecznej i ochrony socjalnej.⁶⁴

Także w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej zawarty został obowiązek zwalczania przez UE wszelkiej dyskryminacji ze względu na niepełnosprawność. Traktat ten przewiduje też możliwość zmiany prawodawstwa Unii w celu realizacji tych postanowień.⁶⁵

Podstawowym aktem określającym kierunki **rozwoju społeczno-gospodarczego** Unii Europejskiej obecnie jest strategia Europa 2020. W jej wykonaniu przyjęto wspólne przepisy dotyczące europejskich funduszy strukturalnych i inwestycyjnych.⁶⁶ Zasadniczym elementem warunkującym powodzenie realizacji

⁵⁹ MEMO/10/198 (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-4_pl.htm; dostęp na dzień: 30 czerwca 2017 r.).

⁶⁰ Zob. art. 1 Konwencji.

⁶¹ Strategia, s. 4.

⁶² Zob. art. 21 i 26 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2012/C 326/02 (Dz. Urz. UE z 26.10.2015); A Wróbel (w.): A. Wróbel (red.) *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 714 – 753; M. Szablowska (w.): A. Wróbel (red.) *Karta Praw...*, s. 836 – 853 oraz s. Hambura, M. Muszyński, *Karta Praw Podstawowych z komentarzem*, Bielsko-Biała 2001, s. 112 – 115 i 128 – 131.

⁶³ Szerzej na temat pojmowania społecznego wykluczenia: W. Kapuścik, M. Molasy, *Systemowa interpretacja zjawiska społecznego wykluczenia* (w.): P. Borszowski, B. Detyna (red.) *Administracja publiczna. Zagadnienia prawne i koncepcje zarządzania*, Tom 1, Wałbrzych 2014, s. 201 – 211.

⁶⁴ Art. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), 2016/C 202/01 (Dz. Urz. UE z 7.6.2016).

⁶⁵ Zob. art. 10 i 19 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej; A. Wróbel (w.): A. Wróbel (red.) *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, Tom I, Warszawa 2012, s. 238 – 239 i 402 – 430.

⁶⁶ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 17 grudnia 2017r. nr 1303/2013 ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE z 20.12.2013).

strategii Europa 2020 miało być opracowanie strategii mającej zapewnić pełny udział osób niepełnosprawnych w życiu społecznym i gospodarczym.

W wykonaniu strategii Europa 2020 w 2010 roku została przygotowana „Europejska strategia w sprawie niepełnosprawności”. Ma ona formę komunikatu Komisji Europejskiej. Nie jest to więc źródło prawa powszechnie obowiązującego. Strategię można zaliczyć do tzw. miękkiego prawa, które nie zawiera norm wiążących adresatów. Jednak rola aktów niewiążących stale wzrasta. Dokumenty te często stają się podstawą zmian w ustawodawstwach krajowych, tak by wewnętrzne przepisy były zgodne z założeniami komunikatów.⁶⁷

Postanowienia strategii nie tworzą wprowadzając praw i obowiązków organów UE ani państw członkowskich, jednak wskazują na kierunek działań podejmowanych przez Komisję. Jest to o tyle istotne, że istnieje duże prawdopodobieństwo, że Komisja będzie wcielać w życie zaproponowane rozwiązania, stwarzając tym samym nowe środki ochrony adresowane do osób niepełnosprawnych. Z uprawnień jednostki często wynikają obowiązki po stronie podmiotów prawa publicznego. Warto też podkreślić, iż strategia może wywierać także skutki finansowe. Ponadto strategia może być traktowana jako konsekwencja przystąpienia Unii do Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych, która jako umowa międzynarodowa ma charakter powszechnie obowiązujący. Przedstawione argumenty bez wątpienia wzmacniają pozycję strategii, która, mimo iż jest dokumentem niewiążącym, jest uwzględniana w działaniach poszczególnych państw członkowskich.

Zgodnie z tytułem strategii jej adresatami są Parlament Europejski, Rada, Europejski Komitet Ekonomiczno – Społeczny oraz Komitet Regionów. Jednak ze względu na proponowane rozwiązania i przewidywane skutki, także finansowe, wydaje się, iż jest ona kierowana także do poszczególnych państw członkowskich.

Celem strategii jest zwiększenie możliwości osób niepełnosprawnych, tak aby mogły w pełni korzystać ze swoich praw i uczestniczyć w życiu społecznym oraz gospodarczym. Strategia służyć ma wyznaczeniu mechanizmów uzupełniających działania krajowe oraz potrzebnych do wdrożenia Konwencji ONZ na poziomie Unii Europejskiej, także w obrębie instytucji unijnych. Strategia określa także wsparcie, jakiego wymagają dotacje, badania naukowe, kampanie informacyjne, opracowywanie statystyk i gromadzenie danych.⁶⁸

2. W ramach strategii zakreślonych zostało **osiem podstawowych obszarów działania**. Aktywność UE i jej organów skupiać się ma na dostępności, uczestnictwie, równości, zatrudnieniu, kształceniu i szkoleniu, ochronie socjalnej, zdrowiu oraz działaniach zewnętrznych. Obszary te wybrane zostały przede wszystkim ze względu na ich przydatność dla osiągnięcia ogólnych celów strategii i Konwencji ONZ oraz w oparciu o wyniki szeroko prowadzonych konsultacji, zarówno z państwami członkowskimi, jak i ich obywatelami. Każdy z wymienionych obszarów jest opisany w strategii. Dla każdego z nich sformułowane zostały ponadto cele szczegółowe.

Działania dotyczące **dostępności** mają zapewnić osobom niepełnosprawnym dostęp do towarów, usług, także publicznych, oraz urządzeń wspomagają-

⁶⁷ J. Barcz (red.), *System prawa Unii Europejskiej. Źródła prawa Unii Europejskiej. Tom IV*, Warszawa 2010, s. IV-34 – IV-36.

⁶⁸ Strategia, s. 5 – 6.

cych. Osoby niepełnosprawne powinny na równych prawach z innymi korzystać ze środowiska fizycznego, transportu, technologii i systemów informacyjno-komunikacyjnych oraz pozostałych obiektów i usług.⁶⁹ Zaproponowane przez Komisję metody zwiększenia dostępności można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią **środki prawne**. Należy do nich między innymi przygotowany przez Komisję projekt nowej dyrektywy „Europejski akt w sprawie dostępności”⁷⁰. Projekt ten zakłada dostosowanie do potrzeb osób niepełnosprawnych produktów i usług, ze wskazaniem, które elementy w szczególności należy uwzględnić przy ich dostosowywaniu oraz jaki stopień dostosowania ma być osiągnięty. Dyrektywa dotyczyć ma między innymi sprzętu komputerowego, terminali samoobsługowych⁷¹, urządzeń związanych z usługami telefonicznymi⁷² czy innych urządzeń elektronicznych⁷³ oraz oprogramowania do nich. Pośród usług objętych dyrektywą są usługi telefoniczne i łączności elektronicznej, w tym usługi ratownictwa, audiowizualne usługi medialne, usługi towarzyszące transportowi pasażerskiemu, usługi bankowe, e-książki czy handel elektroniczny. Proponowane zmiany polegać mają między innymi na wprowadzeniu komunikowania się i orientacji przez więcej niż jeden kanał sensoryczny, innego niż mowa sposobu komunikowania się i orientacji, możliwości powiększania i kontrastu, elastycznych sposobów kontroli i oddzielania pierwszego planu od tła, włącznie z poprawą wyrazistości, możliwości regulowania głośności, trybu pracy w warunkach ograniczonego zasięgu i ograniczonej siły fizycznej czy możliwości połączenia produktu z urządzeniami wspomagającymi.

Drugą grupę środków mających zwiększyć dostępność stanowią **instrumenty pozaprawne**. Należy do nich między innymi standaryzacja czy popularyzacja idei projektowania dla wszystkich.

W ramach drugiego obszaru – **uczestnictwo** – proponowane środki skupiają się na eliminacji przeszkód uniemożliwiających osobom niepełnosprawnym pełne korzystanie z praw podstawowych. Do praw tych Komisja zalicza prawo do swobodnego przemieszczania się, wyboru miejsca i stylu życia oraz pełnego dostępu do kultury, rekreacji i sportu. Komisja zobowiązała się do podjęcia działań zmierzających do pokonania przeszkód w korzystaniu z praw przysługujących osobom niepełnosprawnym jako jednostkom, konsumentom, uczniom, uczestnikom życia gospodarczego i politycznego, pokonania problemów związanych z mobilnością w obrębie Unii i upowszechniania stosowania europejskiego modelu karty parkingowej dla niepełnosprawnych. Kolejnym elementem proponowanych działań jest dążenie do przechodzenia od instytucjonalnych do środowiskowych systemów opieki między innymi poprzez wykorzystywanie różnych funduszy na wspieranie rozwoju środowiskowych systemów opieki i zwiększania w społeczeństwie wiedzy na temat sytuacji osób niepełnosprawnych żyjących w domach opieki, w szczególności dzieci i osób starszych. Komisja chce także poprawić dostępność organizacji sportowych, hobbystycznych, kulturalnych i rekreacyjnych, a także upowszechniać uczest-

⁶⁹ Strategia, s. 7.

⁷⁰ Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States as regards the accessibility requirements for products and services, COM(2015) 615 final, 2015/0278(COD).

⁷¹ w tym bankomatów czy automatów do sprzedaży biletów

⁷² smartfonów, modemów, routerów

⁷³ na przykład telewizorów, dekodерów, kin domowych, odtwarzaczy mp3, czytników e-book'ów

nictwo w wydarzeniach sportowych i organizowanie tego rodzaju imprez dla osób niepełnosprawnych. Aktywność Komisji skupia się także na badaniach możliwości ułatwienia stosowania języka migowego i alfabetu Braille'a w komunikowaniu się z instytucjami UE, poprawie dostępności procesu głosowania, usprawnieniu transgranicznego przesyłania dzieł chronionych prawem autorskim w dostępnych formatach oraz promowania wykorzystywania możliwości odstępstw przewidzianych w dyrektywie w sprawie praw autorskich. Celem podjętych działań w tym obszarze ma być osiągnięcie pełnego udziału osób niepełnosprawnych w życiu społecznym. Cel ten jest zrealizowany poprzez umożliwienie niepełnosprawnym korzystania ze wszystkich korzyści płynących z obywatelstwa UE, usunięcie barier administracyjnych i wynikających z postaw społecznych w celu osiągnięcia pełnego udziału w życiu społecznym na równych prawach, zapewnienie usług środowiskowych wysokiej jakości, w tym także dostępu do osobistej opieki.⁷⁴

Trzecim obszarem strategii jest **równość**. Podejmowane w ramach tego obszaru środki są dwutorowe. Z jednej strony, dla zapewnienia ochrony przed dyskryminacją w pełni wykorzystane mają być istniejące przepisy UE. Po drugie, Komisja chce wprowadzić w życie aktywną politykę zwalczania dyskryminacji i promowanie w polityce UE równości szans. Uwaga Komisji skupia się także na skumulowanej dyskryminacji, której osoby niepełnosprawne doświadczać mogą z innych względów, takich jak narodowość, wiek, rasa lub przynależność etniczna, płeć, religia lub przekonania oraz orientacja seksualna. Istotnym elementem tego obszaru jest zagwarantowanie osobom niepełnosprawnym równej pozycji w dziedzinie zatrudnienia. Aktywność Komisji podejmowana w tym zakresie polega nie tylko na wprowadzaniu środków prawnych. Ważnym elementem jest także organizowanie kampanii informacyjnych oraz wspieranie organizacji pozarządowych przez UE. Celem podejmowanych działań jest wyeliminowanie w UE dyskryminacji ze względu na niepełnosprawność.⁷⁵

W ramach czwartego obszaru – **zatrudnienie** – Komisja postawiła sobie za cel umożliwienie znacznie większej liczbie osób niepełnosprawnych zarabiania na życie na wolnym rynku pracy. Zaproponowane przez Komisję instrumenty realizacji tego celu mają przede wszystkim pozaprawny charakter. Podejmowane działania sprzyjać mają poprawie stanu wiedzy na temat sytuacji zatrudnienia niepełnosprawnych kobiet i mężczyzn poprzez analizy, wytyczne polityczne, wymianę informacji i inne wsparcie. Działania UE mają polegać na analizowaniu sytuacji osób niepełnosprawnych na rynku pracy, walce z postawami i pułapkami związanymi z korzystaniem ze świadczeń, które zniechęcają osoby niepełnosprawne do wchodzenia na rynek pracy, pomocy w integracji na rynku pracy, rozwijaniu aktywnej polityki rynku pracy, zwiększaniu dostępności miejsc pracy, rozwijaniu usług w dziedzinie zatrudnienia czy wspieraniu struktur i szkoleń w miejscu pracy. Problem aktywizacji zawodowej osób niepełnosprawnych jest niezwykle istotny. Z jednej strony, prawo do pracy jest jednym z podstawowych praw człowieka. Z drugiej zaś, samodzielność finansowa osób niepełnosprawnych ogranicza wydatki budżetowe na opiekę socjalną adresowaną do tej grupy

⁷⁴ Strategia, s. 7 – 8.

⁷⁵ Strategia, s. 8 – 9.

społecznej i przyczynia się do wzrostu gospodarczego. Oba te aspekty dostrzeżone są na poziomie unijnym.⁷⁶

Piątym obszarem strategii jest **kształcenie i szkolenie**. Celem podejmowanych działań jest upowszechnienie otwartego dla wszystkich kształcenia i uczenia się przez całe życie, zwłaszcza dla niepełnosprawnych uczniów i studentów. W ramach tego obszaru Komisja chce popularyzować korzystanie z wcześniej wprowadzonych rozwiązań w dziedzinie kształcenia takich jak inicjatywa „Mobilna młodzież”, program „Uczenie się przez całe życie” czy strategiczne ramy europejskiej współpracy w dziedzinie kształcenia i szkolenia. Działanie Komisji ma wspierać krajowe wysiłki podejmowane na rzecz usuwania barier prawnych i administracyjnych stojących na drodze osób niepełnosprawnych w dostępie do ogólnych systemów kształcenia i szkolenia przez całe życie, wczesnej identyfikacji osób o szczególnych potrzebach oraz organizowania odpowiedniego szkolenia i wsparcia osobom zajmującym się kształceniem na wszystkich poziomach.⁷⁷

Celem szóstego obszaru strategii – **ochrona socjalna** – jest działanie na rzecz godnych warunków życia osób niepełnosprawnych. Ze względu na ograniczone możliwości ingerencji Komisji w sferę prawa zabezpieczenia społecznego poszczególnych państw członkowskich, działania podejmowane w ramach tego obszaru polegają głównie na stworzeniu warunków do wymiany praktyk i wzajemnego uczenia się. Komisja także chce zwiększyć stopień wykorzystania dostępnych już instrumentów w postaci Europejskiego Funduszu Społecznego czy rozwiązań przewidzianych w europejskim programie walki z ubóstwem.⁷⁸

Siódmy obszar strategii skupiony jest na **zdrowiu**. Jego celem jest zwiększenie równego dostępu osób niepełnosprawnych do świadczeń zdrowotnych i powiązanych usług. Cel ten może być zrealizowany poprzez wspieranie krajowych działań na rzecz zapewnienia dostępnych, niedyskryminacyjnych świadczeń i infrastruktury zdrowotnej, upowszechnianie wiedzy o niepełnosprawności na uczelniach medycznych oraz w programach nauczania kierunków medycznych, zapewnianie odpowiednich świadczeń rehabilitacyjnych, upowszechnianie świadczeń w zakresie zdrowia psychicznego i działanie na rzecz rozwijania usług wczesnej interwencji i oceny potrzeb. Podobnie jak w przypadku ochrony socjalnej, działania Komisji skupione są głównie na edukacji i podnoszeniu świadomości społecznej oraz na zwracaniu uwagi na mogące pojawiać się w tym zakresie bariery. Komisja zwraca także szczególną uwagę na bezpieczeństwo i higienę pracy, aby zmniejszać ryzyko niepełnosprawności będącej wynikiem pracy zawodowej i ułatwić ponowną integrację niepełnosprawnych pracowników.⁷⁹

Ostatni – ósmy – obszar strategii dotyczy **działań zewnętrznych**. Jego celem jest promowanie praw osób niepełnosprawnych poza UE. W ramach realizacji

⁷⁶ Strategia, s. 9 – 10; K. Roszewska, *Zatrudnienie i aktywizacja zawodowa osób z niepełnosprawnościami* (w: A. Błaszczak (red.), *Najważniejsze wyzwania...*, s. 49 – 55).

⁷⁷ Strategia, s. 10.

⁷⁸ Strategia, s. 10 – 11; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów Europejska platforma współpracy w zakresie walki z ubóstwem i wykluczeniem społecznym: europejskie ramy na rzecz spójności społecznej i terytorialnej (COM/2010/0758); D. Dzienisz, *Zabezpieczenie społeczne w Unii Europejskiej – koordynacja świadczeń*, Warszawa 2004; A. Waszkielewicz, *Zabezpieczenie społeczne osób niepełnosprawnych* (w: A. Błaszczak (red.), *Najważniejsze wyzwania...*, s. 56 – 67).

⁷⁹ Strategia, s. 11.

strategii zarówno organy unijne, jak i poszczególne państwa członkowskie powinny upowszechniać znajomość Konwencji ONZ i wiedzę o potrzebach osób niepełnosprawnych, także w dziedzinach pomocy kryzysowej i humanitarnej, doskonalić sieć korespondentów do spraw niepełnosprawności, sprawić, by kraje kandydujące i potencjalne kraje kandydujące dokonywały postępów w upowszechnianiu praw osób niepełnosprawnych, a instrumenty finansowe pomocy przedakcesyjnej używane były do poprawy ich sytuacji.⁸⁰

Oprócz działań proponowanych w ramach poszczególnych obszarów strategii, Komisja opracowała **cztery podstawowe instrumenty realizacji strategii**. Po pierwsze, dla realizacji celów strategii Komisja zobowiązała się do **podnoszenia świadomości** na temat praw osób niepełnosprawnych. Adresatami kampanii informacyjnych mają być zarówno niepełnosprawni (tak, by świadomie mogli walczyć o poprawę swojej sytuacji), jak i pozostała część społeczeństwa. Po drugie, Komisja przewiduje **wsparcie finansowe** dla działań podejmowanych w ramach wdrażania postanowień strategii. Po trzecie, Komisja zobowiązała się do **gromadzenia statystyk** i danych oraz monitorowania sytuacji osób niepełnosprawnych, w tym także do przyczyniania się do usprawnienia przepływu informacji na temat niepełnosprawności. Po czwarte, Komisja przewiduje **utworzenie ram instytucjonalnych** niezbędnych do realizacji założeń strategii. Przede wszystkim chodzi o wdrożenie mechanizmów koordynujących i weryfikujących podejmowane działania, zarówno na poziomie unijnym jak i na poziomie poszczególnych państw członkowskich. Niezbędne jest także umożliwienie udziału osób niepełnosprawnych oraz organizacji ich reprezentujących w tych procesach.⁸¹

3. W celu wykonania prawodawstwa unijnego w Polsce zostało opracowanych szereg aktów dotyczących wsparcia osób niepełnosprawnych. Konieczność ich przyjęcia determinowały dwa podstawowe czynniki. Pierwszym było dążenie do spełnienia unijnych wymagań w zakresie uwzględnienia sytuacji niepełnosprawnych przy realizowaniu zadań publicznych. Od strony katalogu uprawnień i gwarancji ochrony praw osób niepełnosprawnych akty te nie wprowadzają nowych rozwiązań. Ich rola sprowadza się głównie do większej systematyzacji istniejących form wsparcia i zwrócenia uwagi na wagę problemu. O wiele istotniejszy jest drugi czynnik, będący przyczyną przygotowywania dokumentów na szczeblu krajowym. Opracowanie szeregu aktów prawnych dotyczących realizacji zadań publicznych jest często niezbędnym warunkiem skorzystania ze środków unijnych.⁸²

W związku z koniecznością dostosowania polskiego prawa do dyrektyw unijnych⁸³ przyjęta została **ustawa o wdrożeniu niektórych przepisów Unii**

⁸⁰ Strategia, s. 11 – 12.

⁸¹ Strategia, s. 12 – 14.

⁸² Szerzej na temat zasad pozyskiwania bezzwrotnych środków zagranicznych: W. Miemiec, *Zasady pozyskiwania i wykorzystywania bezzwrotnych środków zagranicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 347 – 393; J. Odachowski (w:) W. Miemiec (red.) *Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawnofinansowe*, Wrocław 2012, s. 101 – 132; M. Perkowski (w:) M. Salachna (red.) *Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym*, Białystok 2009, s. 187 – 195.

⁸³ Dyrektywa Rady 86/613/EEG z dnia 11 grudnia 1986 r. w sprawie stosowania zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn pracujących na własny rachunek, w tym w rolnictwie, oraz w sprawie ochrony kobiet pracujących na własny rachunek w okresie ciąży i macierzyństwa (Dz. Urz. WE L 359 z 19.12.1986, str. 56; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 1, str. 330); dyrektywa Rady 2000/43/WE z dnia 29 czerwca 2000 r. wprowadzającej w życie zasadę równego traktowania osób bez względu na pochodzenie rasowe lub etniczne (Dz. Urz. WE L 180 z 19.07.2000, str. 22; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 20, t. 1, str. 23); dyrektywa Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (Dz. Urz. WE L 303 z 02.12.2000, str. 16; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 4, str. 79); dyrektywa Rady 2004/113/WE z dnia 13 grudnia 2004 r. wprowadzającej w życie zasadę równego traktowania mężczyzn i kobiet w zakresie dostępu do towarów i usług oraz dostarczania towarów

Europejskiej w zakresie równego traktowania⁸⁴. Jej celem jest przeciwdziałanie naruszeniom zasady równego traktowania ze względu na płeć, rasę, pochodzenie etniczne, narodowość, religię, wyznanie, światopogląd, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną. Ma ona zastosowanie we wskazanych w ustawie aspektach życia społecznego⁸⁵. W przepisach wskazane są dopuszczalne odstępstwa od zasady równego traktowania, prawne środki ochrony praw oraz organy właściwe w sprawach przeciwdziałania naruszeniom zasady równego traktowania.

Z punktu widzenia zasad dysponowania środkami unijnymi kluczowe znaczenie ma Umowa Partnerstwa.⁸⁶ Jest to dokument określający sposoby realizacji trzech polityk unijnych w Polsce – Polityki Spójności, Wspólnej Polityki Rolnej i Wspólnej Polityki Rybołówstwa na okres siedmiu lat. Instrumentami realizacji Umowy Partnerstwa są krajowe i regionalne programy operacyjne. Programy te muszą być zgodne z przygotowywanymi strategiami. Państwowe bądź samorządowe strategie wyznaczają kierunki działalności na okresy od jednego roku do kilku lat. Wskazują podstawowe cele i zadania, których obowiązek realizacji wynika ze strategii opracowywanych na szczeblu unijnym. Dla pozyskania wsparcia finansowego ze środków unijnych zadania określone w strategiach przyporządkowywane są do poszczególnych programów operacyjnych wraz ze wskazaniem rodzajów środków unijnych na ich realizację. Równoległe z wymienionymi dokumentami przyjęta została ustawa o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności.⁸⁷ Zakreśla ona ramy prawne, instytucjonalne oraz proceduralne realizacji Umowy Partnerstwa oraz programów operacyjnych.⁸⁸

Istotną rolę w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych można przypisać rządowemu Programowi Dostępność Plus.⁸⁹ Celem programu jest systematyzacja działań zmierzających do zapewnienia osobom z trudnościami funkcjonalnymi pełnego uczestnictwa w życiu społecznym. W programie wskazane są obszary wymagające wsparcia z jednoczesnym określeniem propozycji eliminacji stwierdzonych barier. Jest to pierwszy program w całości dotyczący problematyki włączenia społecznego osób zagrożonych wykluczeniem. Program stanowi próbę kompleksowego podejścia do problematyki ograniczeń, jakie napotykają osoby niepełnosprawne w korzystaniu z przestrzeni publicznej. Skuteczność programu osłabia jego niewiążący charakter, bardzo ogólne wskazanie podmiotów odpowiedzialnych za jego realizację oraz brak konsekwencji wynikających z niewykonania planu.

i usług (Dz. Urz. UE L 373 z 21.12.2004, str. 37); dyrektywa 2006/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy (wersja przedrządowana) (Dz. Urz. UE L 204 z 26.07.2006, str. 23); dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/54/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie środków ułatwiających korzystanie z praw przyznanych pracownikom w kontekście swobodnego przepływu pracowników (Dz. Urz. UE L 128 z 30.04.2014, str. 8).

⁸⁴ Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania (Dz. U. 2010 nr 254 poz. 1700); dalej jako: ustawa wdrożeniowa.

⁸⁵ Art. 4 i 5 ustawy wdrożeniowej.

⁸⁶ Uchwała Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2014r. w sprawie przyjęcia projektu umowy partnerstwa (<https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/umowa-partnerstwa/>; dostęp na dzień 11 marca 2019 r.).

⁸⁷ Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz. U. poz. 1146, ze zm.); R. Poźdźk (red.) *Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014 – 2020*, Warszawa 2016.

⁸⁸ Druk nr 2450 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII kadencji, s. 88.

⁸⁹ Uchwała nr 102/2018 Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2018 r. w sprawie ustanowienia Rządowego Programu Dostępność Plus; dalej jako: rządowy Program Dostępność Plus.

Oprócz **Konstytucji RP** oraz aktów wydawanych w wykonaniu przepisów unijnych na szczeblu krajowym funkcjonuje szereg ustaw kształtujących sytuację osób niepełnosprawnych. Bez wątpienia kluczowe znacznie z punktu widzenia definiowania niepełnosprawności oraz osoby niepełnosprawnej przypisać można **ustawie o rehabilitacji**. Oprócz zdefiniowania podstawowych pojęć z zakresu omawianej problematyki, w ustawie uregulowany jest tryb uzyskiwania statusu osoby niepełnosprawnej, zakres i formy rehabilitacji zawodowej. Ponadto określone są podstawowe instrumenty aktywizacji zawodowej osób niepełnosprawnych wraz ze źródłami ich finansowania. W ustawie o rehabilitacji uregulowane są także inne szczególne uprawnienia osób niepełnosprawnych. Istotnym jej elementem jest też określenie zasad dokonywania rozliczeń pomiędzy pracodawcą zatrudniającym osoby niepełnosprawne a Państwowym Funduszem Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Obowiązek udzielenia wsparcia osobom niepełnosprawnym wynika bezpośrednio lub pośrednio także z **ustaw o samorządzie województwa, samorządzie powiatowym oraz o samorządzie gminnym**.⁹⁰ Formy wsparcia osób z niepełnosprawnością uregulowane są także w **ustawie o pomocy społecznej**. Podobnie istotną rolę pełni **ustawa o promocji zatrudnienia**,⁹¹ która tworzy ramy strukturalne i prawne dla instytucji rynku pracy. Szereg form wsparcia wynika z **ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych**,⁹² **ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników**,⁹³ oraz z **ustawy o emeryturach i rentach**.⁹⁴

W dążeniu do włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością coraz większą rolę zaczyna odgrywać prawo podatkowe. Poprawie sytuacji niepełnosprawnych sprzyjają nie tylko preferencje podatkowe. Dzięki środkom zgromadzonym w wyniku pobierania podatków możliwe jest pozyskiwanie dodatkowych źródeł finansowania różnorodnych form wsparcia.

§ 4 Orzeczenia dotyczące niepełnosprawnych

1. Jak już wspomniano w myśl polskiego ustawodawstwa osobą niepełnosprawną jest osoba, której niepełnosprawność jest potwierdzona odpowiednim orzeczeniem.⁹⁵ W obowiązujących przepisach przewidziane są różne rodzaje orzeczeń dotyczących osób niepełnosprawnych. Ze względu na cel ich wydania można je podzielić na **dwie grupy**.⁹⁶

Pierwszą stanowią orzeczenia wydawane w **celach rentowych**. W tej grupie wyróżnić można nie tylko orzeczenia wydawane przez lekarza orzecznika Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, ale też na przykład przez komisje lekarskie

⁹⁰ Art. 11 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913, ze zm.); art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 814, ze zm.); A. Błaszczak (red.), *Realizacja przez Polskę zobowiązań wynikających z Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych. Sprawozdanie Rzecznika Praw Obywatelskich 2012 – 2014*, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2015, s. 74 – 85; art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 506).

⁹¹ Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1265, ze zm.); dalej jako: ustawa o promocji zatrudnienia.

⁹² Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2019r., poz. 300).

⁹³ Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (t.j. Dz. U. z 2019r., poz. 299).

⁹⁴ Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1270, ze zm.); dalej jako: ustawa o emeryturach i rentach.

⁹⁵ Art. 1 ustawy o rehabilitacji.

⁹⁶ 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).

podległe ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub wojskowe komisje lekarskie⁹⁷.

Do drugiej zaś można zaliczyć orzeczenia wydawane **w celach innych niż rentowe**. Należą do nich na przykład orzeczenia wydawane przez organy orzekające na podstawie ustawy o rehabilitacji⁹⁸.

Zgodnie z brzmieniem ustawy⁹⁹ status osoby niepełnosprawnej przysługuje osobie, która posiada jedno z trzech orzeczeń: orzeczenie o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, orzeczenie o całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy lub orzeczenie o niepełnosprawności.

W ustawie o rehabilitacji przewidziane są dwa podstawowe rodzaje orzeczeń wydawanych wobec osób z niepełnosprawnością. Pierwszą grupę stanowią **orzeczenia ustalające stopień niepełnosprawności**, wydawane wobec osób, które ukończyły 16 rok życia. Drugi rodzaj to orzeczenia ustalające niepełnosprawność, bez określenia jej stopnia. Orzeczenia tego rodzaju wydawane są wobec osób poniżej 16 roku życia. W przepisach wykonawczych wskazany jest trzeci rodzaj orzeczeń dotyczących osób niepełnosprawnych. Są to orzeczenia o wskazaniach do ulg i uprawnień przewidziane dla osób legitymujących się orzeczeniami wydanymi przez lekarza orzecznika ZUS albo dla niepełnosprawnych, którzy przed dniem wejścia w życie ustawy zostali zaliczeni do jednej z grup inwalidzkich.¹⁰⁰ Orzeczenia o wskazaniach do ulg i uprawnień nie mają jednak charakteru samoistnego. Stanowią element orzeczeń ustalających stopień niepełnosprawności wydawanych osobom, które posiadają orzeczenie o niezdolności do pracy lub zostały zaliczone do jednej z grup inwalidzkich.¹⁰¹

2. W ustawie wyróżnione są **trzy stopnie niepełnosprawności**: znaczny, umiarkowany oraz lekki. Dla każdego rodzaju orzeczenia określone są ogólne przesłanki jego wydawania oraz kryteria, które zespół orzekający powinien wziąć pod uwagę.

Wobec osób z największą niepełnosprawnością wydawane jest **orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności**. Może ono dotyczyć osoby, u której naruszenie sprawności wywołuje skutki dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, odnoszą się one do możliwości wykonywania pracy przez osobę niepełnosprawną. Dla orzeczenia niepełnosprawności w stopniu znacznym należy stwierdzić niezdolność do pracy albo możliwość wykonywania pracy jedynie w warunkach pracy chronionej. Stwierdzenie niezdolności do pracy nie wyklucza możliwości podjęcia pracy przez osobę niepełnosprawną.¹⁰² Zatrudnienie osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności jest dopuszczalne na stanowisku przystosowanym

⁹⁷ Zob. ustawa z dnia 18 lutego 1994 r. 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.), dalej jako: ustawa o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy; zob. też rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie orzekania o niezdolności do pracy (Dz. U. nr 273, poz. 2711), dalej jako: rozporządzenie w sprawie orzekania o niezdolności do pracy oraz rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 31 grudnia 2004 r. w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. nr 6, poz. 46).

⁹⁸ Zob. art. 3 i n. ustawy o rehabilitacji.

⁹⁹ Art. 1 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁰ § 2 pkt 3 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹⁰¹ Art. 5a ustawy o rehabilitacji.

¹⁰² Zob. np. wyrok SA w Poznaniu z dnia 9 sierpnia 2018 r. (III AUa 603/17).

do jej potrzeb lub w formie telepracy.¹⁰³ Po drugie, osoba o znacznym stopniu niepełnosprawności to osoba niezdolna do samodzielnej egzystencji i dlatego wymaga, w celu pełnienia ról społecznych, stałej lub długotrwałej opieki i pomocy innych osób.¹⁰⁴ Brak zdolności do samodzielnej egzystencji według ustawy oznacza naruszenie sprawności organizmu w stopniu uniemożliwiającym zaspokajanie bez pomocy innych osób podstawowych potrzeb życiowych. W przepisach za podstawowe potrzeby życiowe uznana jest między innymi samoobsługa, poruszanie się i komunikacja.¹⁰⁵ Dla wydania orzeczenia o znacznym stopniu niepełnosprawności obie przesłanki muszą zostać spełnione.

Takie same skutki, jak uzyskanie orzeczenia o znacznym stopniu niepełnosprawności, wywołuje na gruncie ustawy o rehabilitacji posiadanie orzeczenia o całkowitej niezdolności do pracy lub niezdolności do samodzielnej egzystencji wydane przez lekarza orzecznika ZUS¹⁰⁶ o zaliczeniu do pierwszej grupy inwalidzkiej¹⁰⁷ lub o stałej lub długotrwałej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym wydane wobec osób, którym przysługuje zasiłek pielęgnacyjny¹⁰⁸.

Wobec osób o mniejszym stopniu niepełnosprawności ustala się **umiarkowany stopień niepełnosprawności**. Dotyczy on osób z naruszoną sprawnością organizmu, niezdolnych do pracy albo zdolnych do pracy jedynie w warunkach pracy chronionej lub wymagających czasowej albo częściowej pomocy innych osób w celu pełnienia ról społecznych. Warto zauważyć, iż dla wydania orzeczenia o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności nie jest wymagane spełnienie obu wskazanych przesłanek jednocześnie. Dla ustalenia umiarkowanego stopnia niepełnosprawności wystarczy, aby naruszenie sprawności organizmu wywoływało skutki tylko w sferze zatrudnienia, albo tylko w zakresie pozostałych aspektów życia społecznego. Ponadto osoba o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności może wymagać czasowej lub częściowej pomocy w uczestnictwie w życiu społecznym. Pomoc ta nie musi być stała ani długotrwała.¹⁰⁹ Podobnie jak w przypadku osób o znacznym stopniu niepełnosprawności, również osoby posiadające orzeczenie o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności mogą wykonywać pracę nie tylko w warunkach pracy chronionej, ale także na specjalnie przystosowanym stanowisku lub w formie telepracy.¹¹⁰

Na równi z orzeczeniem o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności traktowane jest orzeczenie wydane przez lekarza orzecznika ZUS o całkowitej niezdolności do pracy¹¹¹ oraz orzeczenie o zaliczeniu do II grupy inwalidzkiej¹¹².

Wobec osób niepełnosprawnych w niewielkim stopniu ustala się **lekki stopień niepełnosprawności**. Orzekany jest wobec osób o naruszonej sprawności organizmu, powodującej w sposób istotny obniżenie zdolności do wykonywania pracy, w porównaniu do zdolności, jaką wykazuje osoba o podobnych kwalifikacjach zawodowych z pełną sprawnością psychiczną i fizyczną. Orzeczenie o lekkim stopniu niepełnosprawności może być wydane także wobec osób, któ-

¹⁰³ Art. 4 ust. 5 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁴ Art. 4 ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁵ Art. 4 ust. 4 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁶ Art. 5 pkt 1 i 1a ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁷ Art. 62 ust. 2 pkt 1 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁸ Art. 62 ust. 3 ustawy o rehabilitacji.

¹⁰⁹ Art. 4 ust. 2 ustawy o rehabilitacji, Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 12 marca 2014 r. (II UK 360/13).

¹¹⁰ Art. 4 ust. 5 ustawy o rehabilitacji.

¹¹¹ Art. 5 pkt 2 ustawy o rehabilitacji.

¹¹² Art. 62 ust. 2 pkt 2 oraz ust. 3 ustawy o rehabilitacji.

rych ograniczenia w pełnieniu ról społecznych dają się kompensować przy pomocy wyposażenia w przedmioty ortopedyczne, środki pomocnicze lub środki techniczne. Osoba o lekkim stopniu niepełnosprawności może więc wykonywać pracę, tylko jej wykonywanie powoduje trudności, których nie spotykają osoby z pełną sprawnością. Ponadto osoba ta jest zdolna do wypełniania ról społecznych bez pomocy innych osób, a jedynie z wykorzystaniem dodatkowych przedmiotów lub urządzeń.¹¹³

Z orzeczeniem o lekkim stopniu niepełnosprawności zrównane jest orzeczenie lekarza orzecznika ZUS o częściowej niezdolności do pracy albo o celowości przekwalifikowania zawodowego, orzeczenie o zaliczeniu do III grupy inwalidzkiej oraz o orzeczenie o stałej lub długotrwałej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym wydane wobec osób, którym nie przysługuje zasiłek pielęgnacyjny¹¹⁴.

Wydając orzeczenie o ustaleniu stopnia niepełnosprawności zespół orzekający powinien wziąć pod uwagę szereg okoliczności. Podstawę wydania orzeczenia stanowi w znacznej mierze dokumentacja medyczna dotycząca wnioskodawcy. Skład orzekający nie jest związany jej treścią – oceny stanu zdrowia dokonuje bowiem przewodniczący składu orzekającego zarówno na podstawie przedstawionych dokumentów, jak i przeprowadzonego badania lekarskiego osoby z naruszoną sprawnością organizmu. Przy wydawaniu orzeczenia uwzględniany jest wiek, płeć, wykształcenie, zawód, posiadane kwalifikacje wnioskodawcy a także ograniczenia w samodzielnej egzystencji i uczestnictwie w życiu społecznym. Na ustalenie stopnia niepełnosprawności wpływają też rokowania co do możliwości całkowitego lub częściowego przywrócenia zdolności do wykonywania zatrudnienia czy poprawy funkcjonowania w samodzielnej egzystencji oraz w pełnieniu ról społecznych.¹¹⁵

W orzeczeniach dotyczących ustalenia stopnia niepełnosprawności orzeka się o ustaleniu lub odmowie ustalenia stopnia niepełnosprawności. Dodatkowo w orzeczeniu tym wskazuje się datę lub okres powstania ustalonego stopnia niepełnosprawności. Orzeczenie to wydawane jest na czas określony lub na stałe.¹¹⁶

Istotnym elementem orzeczeń wydawanych wobec osób niepełnosprawnych, który niekiedy determinuje katalog form wsparcia, z jakich korzystać może niepełnosprawny, są wskazania sformułowane przez skład orzekający. W ustawie wymienionych jest dziewięć rodzajów zaleceń¹¹⁷. Dotyczą one podnoszenia aktywności zawodowej oraz ułatwiać mają osobie niepełnosprawnej codzienne funkcjonowanie.

Stwierdzenie istnienia wskazań do wymienionych działań nie zawsze stanowi samoistną przesłankę przyznania poszczególnych rodzajów wsparcia w zakresie wymienionych dziedzin. Jednak może być warunkiem niezbędnym do ubiegania się o nie.

Katalog okoliczności uwzględnianych przy wydawaniu orzeczenia ustalającego stopień niepełnosprawności pozwala na dokładną analizę ograniczeń, jakie do-

¹¹³ Art. 4 ust. 3 ustawy o rehabilitacji.

¹¹⁴ Art. 5 pkt 3 oraz art. 62 ust. 2 pkt 3 ustawy o rehabilitacji.

¹¹⁵ §3 ust. 2 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹¹⁶ §3 ust. 5 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności

¹¹⁷ Art. 6b ust 3 ustawy o rehabilitacji.

tykają osobę z niepełnosprawnością. Ich ustalenie ma decydujący wpływ na treść wydawanego orzeczenia nie tylko w zakresie wskazania stopnia niepełnosprawności, ale także znajduje odzwierciedlenie w katalogu wskazań do ulg i uprawnień. Poważne wątpliwości wzbudza jednak zakres oceny stanu zdrowia wnioskodawcy, dokonywany przez będącego lekarzem przewodniczącego składu orzekającego. Zgodnie z obowiązującymi przepisami lekarz ze specjalizacją w dziedzinie odpowiedniej do choroby zasadniczej osoby ubiegającej się o orzeczenie sporządza ocenę stanu zdrowia na podstawie badania.¹¹⁸ Formalnie nie ma więc przeszkód, aby ocena ta była całkowicie odmienna od zawartej w przedstawionej przez niepełnosprawnego dokumentacji medycznej. W ocenie tej lekarz opisuje dotychczasowy przebieg choroby zasadniczej, wyniki podjętego leczenia i rehabilitacji, dokonuje rozpoznania choroby zasadniczej i formułuje rokowania. W ocenie wskazuje się także stwierdzone ograniczenia w funkcjonowaniu oraz możliwość ich wyeliminowania poprzez wyroby medyczne lub inne przedmioty czy działania.¹¹⁹

Zakres dokonywanej oceny jest więc bardzo szeroki. Można mieć uzasadnione wątpliwości, czy ocena powinna być przeprowadzana jednoosobowo, tym bardziej, że jej treść wywiera decydujący wpływ na wydawane przez komisję orzeczenie. Ponadto w razie różnicy głosów poszczególnych członków składu orzekającego co do treści orzeczenia decydujący jest głos przewodniczącego. Oczywiście jest, że nie będzie on dążył do podważenia sporządzonej przez siebie oceny.

3. W przypadku osób poniżej 16 roku życia nie ustala się stopnia niepełnosprawności. Mogą one uzyskać **orzeczenie ustalające niepełnosprawność**. Dla jego wydania muszą być spełnione cztery warunki. Po pierwsze, podobnie, jak w przypadku orzeczeń ustalających stopień niepełnosprawności, orzeczenie o niepełnosprawności może być wydane wobec osoby, która ma naruszoną sprawność fizyczną lub psychiczną. Po drugie, w odróżnieniu do omówionych wcześniej sytuacji, należy ustalić przewidywany czas trwania owej niesprawności. Orzeczenie o niepełnosprawności może być wydane tylko wówczas, gdy niesprawność może trwać dłużej niż 12 miesięcy. Po trzecie, wydanie orzeczenia jest możliwe tylko z powodu niepełnosprawności wynikającej z wady wrodzonej, długotrwałej choroby lub uszkodzenia organizmu. Po czwarte, niepełnosprawność musi powodować konieczność zapewnienia osobie niepełnosprawnej całkowitej opieki lub pomocy w zaspokajaniu podstawowych potrzeb życiowych w sposób przewyższający wsparcie potrzebne osobie w danym wieku.¹²⁰

Podobnie jak w przypadku ustalania stopnia niepełnosprawności, również orzekając o niepełnosprawności osoby poniżej 16 roku życia zespół orzekający powinien wziąć pod uwagę zaświadczenie lekarskie, ocenę stanu zdrowia oraz możliwość poprawy zaburzonej funkcji organizmu. Z treści obowiązujących przepisów nie wynika, aby zespół orzekający był w jakikolwiek sposób związany treścią analizowanej dokumentacji dotyczącej stanu zdrowia czy stopnia samodzielności osoby, wobec której ma być wydane orzeczenie.

4. W **orzeczeniu o wskazaniach do ulg i uprawnień** wskazuje się stopień niepełnosprawności i symbol jej przyczyny. Wydawane jest ono na okres ważności orzeczenia o niezdolności do pracy lub o przyznaniu grupy inwalidzkiej. Cechą charakterystyczną tego orzeczenia jest **brak możliwości jego zaskarże-**

¹¹⁸ § 8 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹¹⁹ § 3 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹²⁰ Art. 4a ustawy o rehabilitacji.

nia.¹²¹ Ponadto w obowiązujących przepisach w sposób wiążący wskazane są konsekwencje legitymowania się przez osobę niepełnosprawną orzeczeniem o niezdolności do pracy lub o zaliczeniu do grupy inwalidzkiej.¹²² Główną przesłanką uprawniającą do uzyskania orzeczenia o wskazaniach do ulg i uprawnień jest posiadanie przez osobę niepełnosprawną orzeczenia o inwalidztwie lub o niezdolności do pracy. Oczywiście zespół ma obowiązek wziąć pod uwagę przedstawioną przez niepełnosprawnego dokumentację medyczną, ale tylko jeżeli jej treść może mieć wpływ na zakres wskazań, ulg i uprawnień. Ponadto w postępowaniu dokonywana jest ocena zdrowia osoby ubiegającej się o orzeczenie oraz zakres i rodzaj ograniczeń, jakie dotyczą niepełnosprawnego.¹²³

Brak możliwości zaskarżenia orzeczenia o wskazaniach do ulg i uprawnień wzbudza uzasadnione wątpliwości. W orzeczeniu tym nie tylko potwierdzany jest stopień niepełnosprawności na podstawie posiadanego przez wnioskodawcę orzeczenia wydanego przez inny organ, ale poprzez katalog wskazań i zaleceń treść orzeczenia przesądzać może o dostępnych dla osoby niepełnosprawnej instrumentach wsparcia. Niedostosowanie ujętych w orzeczeniu zaleceń do faktycznych potrzeb osoby niepełnosprawnej odbiera jej szansę na skuteczne leczenie i rehabilitację. Z tego względu orzeczenie o wskazaniach do ulg i uprawnień powinno być objęte trybem odwoławczym, podobnie jak pozostałe orzeczenia wydawane na podstawie ustawy o rehabilitacji.

5. Zgodnie z ustawą o rehabilitacji orzeczenia o niepełnosprawności osób poniżej 16 roku życia, o ustaleniu stopnia niepełnosprawności oraz o wskazaniach do ulg i uprawnień wydawane są wyłącznie na wniosek.¹²⁴ Wnioskodawcą może być osoba, wobec której ma być wydane orzeczenie, jej przedstawiciel ustawowy albo ośrodek pomocy społecznej. W tym ostatnim przypadku wniosek może być złożony wyłącznie za zgodą osoby niepełnosprawnej lub jej przedstawiciela ustawowego. W przepisach wymienione są elementy, które powinien zawierać wniosek oraz niezbędne załączniki. Nie ma formularza urzędowego wniosku o wydanie orzeczenia dotyczącego niepełnosprawności ani zamkniętego katalogu załączników. Dlatego też zdarza się, że poszczególne zespoły orzekające publikują na swoich stronach internetowych wzory wniosków i wykazy potrzebnych załączników.

Postępowanie uregulowane ustawą o rehabilitacji prowadzone jest w pierwszej instancji przez powiatowe zespoły orzekające. W drugiej instancji postępowanie prowadzą wojewódzkie zespoły orzekające.¹²⁵ Skład powiatowych i wojewódzkich zespołów orzekających jest taki sam. Zespoły te tworzą przewodniczący i sekretarz (po jednym w każdym zespole) oraz lekarze, psycholodzy, pedagodzy, doradcy zawodowi, pracownicy socjalni. Przepisy regulują tryb powoływania i odwoływania członków zespołów orzekających, ich kwalifikacje oraz zakres ich kompetencji.¹²⁶ Koszty funkcjonowania zespołów orzekających ponosi Skarb Państwa. Wydatki te mogą być również pokrywane ze środków finansowych jednostek samorządu terytorialnego.¹²⁷

¹²¹ Art. 5a ust. 4 ustawy o rehabilitacji.

¹²² Art. 5 i 62 ustawy o rehabilitacji.

¹²³ § 3 ust. 3 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹²⁴ Art. 6b ustawy o rehabilitacji.

¹²⁵ Art. 6 ustawy o rehabilitacji.

¹²⁶ § 18 – 23 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹²⁷ Art. 6 ust 1a ustawy o rehabilitacji.

Po złożeniu wniosków podlega ocenie przez skład orzekający powiatowego zespołu do spraw orzekania o niepełnosprawności. W przypadku orzekania o niepełnosprawności lub ustaleniu stopnia niepełnosprawności wymagany jest co najmniej dwuosobowy skład orzekający. Gdy orzeczenie ma być wydane wobec osoby niezdolnej do pracy lub z ustaloną grupą inwalidzką, skład orzekający tworzy jeden lekarz. Co do zasady, w posiedzeniu, na którym rozpatrywany jest wniosek powinna wziąć udział osoba, wobec której ma być wydane orzeczenie. Jest to niezbędne, ponieważ podczas posiedzenia składu orzekającego przeprowadzane jest badanie niepełnosprawnego oraz ocena charakteru i stopnia jego ograniczeń. W wyjątkowych przypadkach posiedzenie może odbyć się pomimo nieobecności osoby niepełnosprawnej.¹²⁸

Od orzeczeń ustalających niepełnosprawność lub jej stopień wydanych przez powiatowe zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności przysługuje **odwołanie do zespołów wojewódzkich**. Odwołanie może być wniesione w terminie 14 dni od doręczenia orzeczenia. Od orzeczenia wojewódzkiego zespołu przysługuje **odwołanie do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych**.¹²⁹

Tryb postępowania przed zespołami orzekającymi nie jest uregulowany w sposób wyczerpujący w ustawie o rehabilitacji i przepisach wykonawczych do niej. Dlatego w sprawach nieunormowanych przepisami ustawy stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego, Kodeks cywilny oraz Kodeks pracy.¹³⁰

6. W obowiązujących przepisach elementy treści poszczególnych rodzajów orzeczeń są zróżnicowane. Każde orzeczenie musi zawierać niezbędne elementy formalne: oznaczenie zespołu, który wydał orzeczenie, datę jego wydania, datę złożenia wniosku, podstawę prawną wydania orzeczenia, oznaczenie osoby, której dotyczy orzeczenie, rozstrzygnięcie, wskazanie daty lub okresu powstania niepełnosprawności, okresu na jaki wydano orzeczenie, wskazania, uzasadnienie, pouczenie o możliwości lub raku możliwości odwołania, podpisy członków składu orzekającego.¹³¹

Treść rozstrzygnięcia jest różna dla poszczególnych rodzajów orzeczeń. W przypadku osób poniżej 16 roku życia w orzeczeniu ustala się niepełnosprawność lub odmawia się ustalenia niepełnosprawności. Ustalając niepełnosprawność skład orzekający powinien wskazać symbol przyczyny niepełnosprawności. Orzeczenie takie zawsze wydawane jest na czas określony, nie dłuższy niż do ukończenia przez osobę niepełnosprawną 16 roku życia.¹³²

Istotnym elementem wszystkich omawianych orzeczeń jest ustalenie daty lub okresu powstania niepełnosprawności. W niektórych przypadkach moment powstania niepełnosprawności może mieć wpływ na zakres świadczeń opiekuńczych przysługujących osobie niepełnosprawnej.¹³³

7. Osobami niepełnosprawnymi w rozumieniu ustawy o rehabilitacji są nie tylko osoby posiadające orzeczenia wydane przez zespoły orzekające. Status ten przysługuje także podmiotom legitymującym się odpowiednimi **orzeczeniami wydanymi w ramach postępowania przed Zakładem Ubezpieczeń Społecznych**. Zgodnie z ustawą o rehabilitacji z orzeczeniami usta-

¹²⁸ § 7, 8, 20 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹²⁹ Art. 6c ustawy o rehabilitacji.

¹³⁰ Art. 66 ustawy o rehabilitacji.

¹³¹ § 13 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹³² § 3 ust. 6 rozporządzenia o orzekaniu o niepełnosprawności.

¹³³ Art. 16 ust 3 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2220, ze zm.).

lającymi stopień niepełnosprawności zrównane są orzeczenia o całkowitej niezdolności do pracy, o częściowej niezdolności do pracy, o niezdolności do samodzielnej egzystencji oraz orzeczenie o celowości przekwalifikowania zawodowego¹³⁴

Orzeczenie o całkowitej niezdolności do pracy może być wydane wobec osoby, która z powodu naruszenia sprawności organizmu utraciła zdolność do wykonywania jakiejkolwiek pracy i nie rokuje odzyskania zdolności do pracy po przekwalifikowaniu.¹³⁵ Podstawę wydania orzeczenia stanowi więc nie tylko naruszenie sprawności organizmu, ale także określone w ustawie następstwa społeczne. Całkowita niezdolność do pracy może być orzeczona jedynie wówczas, gdy brak możliwości zarobkowania ma charakter obiektywny i trwały. Występowanie schorzeń wymagających stałego leczenia nie przesądza o niezdolności do wykonywania pracy zarobkowej.¹³⁶

Częściowo niezdolną do pracy jest natomiast osoba, która – z powodu naruszenia sprawności organizmu – w znacznym stopniu utraciła zdolność do pracy zgodnej z poziomem posiadanych kwalifikacji.¹³⁷

Warto zauważyć, iż zgodnie z obecnym stanem prawnym posiadanie orzeczenia o całkowitej niezdolności do pracy nie wyklucza podjęcia pracy zarobkowej.¹³⁸ Wynika to z faktu, iż pojęcie całkowitej niezdolności do pracy jest terminem przyjętym dla celów ustalania prawa do świadczeń ze środków publicznych. Jest to nieco sztuczna konstrukcja, o którą opierają się zasady przyznawania wsparcia osobom, które z uwagi na posiadaną niepełnosprawność mogą mieć znaczne trudności w podjęciu i wykonywaniu pracy zarobkowej.¹³⁹

Orzeczenie o niezdolności do pracy wydawane jest przez lekarza orzecznika ZUS na okres z reguły nie dłuższy niż 5 lat. W wyjątkowych przypadkach orzeczenie może być wydane na dłuższy czas. Postępowanie przed lekarzem orzecznikiem ZUS z reguły jest inicjowane w następstwie wystąpienia osoby zainteresowanej z wnioskiem o przyznanie świadczenia ze środków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.¹⁴⁰

Status osoby niepełnosprawnej może mieć także **osoba niezdolna do samodzielnej egzystencji**. Za niezdolną do samodzielnej egzystencji uznana może być osoba, u której stwierdzono naruszenie sprawności organizmu w stopniu powodującym konieczność stałej lub długotrwałej opieki i pomocy innej osoby w zaspokajaniu podstawowych potrzeb życiowych. Podobnie jak

¹³⁴ Art. 5 ustawy o rehabilitacji.

¹³⁵ Art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o emeryturach i rentach.

¹³⁶ Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 16 października 2018 r. (I UK 263/17); postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 17 grudnia 2018 r. (II UK 542/17); postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 6 listopada 2018 r. (I UK 440/17); postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 30 października 2018 r. (I UK 56/18); Wyrok SA w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2018 r. (III AUa 690/17).

¹³⁷ Art. 12 ust. 3 ustawy o emeryturach i rentach; postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 9 maja 2018 r. (II UK 439/17); wyrok SN – Izba Pracy z dnia 9 maja 2018 r. (III UK 68/17).

¹³⁸ Art. 104 ustawy o emeryturach i rentach.

¹³⁹ Art. 13 ust. 4 ustawy emeryturach i rentach; wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 kwietnia 2017 r. (I UK 172/16); wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 lutego 2017 r. (II UK 229/16); wyrok SA w Lublinie z dnia 30 listopada 2017 r. (III AUa 419/17); wyrok SA w Gdańsku z dnia 27 czerwca 2017 r. (III AUa 307/17); A. Strmiska-Mietlińska, *Zatrudnienie. Niezdolność do pracy. Niepełnosprawność*, Warszawa 2015, s. 34; M. Jankowiak, *Niepełnosprawność i niezdolność do pracy jako przedmiot zabezpieczenia społecznego* (w:) *Zabezpieczenie społeczne a zdrowie publiczne*, Warszawa-Radom 2016, s. 81 – 91; B. Gudowska (w:) B. Gudowska, K. Ślęzak (red.), *Emerytury i renty z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Komentarz*, Warszawa 2013 (<https://sip.legalis.pl/-documentview.seam?documentId=mjxw62zoge3dkmbvgqydkmroobqxlrugm2denrugeya>, dostęp na dzień: 17 listopada 2018 r.).

¹⁴⁰ § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie orzekania o niezdolności do pracy.

w przypadku orzeczenia o niezdolności do pracy, również orzeczenie o niezdolności do samodzielnej egzystencji wydaje lekarz orzecznik ZUS.¹⁴¹

Lekarz orzecznik ZUS może także wydać **orzeczenie o celowości przekwalifikowania zawodowego**. Orzeczenie to także wywołuje skutki na gruncie ustawy o rehabilitacji. Podstawą wydania orzeczenia o celowości przekwalifikowania zawodowego jest trwała utrata zdolności do pracy w dotychczasowym zawodzie przy jednoczesnej możliwości odzyskania zdolności do pracy po przekwalifikowaniu.¹⁴²

Wydając orzeczenie, lekarz orzecznik bierze pod uwagę stopień naruszenia sprawności organizmu oraz możliwość przywrócenia niezbędnej sprawności w drodze leczenia i rehabilitacji, a także możliwość wykonywania dotychczasowej pracy lub podjęcia innej pracy oraz celowość przekwalifikowania zawodowego, z uwzględnieniem rodzaju i charakteru dotychczas wykonywanej pracy, poziomu wykształcenia, wieku i predyspozycji psychofizycznych.¹⁴³ Podstawą wydania orzeczenia przez lekarza orzecznika jest dokumentacja dołączona do wniosku o przyznanie odpowiedniego świadczenia oraz przeprowadzone przez lekarza badanie. W odróżnieniu od postępowania przed zespołami orzekającymi, lekarz orzecznik nie ma pełnej swobody w zakresie orzekania, gdyż jest związany treścią wymienionych w przepisach dokumentów.¹⁴⁴ Lekarz orzecznik nie może podważać decyzji Państwowej Inspekcji Pracy stwierdzającej chorobę zawodową, ustaleń starosty o braku możliwości przekwalifikowania zawodowego oraz treści orzeczeń dotyczących przepisów o ruchu kolejowym.

Orzeczenie lekarza orzecznika może być zaskarżone poprzez wniesienie sprzeciwu do komisji lekarskiej ZUS w ciągu 14 dni od dnia doręczenia tego orzeczenia.¹⁴⁵ Od rozstrzygnięcia komisji lekarskiej osobie zainteresowanej przysługuje odwołanie do sądu.¹⁴⁶

8. Na równi z orzeczeniami zespołów orzekających należy także traktować wydane przez lekarza rzeczoznawcę Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego lub komisję lekarską Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego **orzeczenia o stałej albo długotrwalej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym**. Za całkowicie niezdolną do pracy w gospodarstwie rolnym uznaje się osobę, która z powodu naruszenia sprawności organizmu utraciła zdolność do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym. W ustawie wyróżnia się trwałą albo okresową niezdolność do pracy. Całkowitą niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym uznaje się za **trwałą**, jeżeli ubezpieczony nie rokuje odzyskania zdolności do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym. Natomiast **okresowa** całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym może być stwierdzona wobec osoby, która rokuje odzyskanie zdolności do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym.¹⁴⁷

¹⁴¹ Art. 13 ust. 5 ustawy o emeryturach i rentach; wyrok SA w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2018 r. (III AUa 612/17); wyrok SA w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. (III AUa 872/16); wyrok SA w Szczecinie z dnia 31 sierpnia 2017 r. (III AUa 731/16); wyrok SA we Wrocławiu z dnia 17 sierpnia 2017 r. (III AUa 366/17).

¹⁴² § 6 ust. 3 rozporządzenia w sprawie orzekania o niezdolności do pracy.

¹⁴³ Art. 13 ustawy o emeryturach i rentach.

¹⁴⁴ § 5 rozporządzenia w sprawie orzekania o niezdolności do pracy.

¹⁴⁵ Art. 14 ust. 2a ustawy o emeryturach i rentach.

¹⁴⁶ Art. 477⁸ i n. ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1360, ze zm.).

¹⁴⁷ Art. 21 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Dla pełnego określenia skutków orzeczeń o niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym niezbędne jest ustalenie, w jakich przypadkach osoby posiadające te orzeczenia mogą otrzymywać zasiłek pielęgnacyjny.¹⁴⁸ Okoliczność ta decyduje bowiem, z którym stopniem niepełnosprawności zrównane jest orzeczenie wydane w oparciu o ustawę o ubezpieczeniu społecznym rolników. Osoby posiadające orzeczenie o niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym i jednocześnie pobierające zasiłek pielęgnacyjny są traktowane tak jak osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności.¹⁴⁹ Natomiast rolnicy, wobec których orzeczono niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym, a którym nie przysługuje zasiłek pielęgnacyjny traktowani są tak jak osoby o lekkim stopniu niepełnosprawności.

§ 5 Podsumowanie

1. W wyniku przeprowadzonej analizy różnych aktów prawnych można zauważyć, iż nie ma jednej powszechnie stosowanej definicji pojęcia osoby niepełnosprawnej. Także niepełnosprawność może być różnie pojmowana. Dla wywołania określonych skutków prawnych najlepiej posługiwać się definicją osoby niepełnosprawnej obecną w ustawie o rehabilitacji, gdyż do niej najczęściej odsyłają inne ustawy. Natomiast pozostałe definicje, pomimo iż zawarte są także w wiążących aktach prawnych zdają się nie mieć tak doniosłego znaczenia. Wydaje się, że ich rola może być zauważalna dopiero w razie rozstrzyganego na poziomie międzynarodowym konfliktu pomiędzy osobą niepełnosprawną a państwem. Spór taki wydaje się jednak mało prawdopodobny z uwagi na fakt, iż z aktów międzynarodowych nie wynikają bezpośrednio świadczenia majątkowe dla osób niepełnosprawnych, a to na gruncie zasad ich przyznawania powstaje najwięcej nieporozumień.

2. Oczywiście nie należy deprecjonować dostrzeżenia konieczności otoczenia osób niepełnosprawnych międzynarodową ochroną. Definicje osób niepełnosprawnych ujęte w aktach międzynarodowych mają kluczowe znaczenie dla formułowania katalogu praw podstawowych tej grupy społecznej. W tym kontekście **pożądane jest jak najszerze pojmowanie niepełnosprawności** tak, aby niedopuszczalne były wszelkie przejawy dyskryminacji i wykluczenia społecznego. Ponadto posługiwanie się szeroką definicją niepełnosprawności na poziomie aktów unijnych, które często przesądzają o zasadach rozdzielania środków unijnych, nie ogranicza państw członkowskich w działaniach na rzecz niepełnosprawnych.

3. Wielość definicji, a co za tym idzie mnogość sposobów uzyskania statusu osoby niepełnosprawnej, nie wydaje się więc aż takim mankamentem obecnych rozwiązań prawnych. Większym problemem zdaje się być wieloetapowość pozyskiwania wsparcia przez osoby niepełnosprawne. Posiadanie stosownego orzeczenia nadającego status osoby niepełnosprawnej w sensie prawnym, z reguły nie daje uprawnień do otrzymania żadnego wsparcia. Chcąc uzyskać pomoc, osoba niepełnosprawna musi inicjować szereg postępowań przed różnymi organami i instytucjami. W większości tych postępowań konieczne jest osobiste uczestnictwo osoby niepełnosprawnej, co wobec licznych barier komunikacyj-

¹⁴⁸ szczegółowe zasady przyznawania zasiłku pielęgnacyjnego omówione są w Rozdziale V.

¹⁴⁹ Art. 62 ust. 3 ustawy o rehabilitacji.

nych, architektonicznych czy technicznych w znacznym stopniu zmniejsza dostępność oferowanych form wsparcia.

4. Funkcjonowanie dwóch odrębnych trybów postępowań dotyczących nabywania prawnego statusu osoby niepełnosprawnej wynika z odmiennych celów uzyskiwania orzeczeń, co wielokrotnie podkreślała judykatura.¹⁵⁰ W przepisach regulujących te postępowania używana jest także odmienna terminologia. W ustawie o rehabilitacji określone są zasady wydawania orzeczeń o niepełnosprawności, natomiast w orzeczeniach dla celów rentowych stwierdzana jest niezdolność do pracy. Wobec tego w obu postępowaniach powinny być brane pod uwagę inne przesłanki. Jednak w świetle obowiązujących przepisów w obu rodzajach postępowań – pomimo znacznych różnic między nimi – analizie poddawana jest zdolność do pracy osoby, wobec której ma być wydane orzeczenie.

Uzależnienie prawa do świadczeń z ubezpieczenia społecznego od niezdolności do pracy jest w pełni uzasadnione. Niemożność wykonywania pracy jest bowiem jedną z okoliczności, przed której następstwami chronić ma system ubezpieczeń społecznych.¹⁵¹

Niejasne jest natomiast, dlaczego kryterium niezdolności do pracy stanowi jedną z przesłanek wydawania orzeczeń o niepełnosprawności. Wobec zbliżonych kryteriów orzekania wątpliwe zdaje się być funkcjonowanie odrębnych postępowań w sprawie wydawania orzeczeń, których posiadanie przesądza o zaliczeniu do kręgu osób niepełnosprawnych.

5. Zmiana obowiązujących przepisów może być **dwukierunkowa**. Po **pierwsze**, można rozważyć zlikwidowanie odrębnych postępowań dotyczących nabywania statusu osoby niepełnosprawnej. W takim przypadku, posiadanie jednego orzeczenia uprawniałoby do korzystania z rentowych i pozarentowych form wsparcia. Jednak przy jednolitym systemie orzecznictwa trudno prawnie ocenić sytuację, w której osoba z istotnie naruszoną sprawnością organizmu nie doznaje żadnych ograniczeń w wykonywaniu pracy. Judykatura potwierdza, że niepełnosprawność nie musi być tożsama z niezdolnością do pracy.¹⁵²

Lepsza wydaje się więc być **druga propozycja** zmiany obowiązujących przepisów. Celem utrzymania odrębnych trybów orzekania, należałoby zmodyfikować katalog przesłanek weryfikowanych w postępowaniu dotyczącym stwierdzania niepełnosprawności i ustalania jej stopnia. Orzekanie o niepełnosprawności niezależnie od zdolności do pracy, oznaczałoby jednocześnie zbliżenie definicji niepełnosprawności sformułowanej w przepisach krajowych do jej treści określonej w regulacjach międzynarodowych.

Proponowana zmiana treści przepisów polegająca na oderwaniu pojęcia niepełnosprawności od zdolności wykonywania pracy sprzyjałaby także zwiększeniu zaufania do organów administracji publicznej. W myśl obowiązujących przepisów, osoba o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności jest jednocześnie niezdolna do pracy lub zdolna do pracy jedynie w warun-

¹⁵⁰ Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 sierpnia 2003 r. (II UK 386/02); wyrok SA w Poznaniu z dnia 24 czerwca 2014 r. (III AUa 1797/13); wyrok SA w Poznaniu z dnia 17 czerwca 2014 r. (III AUa 1769/13); wyrok SA w Lublinie z dnia 4 września 2013 r. (III AUa 253/13).

¹⁵¹ Szerzej na ten temat m. in.: I. Jedrasik – Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego*, Warszawa 2009, s. 107 – 118; G. Szpor, *Spółeczne aspekty stanowienia i stosowania prawa ubezpieczeń społecznych* (w:) T. Szumlicz (red.) *Spółeczne aspekty ubezpieczenia*, Warszawa 2005, s. 59 – 71.

¹⁵² Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 7 czerwca 2018 r. (II UK 164/17); wyrok SN – Izba Pracy z dnia 6 czerwca 2018 r. (I UK 255/17); wyrok SN – Izba Pracy z dnia 14 czerwca 2017 r. (II UK 279/16).

kach pracy chronionej.¹⁵³ Jednocześnie w judykaturze wielokrotnie podkreślano, że posiadanie orzeczenia o znacznym stopniu niepełnosprawności nie ma żadnego wpływu na treść orzeczenia komisji orzekających lub lekarzy orzeczników w sprawie niezdolności do pracy.¹⁵⁴ Niezrozumiałe jest, dlaczego organy państwowe w identycznym stanie faktycznym dochodzą do sprzecznych, wzajemnie wykluczających się wniosków.

6. Istotną słabością funkcjonujących systemów wydawania orzeczeń wobec osób niepełnosprawnych jest także niedostateczny poziom ochrony osób niepełnosprawnych wynikający ze zbyt daleko idącej swobody decyzyjnej organów orzekających w zakresie przyznawania lub odmowy przyznania statusu osoby niepełnosprawnej. Wada ta obecna jest zarówno w postępowaniu prowadzonym w oparciu o ustawę o rehabilitacji, jak i w postępowaniu przed ZUS czy KRUS.

Poważnym naruszeniem norm konstytucyjnych gwarantujących dwuinstancyjność postępowania¹⁵⁵ jest brak możliwości odwołania od orzeczenia o wskazaniach do ulg i uprawnień wydawanego przez powiatowy zespół do spraw orzekania o niepełnosprawności do zespołu wojewódzkiego. Wada ta jest o tyle istotna, że elementem tego orzeczenia jest nie tylko potwierdzenie wynikających bezpośrednio z ustawy konsekwencji posiadania orzeczeń wydanych przez inne organy, ale w jego treści wskazane są ponadto zalecenia wynikające ze szczególnych, indywidualnych potrzeb osoby, wobec której wydawane jest orzeczenie. Z uwagi na istotne konsekwencje, jakie orzeczenia to wywołuje w sferze uprawnień osoby niepełnosprawnej, konieczna wydaje się możliwość weryfikacji jego treści w drodze odwołania do organu wyższej instancji.

Orzeczenia wydawane dla celów rentowych także w niewystarczający sposób zabezpieczają interesy osób niepełnosprawnych. W postępowaniu prowadzącym do stwierdzenia niezdolności do pracy widoczny jest nadmierny rygoryzm organów wydających orzeczenia. Wynika on przede wszystkim z wieloznaczności pojęć stanowiących podstawę wydawania orzeczeń. Odmawianie niepełnosprawnym statusu osób niezdolnych do pracy odbiera im prawo do nabywania szeregu świadczeń pieniężnych z systemu ubezpieczeń społecznych.

¹⁵³ Art. 4 ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

¹⁵⁴ Zob. np. wyrok SA w Lublinie z dnia 14 czerwca 2018 r. (III AUa 1037/17).

¹⁵⁵ Art. 78 Konstytucji RP.

Rozdział II Status osoby niepełnosprawnej w części ogólnej prawa podatkowego

§ 1 Uwagi ogólne

1. Poprawnie skonstruowany system podatkowy¹⁵⁶ powinien być zbudowany z uwzględnieniem konkretnych założeń. Stanowią one wyznaczniki, w oparciu o które należy konstruować poszczególne podatki. Założenia te nazywane są **zasadami podatkowymi**.¹⁵⁷ Pojęcie zasad bywa używane w różnych znaczeniach. Najczęściej jednak stosowane jest jako określenie cech systemu podatkowego, które wprost lub w sposób pośredni wynikają z obowiązujących przepisów. Zdarza się, że system podatkowy jest negatywnie oceniany przez przedstawicieli doktryny prawa. Formułują oni wówczas postulaty pod adresem podmiotów stanowiących prawo lub organów je stosujących. Zasady podatkowe mogą więc być także utożsamiane z pożądanymi – w ocenie postulujących – cechami systemu podatkowego, które należy wprowadzić do rozwiązań prawnych. W tym przypadku zasady podatkowe są jedynie postulatami określającymi, jak system ten powinien być zbudowany.¹⁵⁸

Nie tylko pojęcie zasad jest różnie definiowane. W nauce prawa podatkowego spotkać można różnorodne katalogi zasad podatkowych. Panuje jednak powszechna zgoda, że do kanonów zasad podatkowych należą zasady sformułowane przez Adama Smith'a oraz Adolfa Wagnera.¹⁵⁹

Z punktu widzenia wspierania osób niepełnosprawnych szczególnej uwagi wymaga **zasada równości** podatkowej, ściśle powiązana z **zasadą sprawiedliwości opodatkowania**.¹⁶⁰ Niezależnie od sposobu ich rozumienia, dla ich prawi-

¹⁵⁶ M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979, s. 9 – 11.

¹⁵⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10; W. Chróścielewski (w:) W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 21 – 22.

¹⁵⁸ W. Wójtowicz (w:) P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 24 – 28; J. Głuchowski (w:) J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 12 – 14; J. Głuchowski, *Wstęp do skarbowości*, s. 53 – 55; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000, s. 45 – 52; K. Kopyściańska, *Znaczenia zasad podatkowych* (w:) P. Borszowski, B. Detyna (red.) *Administracja publiczna. Zagadnienia prawne i koncepcje zarządzania*. Tom 2, Wałbrzych 2016, s. 43 – 50.

¹⁵⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, s. 139 – 158, A. Gomułowicz, *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 177 – 186.

¹⁶⁰ J. Głuchowski (w:) J. Głuchowski (red.) *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne*, Warszawa 2002, s. 15 – 19; J. Szolno – Koguc, *Polski system podatkowy w kontekście wybranych zasad podatkowych – kilka uwag krytycznych* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 428 – 437; A. Wyszkowski, *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin, 2004, s. 36 – 44; R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce*, Warszawa 2019, s. 19 – 67; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.

dłowego działania niezbędne jest przestrzeganie szeregu innych zasad, w tym zasady pewności, tanioci czy dogodności, zaliczanych do zasad podatkowych o charakterze technicznym.¹⁶¹ W doktrynie podkreśla się, że te trzy zasady powinny być uwzględnione w każdym systemie podatkowym¹⁶², niezależnie od politycznego, społecznego czy gospodarczego ustroju państwa.¹⁶³

Zasada równości opodatkowania może być rozumiana jako postulat powszechnego i sprawiedliwego opodatkowania. Początkowo zasada sprawiedliwości podatkowej utożsamiana była z opodatkowaniem powszechnym i proporcjonalnym do dochodu.¹⁶⁴ Z czasem jednak zauważono, że z uwagi między innymi na różne warunki, w których znajdują się podatnicy, opodatkowanie proporcjonalne prowadzić może do nieproporcjonalnych obciążeń.¹⁶⁵

2. Dostosowanie konstrukcji podatków do sytuacji podatnika nie zawsze jest możliwe lub pożądane. **Personalizacja obciążeń podatkowych** nie może naruszać elementów stałych podatków, w tym jego ogólnego charakteru.¹⁶⁶ Tworząc system podatkowy należy więc wyważyć interesy obu stron stosunku prawnego – podatkowego. Z jednej strony trzeba mieć na uwadze indywidualne potrzeby podatnika. Z drugiej zaś, nie można odbierać podatkom ich podstawowej funkcji, jaką jest funkcja fiskalna.

O sprawiedliwości systemu podatkowego nie przesądza konstrukcja jednego podatku. Oceniając system podatkowy należy spojrzeć na wszystkie podatki z punktu widzenia podatnika, który je uiszcza. Korzyści wynikające z preferencji obecnych w konstrukcji jednego podatku mogą być w całości niweczone przez obciążenie innymi podatkami.¹⁶⁷ Uwzględnienie w konstrukcji podatków stanu zdrowia podatnika zgodne jest z zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania pod warunkiem, że wprowadzane preferencje podatkowe spełniają postulat pewności opodatkowania i nie są zależne od decyzji uznaniowych.¹⁶⁸

3. Proces włączenia społecznego osób niepełnosprawnych jest niezwykle złożony. Wsparcie w tym zakresie może mieć charakter bezpośredni i przybierać formę różnego rodzaju świadczeń materialnych, które mogą otrzymywać osoby niepełnosprawne. Pomoc może być także udzielana w sposób pośredni – poprzez obniżenie wydatków ponoszonych przez osoby niepełnosprawne. Jednym ze sposobów wspierania osób niepełnosprawnych może być **zmniejszanie wysokości ponoszonych przez nie ciężarów publicznoprawnych**. Tym samym założenia polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych powinny być uwzględnione także przy prowadzeniu publicznej działalności finansowej.

Pomimo że podstawową funkcją systemu podatkowego jest funkcja fiskalna, to podatki nie są jedynie narzędziem gromadzenia środków publicznych. Pośród

¹⁶¹ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 13 – 39.

¹⁶² J. Glumińska – Pawlic (w:) J. Glumińska – Pawlic (red.) *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, Katowice 2016, s. 82 – 92.

¹⁶³ Szerzej na temat zasad podatkowych: N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 9 – 23; J. Leńczuk, *Zasada pewności prawa w stosowaniu polskiego prawa podatkowego* (w:) A. Kostecki (red.) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s. 95 – 101.

¹⁶⁴ Koncepcja ta nadal znajduje zwolenników (R. E. Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Warszawa 1998, s. 39 – 46).

¹⁶⁵ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 17; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 23 – 25; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 29, 72 – 75.

¹⁶⁶ E. Drgas (w:) E. Drgas, J. Głuchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, s. 42 – 43; szerzej na temat personalizacji obciążeń podatkowych: R. Zieliński, *Personalizacja w systemie obciążeń...*, s. 68 – 159.

¹⁶⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 18, N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, s. 141 – 143.

¹⁶⁸ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 18.

funkcji podatków wymienia się także funkcję redystrybucyjną i stymulacyjną.¹⁶⁹ Podatki mogą w dwojaki sposób przyczyniać się do osiągania pozafiskalnych celów.¹⁷⁰ Po pierwsze, pobierając daniny publiczne podmiot prawa publicznego zyskuje środki pieniężne, które może przeznaczyć na finansowanie wybranych zadań. Po drugie – poprzez odpowiednie ukształtowanie treści przepisów – rozwiązania prawa podatkowego mogą stać się bodźcami prawnie – finansowymi, nasilającymi zjawiska korzystne lub ograniczającymi zjawiska niekorzystne.¹⁷¹ Rolę bodźców w prawie podatkowych najczęściej pełnią preferencje w postaci ulg i zwolnień podatkowych.¹⁷²

Prawo podatkowe może więc w dwojaki sposób wpływać na sytuację materialną osób niepełnosprawnych. Po pierwsze, w ramach funkcjonujących rozwiązań prawa podatkowego pojawiające się ulgi i zwolnienia mogą powodować zmniejszenie ciężarów publicznoprawnych ponoszonych przez osoby z niepełnosprawnością bądź zachęcać podatników do podejmowania działań ukierunkowanych na wspieranie tej grupy społecznej.

Drugi sposób oddziaływania przepisów prawa podatkowego na proces włączenia społecznego osób niepełnosprawnych odbywa się poprzez funkcję redystrybucyjną systemu podatkowego. Pobierając podatki podmioty prawa publicznego zyskują środki finansowe niezbędne do realizowania polityki społecznej w zakresie wspierania osób niepełnosprawnych. Z uwagi na zasadę jedności materialnej budżetu¹⁷³ z reguły nie da się wskazać, które z wpływów podatkowych przeznaczane są na pomoc osobom z niepełnosprawnością. Gromadzenie części wpływów podatkowych na odrębnych rachunkach bankowych tworzonych w postaci państwowych funduszy celowych umożliwia powiązanie dochodów z poszczególnych podatków z wydatkami na ściśle określone cele.

§ 2 Rodzaje preferencji podatkowych wpływających na sytuację osób niepełnosprawnych

1. Preferencje podatkowe mogą być rozumiane jako wszelkiego rodzaju zniżki prowadzące do zmniejszenia ciężaru podatkowego. Pod pojęciem preferencji podatkowych można także rozumieć rozwiązania, które dla podatnika nie wiążą się z żadnymi korzyściami majątkowymi, ale pozwalają na dostosowanie płatności podatku do jego indywidualnej sytuacji. Mogą być one wprowadzane do różnych elementów struktury podatku. Preferencje polegające na zwolnieniu od opodatkowania poszczególnych grup podatników mają charakter **podmioto-**

¹⁶⁹ H. Reniger (w:) M. Weralski (red.), *System instytucji prawno – finansowych PRL. Tom I. Instytucje ogólne*, Wrocław 1982, s. 319 – 347; M. Weralski (w:) M. Weralski (red.), *System... Tom I...*, s. 522 – 526, N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, s. 198 – 200; M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, s. 32 – 36; J. Głuchowski, *Wstęp do skarbowości*, s. 55 – 60; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1998, s. 16 – 20; W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych* (w:) T. Dębowska – Romanowska, A. Jankiewicz (red.) *Konstytucja...*, s. 407 – 422.

¹⁷⁰ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 43 – 46.

¹⁷¹ H. Reniger (w:) M. Weralski (red.), *System ... Tom I...*, s. 319 – 347 oraz M. Weralski (w:) *System... Tom I...*, s. 522 – 526.

¹⁷² W. Wójtowicz (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys...*, s. 165 – 166.

¹⁷³ M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, s. 86 – 87; E. Ruśkowski (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 1, s. 135 – 139; H. Dzwonkowski, J. Gliniecka (red.) *Prawo finansowe*, s. 76 – 81; D. Cyman (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 329; J. Harasimowicz (w:) J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001, s. 46; E. Ruśkowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 328; J. Szolno – Koguc, *Racjonalność wydatków publicznych a realizacja budżetowej zasady jedności* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom I...*, s. 139 – 150.

wy. Preferencje mogą także polegać na objęciu zwolnieniem rzeczy lub zjawisk stanowiących przedmiot opodatkowania. Wówczas nabierają charakteru preferencji **przedmiotowych**. Konsekwencją chęci zmniejszenia ciężaru podatkowego w stosunku do niektórych podatników lub przedmiotów opodatkowania może być wprowadzenie do konstrukcji podatku odliczeń pomniejszających podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, a nawet wysokość podatku.¹⁷⁴

Preferencje podatkowe są w istocie bodźcami prawnymi – finansowymi, stąd też można je klasyfikować w oparciu o przyjęte w doktrynie prawa podatkowego kryteria klasyfikacji bodźców prawnymi – finansowymi.¹⁷⁵

Preferencje podatkowe mogą mieć charakter **powszechny** lub **indywidualny**. Preferencje powszechne kierowane są do pewnych grup podatników. Natomiast preferencje indywidualne adresowane są do poszczególnych podmiotów.

Innym podziałem jest rozróżnienie preferencji na **obligatoryjne** i **fakultatywne**. W przypadku preferencji obligatoryjnych rola organu podatkowego ograniczona jest do weryfikacji spełnienia przez podatnika warunków wskazanych w ustawie. Natomiast przyznanie preferencji fakultatywnych uzależnione jest od uznania organu podatkowego.¹⁷⁶ Wprowadzanie do konstrukcji podatków preferencji uznaniowych może prowadzić do naruszenia zasady pewności opodatkowania, a tym samym osłabiać zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania.¹⁷⁷

2. W literaturze przedmiotu, oprócz pojęcia preferencji podatkowych, występuje pojęcie **ulg i zwolnień podatkowych**.¹⁷⁸ Tradycyjnie pojęcia ulg i zwolnień podatkowych nie są utożsamiane. **Ulg** rozumiane są jako instrumenty prowadzące do zmniejszenia ciężaru podatkowego poprzez obniżenie podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku. W przypadku **zwolnień** podatkowych następuje odstępienie od opodatkowania określonej kategorii podatników lub wskazanych stanów faktycznych. Zwolnienia dotyczą więc podmiotu lub przedmiotu opodatkowania i w odróżnieniu od ulg prowadzą do całkowitej rezygnacji z podatku w stosunku do wybranych osób lub sytuacji. W doktrynie podkreśla się jednak, iż powyższe rozróżnienie ma charakter umowny, ponieważ w obowiązujących przepisach owe preferencje podatkowe rzadko występują w czystej postaci.¹⁷⁹

W obowiązujących przepisach ulgi nie są odróżnione od zwolnień podatkowych. W ordynacji podatkowej¹⁸⁰ **ulgi podatkowe** zdefiniowane są jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element

¹⁷⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle*, s. 185 – 188.

¹⁷⁵ E. Drgas (w:) E. Drgas, J. Gluchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, s. 54.

¹⁷⁶ B. Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym* (w:) J. Gluchowski (red.) *Studia podatkowe*, Toruń 1991, s. 7 – 41.

¹⁷⁷ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 18.

¹⁷⁸ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002 oraz tenże: *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)* (w:) B. Brzeziński (red.) *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apolonia Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 173 – 180, a także *Ulg zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy* (w:) A. Pomorska (red.) *Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego*, Lublin 2003, s. 95 – 99.

¹⁷⁹ A. Gomułowicz (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 160.

¹⁸⁰ Art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.); dalej jako: ordynacja podatkowa.

konstrukcji tego podatku. Według definicji ustawowej ulgą podatkową jest więc każde rozwiązanie, którego skutkiem jest obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, bez względu na rodzaj wykorzystanej konstrukcji prawnej.

3. Do tak rozumianych ulg podatkowych nie można zaliczyć rozwiązań, które wprawdzie wiążą się z punktu widzenia podatnika z pewnymi ułatwieniami, ale w żaden sposób nie wpływają na zmniejszenie ciężaru podatkowego. Należą do nich przewidziane w przepisach **ułatwienia w wykonywaniu zobowiązań podatkowych**.¹⁸¹ Pośród nich można wymienić odroczenie terminu płatności czy rozłożenie podatku na raty.¹⁸² W nauce prawa podatkowego podkreśla się, że pojęcie ulgi podatkowej – zgodnie z treścią ordynacji podatkowej – nie obejmuje umorzenia zaległości podatkowych¹⁸³ (oraz innych należności). Pojęcie ulgi zawężone jest jedynie do tych preferencji, które powiązane są z obliczaniem podatku. Natomiast w przypadku instytucji umorzenia podmiot prawa publicznego całkowicie rezygnuje z przysługującej mu należności. Podobnie ulgą podatkową nie są zwolnienia podmiotowe, ponieważ – tak jak umorzenie – nie są związane z obliczaniem podatku. Ponadto – zgodnie ze stanowiskiem doktryny – zastosowanie zwolnienia podmiotowego nie prowadzi do zmniejszenia podstawy opodatkowania ani wysokości podatku.¹⁸⁴

Żadna z preferencji podatkowych przewidzianych w ordynacji podatkowej nie jest adresowana wprost do osób z niepełnosprawnością. Niepełnosprawni mogą więc korzystać z takich samych ulg podatkowych oraz ułatwień w wykonywaniu zobowiązań podatkowych jak pozostałe osoby. W niektórych przypadkach naruszenie sprawności organizmu może być okolicznością zwiększającą szansę na przyznanie preferencji.

4. Obecne w prawie podatkowym preferencje są niezwykle zróżnicowane. Stąd też można zaproponować różne sposoby ich klasyfikacji.

Próbując usystematyzować funkcjonujące w prawie podatkowym preferencje w oparciu o ustawową definicję ulg podatkowych, można je podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią preferencje **prowadzące do zmniejszenia ciężaru podatkowego**. Drugą grupę tworzą zaś instrumenty, których preferencyjny charakter sprowadza się jedynie do **możliwości indywidualnego wskazania terminu płatności** zobowiązania.

Kryterium kolejnego podziału jest rodzaj przepisów wykorzystanych do wprowadzenia preferencji podatkowych. W oparciu o to kryterium można wyróżnić preferencje wynikające z **prawa materialnego** i preferencje o charakterze **proceduralnym**. Jedynie niektóre preferencje z zakresu prawa materialnego wprost ukierunkowane są na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych. Pośród przepisów o charakterze proceduralnym nie ma rozwiązań, które adresowane byłyby wyłącznie do osób niepełnosprawnych lub podmiotów prowadzących działalność na rzecz poprawy ich sytuacji.

¹⁸¹ D. Mączyński (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 444.

¹⁸² Art. 67a ordynacji podatkowej; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys sytemu*, Toruń 2009, s. 48 – 52; A. Krajewska (w:) A. Mariański (red.) *Ordynacja podatkowa 2017...*, s. 186.

¹⁸³ Szerzej na temat pojęcia zaległości podatkowych: M. Zdebel, *Zaległość podatkowa w świetle przepisów ordynacji podatkowej – pojęcie i konstrukcja prawna* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017, s. 499 – 511.

¹⁸⁴ M. Niezgódka – Medek (w:) s. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 74 – 75.

W zakresie procedur podatkowych¹⁸⁵ zasadne wydaje się wprowadzenie rozwiązań mających na celu ułatwienie osobie z niepełnosprawnością wzięcia udziału w tych postępowaniach. Osoby takie powinny mieć zagwarantowane prawo do bezpłatnej pomocy tłumacza języka migowego lub dostęp do dokumentacji w wersji dla niewidzących lub słabo widzących. Także lokalizacja urzędu powinna być dogodna dla niepełnosprawnego biorącego udział w postępowaniu, z uwzględnieniem dojazdu czy miejsca parkingowego. Budynek siedziby urzędu powinien być dostępny dla osób z różnymi niepełnosprawnościami, podobnie system obsługi interesanta powinien być dostosowany do zróżnicowanych potrzeb niepełnosprawnych. W razie niemożności spełnienia tych wymagań rozważyć można poddać wprowadzenie możliwości wizyty urzędnika w miejscu zamieszkania osoby z niepełnosprawnością, zwłaszcza w tych przypadkach, gdy zasadny jest udział osobisty niepełnosprawnego w toczącym się postępowaniu.

Obowiązek zapewnienia osobom niepełnosprawnym dostępności do usług publicznych wynika z rządowego Programu Dostępność Plus. W programie wymienione są bariery utrudniające osobom z niepełnosprawnościami pełne korzystanie z przestrzeni publicznej. Jednocześnie wskazane są liczne propozycje ich eliminacji. Ujęte w programie działania – z uwagi na jego niewiążący charakter – mogą być traktowane jedynie jako wytyczne czy wskazówki określające kierunki działania. Niestety w treści programu nie są zawarte normy prawne, których naruszenie wiązałoby się z wystąpieniem sankcji. Wydaje się więc, że program nie stanowi wystarczającego instrumentu ochrony prawa osób niepełnosprawnych do pełnego udziału w życiu społecznym.

Odwołując się do kryterium rodzaju przepisów można też wyróżnić preferencje wynikające z **części ogólnej prawa podatkowego**¹⁸⁶ oraz wynikające z **części szczegółowej** prawa podatkowego¹⁸⁷, zwane inaczej preferencjami systemowymi¹⁸⁸. Dalej dzieląc preferencje zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych można je pogrupować zależnie od elementu konstrukcji podatku, którego dotyczą. Można więc wskazać preferencje dotyczące podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, skali, stawek podatkowych lub trybu i warunków płatności. Pośród preferencji podatkowych wynikających z części szczegółowej prawa podatkowego można wskazać takie, które wyraźnie stanowią element polityki włączenia społecznego. Natomiast w części ogólnej prawa podatkowego nie występują preferencje adresowane wyłącznie do osób niepełnosprawnych.

Innym podziałem preferencji określonych w części szczegółowej prawa podatkowego jest rozróżnienie na preferencje obecne w konstrukcji podatków pośrednich i preferencje stosowane w podatkach bezpośrednich. Podział ten wywiera wpływ na skuteczność wprowadzanych preferencji podatkowych adresowanych do osób z niepełnosprawnością. Przy podatkach bezpośrednich łatwiej zidentyfikować podatnika rzeczywistego. Preferencje przewidziane jako instrumenty polityki włączenia społecznego napotykać więc mniej barier. W przy-

¹⁸⁵ A. Gorgol (w:) P. Smoleń, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, s. 143 – 148; A. Huchla (w:) R. Mastalski, E. Fojcik – Mastalska, *Prawo finansowe*, s. 250 – 253; A. Dobaczewska (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, s. 421.

¹⁸⁶ K. Sawicka, *Rozwój instytucji ogólnego prawa podatkowego* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 427 – 437; W. Nykiel (w:) W. Chrościelewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, Warszawa 2000, s. 7.

¹⁸⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1998, s. 15 – 20

¹⁸⁸ B. Brzeziński (red.), *Prawo finansów publicznych*, s. 198.

padku podatków pośrednich w przepisach wskazany jest podatnik formalny. W obowiązujących regulacjach w zasadzie nie są sformułowane cechy umożliwiające identyfikację podatnika rzeczywistego. Z tego względu większe szanse na prawidłowe funkcjonowanie mają preferencje dotyczące podmiotów podatkowych. Przy preferencjach związanych z zakresem przedmiotowym podatków pośrednich lub ze skalą czy stawkami podatkowymi istnieje duże ryzyko, że nie wywołają one oczekiwanych skutków. Nie ma bowiem pewności, że z preferencji tych skorzystają grupy osób, które mają być objęte wsparciem.

W grupie preferencji wynikających z części szczegółowej prawa podatkowego można wyróżnić także preferencje wskazane **w podatkach rzeczowych** i preferencje wynikające z konstrukcji podatków **osobistych**. Uwzględnienie osobistej sytuacji podatnika, w tym jego niepełnosprawności, charakterystyczne jest dla podatków osobistych. W podatkach rzeczowych z reguły cechy podatnika nie wywierają wpływu na wysokość ciężaru podatkowego. Zdarza się jednak, iż podatki te także stanowią element polityki społecznej.

Preferencje wskazane w części szczegółowej prawa podatkowego mogą być zawarte w podatkach adresowanych **wyłącznie do osób fizycznych, wyłącznie do osób prawnych** (i innych jednostek organizacyjnych) lub w podatkach obejmujących obie kategorie podatników. W podatkach, których podatnikami nie mogą być osoby fizyczne, nie występują preferencje adresowane bezpośrednio do osób niepełnosprawnych. W podatkach tych instrumenty wspierające proces włączenia społecznego mogą być kierowane jedynie do podmiotów prowadzących działalność na rzecz niepełnosprawnych.

Ze względu na tryb korzystania z preferencji podatkowych, można je podzielić na przyznawane **z urzędu** albo **na wniosek**. Zdecydowana większość preferencji podatkowych wymaga wniosku podatnika. Preferencje przyznawane z urzędu występują wówczas, gdy przemawia za tym interes podmiotu publicznego.

Kryterium kolejnego podziału preferencji podatkowych wyznacza sposób przyznawania preferencji. W oparciu o to kryterium można wskazać preferencje **uznaniowe** oraz preferencje, w których decyzja organu ma charakter **związany**.¹⁸⁹ Nawet w razie spełnienia przez podatnika przesłanek uprawniających do skorzystania z preferencji uznaniowej, organ może odmówić przyznania podatnikowi prawa do skorzystania z niej. Jeżeli natomiast decyzja organu ma charakter związany, wówczas podatnik ma prawo do preferencji za każdym razem, gdy spełni przesłanki niezbędne do jej przyznania. Występowanie decyzji uznaniowych w sferze prawa podatkowego jest krytykowane jako zmniejszające przewidywalność prawa, a tym samym naruszające konstytucyjną zasadę pewności podatków.¹⁹⁰

Preferencje podatkowe stanowiące instrumenty włączenia społecznego można także dzielić z uwagi na adresata. W oparciu o to kryterium można wyróżnić rozwiązania kierowane bezpośrednio **do osób niepełnosprawnych** oraz rozwiązania adresowane do **podmiotów pomagających niepełnosprawnym**. Rozwiązania kierowane bezpośrednio do osób niepełnosprawnych mogą podlegać dalszym podziałom. Mogą do nich należeć preferencje adresowane do ogółu osób fizycznych albo wyłącznie do osób niepełnosprawnych. Prefe-

¹⁸⁹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 listopada 2009 r. (II SA/Bk 496/09).

¹⁹⁰ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 18.

rencje adresowane do niepełnosprawnych także mogą być zróżnicowane na takie, z których mogą korzystać wszyscy niepełnosprawni, bez względu na stopień czy rodzaj niepełnosprawności. W przepisach prawa podatkowego obecne są także preferencje adresowane wyłącznie do osób z określonym stopniem lub rodzajem niepełnosprawności. Różnicując zakres preferencji podatkowych z uwagi na rodzaj naruszenia sprawności organizmu, należy zachować szczególną ostrożność. Wartościowanie, który rodzaj niepełnosprawności zasługuje na większe wsparcie może doprowadzić do naruszenia zasady równości podatkowej. Tym bardziej, jeżeli kryterium różnicujące nie jest poddawane przed wprowadzeniem go do rozwiązań prawnych ocenie osób zainteresowanych.

Wymienione klasyfikacje preferencji nie stanowią zamkniętego katalogu. Obecne w prawie podatkowym preferencje można porządkować z wykorzystaniem jeszcze innych kryteriów. Można więc wyróżnić preferencje obecne w podatkach państwowych albo w podatkach samorządowych. Innym podziałem może być rozróżnienie na preferencje występujące w podatkach zwyczajnych albo w nadzwyczajnych. Preferencje można podzielić także na zawarte w podatkach przychodowych, dochodowych, przychodowo – dochodowych, majątkowych czy konsumpcyjnych.¹⁹¹ Podziały te nie wpływają jednak w sposób znaczący na konstrukcję preferencji skierowanych do osób niepełnosprawnych ani na warunki ich funkcjonowania.

§ 3 Status osoby niepełnosprawnej w ordynacji podatkowej

1. Jak już wspomniano, preferencje podatkowe wynikające z ordynacji podatkowej, można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej należą preferencje podatkowe prowadzące do zmniejszenia lub całkowitego zniesienia ciężaru podatkowego, do drugiej zaś – preferencje w spłacie zobowiązań podatkowych.¹⁹²

Żadne z preferencji wymienionych w ordynacji podatkowej nie są adresowane wyłącznie do osób niepełnosprawnych. Osoby te mogą jednak, na równi z innymi podmiotami, ubiegać się o ich przyznanie.

Warto zauważyć, że przewidziane w ordynacji podatkowej preferencje w postaci ulg podatkowych mogą być stosowane także w opłatach i niepodatkowych należnościach budżetowych. Zgodnie z brzmieniem ustawy, przepisy ordynacji stosować należy nie tylko do podatków, ale także do opłat i innych – wynikających ze stosunków publicznoprawnych – należności stanowiących dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego.¹⁹³ Przewidziane w ordynacji podatkowej preferencje mogą więc być stosowane do danin publicznych, dla których wymiaru i poboru właściwe są organy podatkowe.¹⁹⁴

Do wskazanych w ordynacji podatkowej preferencji podatkowych, które mogą stanowić instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, można zaliczyć

¹⁹¹ Szerzej na temat rodzajów podatków: Z. Kukulski (w:) W. Nykiel, M. Wilk (red.) *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014; s. 79 – 105, W. Nykiel (w:) W. Nykiel (red.) *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 18 – 20; L. Etel, *System podatkowy (zarys wykładu)*, Siedlce 2002, s. 28 – 36; L. Etel (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 2, Warszawa 2000, s. 23 – 27.

¹⁹² D. Handor (w:) J. Głuchowski (red.) *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce...*, s. 25 – 39.

¹⁹³ Art. 2, 3 pkt 3 oraz pkt 8 ordynacji podatkowej.

¹⁹⁴ M. Niezgódka – Medek (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 43 – 69; M. Popławski (w:) L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 38 – 47.

umorzenie zaległości podatkowych (oraz innych wskazanych w ustawie należności).¹⁹⁵

2. **Umorzenie** dotyczyć może całości lub części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Następuje ono w drodze decyzji organu podatkowego wydawanej na wniosek podatnika. Wyjątkowo umorzenie może nastąpić z urzędu.¹⁹⁶ W ustawie wskazane są dwie przesłanki umorzenia: **ważny interes podatnika** lub **interes publiczny**. Do zastosowania preferencji w postaci umorzenia zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej, wystarczy zaistnienie jednej z przesłanek, przy czym w każdej sprawie organ podatkowy zawsze powinien rozważyć obie przesłanki.¹⁹⁷

Interes publiczny może być definiowany jako oczekiwanie określonej grupy podmiotów. Tak pojmowany interes publiczny nie powinien naruszać interesów wszystkich pozostałych podatników. W judykaturze podkreśla się, że ustalenie kwestii istnienia przesłanki interesu publicznego wiąże się z koniecznością ważenia dwóch racji: jedną stanowi zasada, jaką jest terminowe płacenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej preferencji podatkowej. Wydając rozstrzygnięcie, organ powinien ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego – dochodzenie należności czy też zastosowanie preferencji. Sytuacja, w której spłata zaległości spowoduje konieczność sięgania przez podatnika lub zależne od niego osoby po finansowe środki wsparcia, nie jest zgodna z interesem publicznym. Ochrona interesu publicznego to nie tylko dbałość o należności na rzecz podmiotu prawa publicznego, lecz również minimalizowanie wydatków z budżetu tego podmiotu, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych.¹⁹⁸

Natomiast interes podatnika to stan jego oczekiwania w zakresie określonej potrzeby. Uwzględnienie **ważnego interesu podatnika** nie może prowadzić do kolizji z interesem społecznym. Ważny interes podatnika jest przesłanką związaną bezpośrednio z sytuacją określonej osoby. Musi on być na tyle istotny i wyjątkowy, aby jego pominięcie przyniosło tej osobie wyraźnie dostrzegalne negatywne skutki. W orzecznictwie ukształtowały się dwa odmienne poglądy dotyczące sposobu rozumienia ważnego interesu podatnika. Z jednej strony podkreśla się, że przesłanka ta nie może być utożsamiana wyłącznie z wystąpieniem nadzwyczajnych zdarzeń losowych. Przy ocenie sytuacji podatnika należy uwzględnić także normalną sytuację ekonomiczną, biorąc pod uwagę wysokość uzyskiwanych przez niego dochodów i wielkość posiadanego majątku oraz konieczność ponoszenia wydatków związanych z niezbędnym utrzymaniem jego

¹⁹⁵ Art. 67a § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej; P. Pomorski, *Instytucja umorzenia zaległości podatkowych w świetle przepisów prawa oraz orzecznictwa sądowego* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 49 – 62.

¹⁹⁶ Art. 67d ordynacji podatkowej; L. Etel (w:) L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa...*, s. 579 – 581; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 185 – 191.

¹⁹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 października 2018 r. (I SA/Po 383/18); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 sierpnia 2018 r. (I SA/Po 353/18); wyrok WSA w Kielcach z dnia 12 października 2017 r. (I SA/Ke 462/17); W. Miemieć, *Przesłanki stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 103 – 112; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 59 – 62; s. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 539 – 540.

¹⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r. (II FSK 3046/16); wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r. (II FSK 2845/17); wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r. (II FSK 3324/15); wyrok NSA z dnia 17 października 2017 r. (II FSK 2656/15); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 maja 2018 r. (I SA/Po 258/18); L. Etel (w:) L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa...*, s. 360 – 364.

rodziny, czy wydatków związanych z kosztami leczenia jego najbliższych.¹⁹⁹ Z drugiej strony – pojawia się w judykaturze pogląd, że z pojęciem ważnego interesu podatnika należy wiązać okoliczności o charakterze nadzwyczajnym, wyjątkowym, losowym, które uniemożliwiły spłatę zaległości podatkowej. Ważny interes podatnika powinien być rozumiany jako nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika, a umorzenie należności podatkowych uzasadnione jest jedynie w takich przypadkach, które spowodowane zostały działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu i które są niezależne od sposobu jego postępowania. O istnieniu ważnego interesu podatnika świadczyć może między innymi utrata możliwości zarobkowania lub utrata majątku.²⁰⁰ W orzecznictwie podkreśla się ponadto, że z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wynika obowiązek wyważenia słuszności interesu społecznego i interesu jednostki. Organy podatkowe uprawnione są więc do własnej oceny interesu społecznego i słuszności interesu obywatela i każdorazowo o treści podejmowanego rozstrzygnięcia decydują okoliczności konkretnego przypadku. Interes obywatela powinien być przy tym słuszny w rozumieniu obiektywnym, nie może być natomiast wyprowadzony tylko z jego przekonania opartego na poczuciu krzywdy i nierówności. Jego ustalenie nie mieści się także w granicach uznania administracyjnego.²⁰¹ Preferencja ta może być przyznana, jeżeli trudna sytuacja podatnika była niemożliwa do przewidzenia, a udzielenie preferencji nie może być traktowane jako stały element polityki podatkowej. Okoliczności, które uprawniają do preferencji muszą być na tyle wyjątkowe, aby mogły uzasadnić przerzucanie ciężaru podatkowego na innych podatników płacących regularnie podatki. Ważny interes podatnika należy oceniać mając na uwadze kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której wysoką rangę mają zdrowie i życie, a także możliwości zarobkowe w celu zdobycia środków utrzymania dla siebie i rodziny oraz zagrożenie egzystencji.²⁰²

O ile weryfikacja przesłanek umorzenia wymaga stwierdzenia obiektywnie występujących okoliczności, to decyzja w sprawie umorzenia ma charakter uznaniowy. Nawet w przypadku istnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego **organ podatkowy nie ma obowiązku prawnego umorzenia zaległości podatkowych**.²⁰³ Uznanie organu ma jednak swoje granice i nie ma ono charakteru swobodnego. Musi się mieścić w granicach uznania administracyjnego obowiązujących organ podatkowy. Przekroczenie tych granic następuje, gdy decyzja została wydana z rażącym naruszeniem zasady

¹⁹⁹ Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r. (II FSK 1993/16); wyrok NSA z dnia 6 lutego 2018 r. (II FSK 168/16); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 sierpnia 2018 r. (I SA/Po 447/18); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 maja 2018 r. (I SA/Po 258/18); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 maja 2018 r. (I SA/Sz 224/18); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r. (I SA/Gd 28/18); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 stycznia 2018 r. (I SA/Bd 825/17); B. Dauter (w:); Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 505 – 509.

²⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 21 września 2018 r. (I GSK 1783/18); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 kwietnia 2018 r. (I SA/Gd 72/18); wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 listopada 2017 r. (I SA/Lu 601/17).

²⁰¹ Zob. np. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r. (II FSK 1917/16).

²⁰² Zob. np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 października 2018 r. (I SA/Go 257/18).

²⁰³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 sierpnia 2018 r. (I SA/Gl 317/18); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 maja 2018 r. (I SA/Sz 508/17); wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 maja 2018 r. (I SA/Ld 98/18); wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 kwietnia 2018 r. (I SA/Bk 1261/17); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 kwietnia 2018 r. (I SA/Wr 72/18); A. Pomorska, *Kontrowersje wokół umorzenia zaległości podatkowych* (w:): A. Gomułowicz, J. Małecki (red.) *Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 275–290; L. Etel (w:): L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa...*, s. 489 – 490.

sprawiedliwości, w wyniku uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych, nieracjonalnych lub na podstawie fałszywych przesłanek.²⁰⁴

Podkreślenia wymaga, że w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowej wyraźnie widać dominację interesu publicznego nad interesem jednostki. Przewaga ta daje się zauważyć zarówno w sposobie wskazania przesłanek umorzenia, jak i w zasadach jego przyznawania.

W ocenie sytuacji uzasadniającej umorzenie wymagane jest, aby przemawiał za tym ważny interes podatnika. Z brzmienia przepisów jednoznacznie wynika, że nie każdy interes podatnika może stanowić przesłankę umorzenia – nie każdy interes podatnika posiada przymiot ważności. Drugą przesłanką umorzenia jest interes publiczny. Dla zastosowania umorzenia nie jest wymagane, aby był on ważny. Kryterium stosowane w ocenie sytuacji podatnika jest więc bardziej rygorystyczne niż kryterium, które musi spełnić podmiot publiczny.

Brak równowagi pomiędzy podatnikiem a podmiotem czynnym zauważalny jest także w przyznaniu organom podatkowym znacznej swobody w stosowaniu umorzenia. Organ nie ma obowiązku przyznania tej preferencji, nawet jeżeli zachodzą przesłanki uprawniające do skorzystania z niej.

3. Pośród ułatwień w spłacie zobowiązań podatkowych można wskazać odroczenie terminu zapłaty podatku (lub zaległości podatkowej) lub **rozłożenie zapłaty należności na raty**²⁰⁵ a także zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku od podatnika.²⁰⁶ Rozwiązania te pozwalają przesunąć płatność podatku lub zaliczek na podatek na bardziej dogodny dla podatnika termin. Za dostosowanie terminu płatności podatku (lub innych należności) do sytuacji podatnika pobierana jest opłata prolongacyjna.²⁰⁷ Podobnie jak w przypadku ulg podatkowych, również ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mogą być przyznane, jeżeli przemawia za tym **ważny interes podatnika lub interes publiczny**.

Naruszenie sprawności organizmu prowadzące do niepełnosprawności nie stanowi przesłanki, której stwierdzenie każdorazowo doprowadzi do przyznania podatnikowi preferencji wynikających z ordynacji podatkowej. Bez wątpienia stan zdrowia podatnika lub członków jego rodziny, możliwości zatrudnienia, sytuacja majątkowa stanowią okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zasadności umorzenia należności czy udzielenia ułatwień w spłacie zobowiązań.²⁰⁸ Konstrukcja zasad przyznawania preferencji podatkowych wynikających z ordynacji podatkowej nie wydaje się wadliwa. Przesłanki umożliwiające złagodzenie ciężaru podatkowego są na tyle pojemne, że powinny stwarzać skuteczne narzędzie ochrony sytuacji majątkowej osób, które wyraźnie tego potrzebują. Jedynym mankamentem zauważalnym w funkcjonowaniu omawianych instytucji jest ograniczony zakres kontroli sądowej rozstrzygnięć organów podatkowych. W zasadzie są one poddawane ocenie jedynie od strony formalnej

²⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r. (II FSK 3325/15); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 sierpnia 2018 r. (I SA/Rz 459/18); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2018 r. (I SA/Gl 1322/17); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 stycznia 2018 r. (I SA/Rz 723/17); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 października 2017 r. (I SA/Po 485/17).

²⁰⁵ E. Drgas (w.): E. Drgas, J. Głuchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, s. 54.

²⁰⁶ Art. 22 § 2, 67a § 1 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej.

²⁰⁷ Art. 57 ordynacji podatkowej; L. Etel (w.): L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa...*, s. 525 – 528.

²⁰⁸ Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017 r. (I FSK 648/16); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r. (I SA/Gd 94/18); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2018 r. (I SA/Po 1203/17); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 82/18); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 kwietnia 2018 r. (I SA/Bd 1014/17); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 lutego 2018 r. (I SA/Bd 1018/17); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2018 r. (I SA/Gd 1185/17); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. (I SA/Sz 460/17).

poprawności przeprowadzanego postępowania. Zwłaszcza, gdy kontrola dotyczy decyzji uznaniowych.²⁰⁹

4. Niepełnosprawność podatnika czy innych podmiotów biorących udział w postępowaniu nie wpływa także na przebieg postępowania podatkowego, ani innych postępowań w sprawach podatkowych. Osobie niepełnosprawnej **nie przysługują żadne szczególne uprawnienia** w postępowaniu prowadzonym przez organy podatkowe. W obowiązujących przepisach można jednak wskazać rozwiązania, które mogą być uznane za ułatwienia, z których mogą korzystać między innymi osoby niepełnosprawne. Należą do nich przede wszystkim rozwiązania umożliwiające osobie niepełnosprawnej załatwianie spraw bez jej osobistego stawiennictwa przed organem prowadzącym postępowanie. Do takich ułatwień można zaliczyć możliwość korzystania przez podatnika z portalu podatkowego i elektronicznych deklaracji podatkowych, prawo do ustanowienia pełnomocnika czy brak konieczności osobistego stawiennictwa nawet w razie wezwania przez organ.²¹⁰ Ponadto osoba niepełnosprawna, na równi z innymi podmiotami, może ubiegać się o zwolnienie z kosztów postępowania podatkowego, jeżeli przemawia za tym jej ważny interes lub interes publiczny.²¹¹

§ 4 Podsumowanie

1. W przepisach z zakresu części ogólnej prawa podatkowego szczególne potrzeby osób niepełnosprawnych są uwzględnione w bardzo niewielkim stopniu. Poza prawem podatkowym funkcjonują jednak rozwiązania, które znacznie zwiększają dostępność usług publicznych dla osób niepełnosprawnych.

Szereg wymagań związanych z dostosowaniem przestrzeni publicznej do potrzeb osób niepełnosprawnych wynika z **prawa budowlanego**. Budynki, w których siedzibę mają urzędy administracji skarbowej i inne urzędy publiczne, należą do budynków użyteczności publicznej. Obiekty budowlane będące budynkami użyteczności publicznej powinny być projektowane i budowane z zachowaniem niezbędnych warunków do korzystania z nich przez osoby niepełnosprawne.²¹² Osoby niepełnosprawne powinny mieć swobodny dostęp do wszystkich części, kondygnacji i pomieszczeń budynku, które są dostępne dla ogółu osób.²¹³

Dostosowanie budynków użyteczności publicznej do wymagań prawa budowlanego zwiększa wydatki ponoszone przez podmioty prawa publicznego. Z uwagi na konsekwencje dla budżetu państwa i budżetów samorządowych nie można pominąć rozwiązań prawa budowlanego w analizie sytuacji osób niepełnosprawnych w polskim prawie finansowym, chociaż szczegółowe kwestie wykraczają poza ramy niniejszego opracowania.

²⁰⁹ Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r. (II FSK 1169/17); wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2018 r. (VIII SA/Wa 930/17); wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r. (I SA/Kr 1300/17); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 marca 2018 r. (I SA/Rz 757/17); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2018 r. (I SA/Po 922/17); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2018 r. (I SA/Po 963/17); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 stycznia 2018 r. (I SA/Bd 599/17); inaczej: wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 r. (II FSK 2567/17); wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 lutego 2018 r. (I SA/Lu 684/17).

²¹⁰ Art. 3a, 80a, 138a, 155 § 2 ordynacji podatkowej.

²¹¹ Art. 270 § 1 ordynacji podatkowej; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 238 – 239.

²¹² Art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1202, ze zm.).

²¹³ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2012 roku w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (t.j. Dz. U. z 2015r., poz. 1422).

Od strony wymagań technicznych rozwiązania prawa budowlanego nie budzą zastrzeżeń. Niestety przepisy ustawy są stosowane do projektowania i budowy obiektów powstających po wejściu jej w życie. Budynki starsze nie muszą spełniać wszystkich wprowadzonych ustawą kryteriów. Oznacza to, że dostępność do urzędów mających siedzibę w starszych budynkach, nadal może być ograniczona dla osób niepełnosprawnych.

2. Z uwagi na techniczne bariery w komunikacji z urzędami istotnego znaczenia nabierają formy komunikacji osoby niepełnosprawnej z urzędem umożliwiające **kontakt na odległość**.²¹⁴

Szereg rozwiązań ograniczających bariery komunikacyjne w kontaktach pomiędzy niepełnosprawnymi a urzędami zostało wprowadzonych ustawą o języku migowym.²¹⁵ Zgodnie z jej treścią, osoba uprawniona ma prawo do licznych form wsparcia i pomocy w kontaktach z organami administracji. Osobą uprawnioną jest każdy doświadczający trwale lub okresowo trudności w komunikowaniu się.²¹⁶

Niewątpliwym mankamentem ustawy jest wąski katalog podmiotów zobowiązanych do stosowania przewidzianych w niej rozwiązań. Ułatwienia są stosowane jedynie przez podmioty wskazane w ustawie. Obowiązki wynikające z ustawy muszą być respektowane przez organy administracji publicznej, podmioty świadczące usługi medyczne, jednostki Policji, Państwowej Straży Pożarnej i straży gminnych oraz jednostki ochotnicze działające w tych obszarach.²¹⁷

Katalog organów administracji publicznej obejmuje ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespolej), organy jednostek samorządu terytorialnego oraz inne organy państwowe i podmioty, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw w trybie postępowania administracyjnego.²¹⁸ **Organy podatkowe w zakresie procedur podatkowych nie stanowią więc organów administracji publicznej w rozumieniu ustawy o języku migowym.**

W ustawie zawarte są rozwiązania, które mogą być uznane za prawno – finansowe instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych. Wskazane w przepisach podmioty mają obowiązek zapewnić dostęp do usług pozwalających na komunikowanie się. Katalog tych usług zawarty jest w ustawie. Natomiast wyboru rodzaju usługi w konkretnym przypadku dokonuje osoba uprawniona. Do usług pozwalających na komunikowanie się należą między innymi środki wspierające komunikowanie się oraz zapewnienie **usług tłumacza języka migowego lub tłumacza – przewodnika**.²¹⁹

Środki wspierające komunikowanie się stanowią pomocnicze instrumenty w procesie komunikacji, umożliwiające porozumiewanie się na odległość. Należy do nich między innymi korzystanie z poczty elektronicznej, przysyłanie wiadomości tekstowych, w tym z wykorzystaniem wiadomości SMS, MMS lub komu-

²¹⁴ Szerzej na temat form komunikacji osób niesłyszących: B. Szczepankowski, *Wyrównywanie szans osób niesłyszących*, Siedlce 1998, s. 99 – 163.

²¹⁵ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011r. o języku migowym i innych środkach komunikowania się (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1824); dalej jako: ustawa o języku migowym.

²¹⁶ Art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o języku migowym.

²¹⁷ Art. 3 pkt 7 ustawy o języku migowym.

²¹⁸ Art. 1 pkt 1, pkt oraz art. 5 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096, ze zm.).

²¹⁹ Art. 9 ust. 1 oraz art. 10 ustawy o języku migowym.

nikatorów internetowych, komunikacja audiowizualna czy przesyłanie faksów. Funkcję taką pełnią też strony internetowe dostosowane do standardów dostępności dla osób niepełnosprawnych.²²⁰

Każda osoba uprawniona ma prawo do korzystania z usług tłumacza języka migowego lub tłumacza – przewodnika. Dla osób niepełnosprawnych usługi te są bezpłatne.²²¹

Bezzasadne wydaje się ograniczenie zakresu podmiotów zobowiązanych do stosowania przepisów ustawy. Zagwarantowanie prawa do komunikacji powinno obejmować także wszelkie procedury podatkowe. Koszt wdrożenia rozwiązań ustawowych nie wydaje się nadmierny, a wykorzystanie przewidzianych w przepisach rozwiązań ułatwiających komunikację bez wątpienia przyczyniłoby się do zwiększenia samodzielności osoby niepełnosprawnej w procedurach podatkowych.

Dążąc do ograniczenia barier w dostępności do usług publicznych, należy więc znacząco rozszerzyć zakres stosowania rozwiązań zapewniających dostosowanie metod komunikacji do szczególnych potrzeb osób niepełnosprawnych.

3. Poza ustawą o języku migowym znajduje się **szereg ułatwień zwiększających dostępność usług publicznych**, które nie muszą – a powinny – być stosowane przez organy publiczne. Można pośród nich wskazać system głosowy komunikacji organu z osobą niewidomą gwarantujący przestrzeganie zasady ograniczonej jawności postępowania podatkowego²²², napisy także w języku Braille’a, dostosowany dla niesłyszących system wywoływania numeru przypisanego do interesanta czy kierowanie niewidzących do odpowiedniego stanowiska przez odpowiedni system wywoływania.

Rozwiązania te nie wpływają na sytuację majątkową osoby niepełnosprawnej, ale bez wątpienia należą do istotnych instrumentów sprzyjających włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością. Zastosowanie wymienionych instrumentów wiąże się ze znacznym obciążeniem budżetów podmiotów prawa publicznego. Dla prawidłowego funkcjonowania specjalistycznych urządzeń technicznych – oprócz wydatków na ich zakup – często niezbędne jest także sfinansowanie szeregu prac remontowo – budowlanych w pomieszczeniach lub budynkach, w których urządzenia te mają być zainstalowane. Z uwagi na wysoki koszt zapewnienia niepełnosprawnym usług umożliwiających im pełny udział w procedurach podatkowych, analizując sytuację osób niepełnosprawnych z prawnego – finansowego punktu widzenia – należy choćby wspomnieć o instrumentach wywołujących tak istotne konsekwencje w zakresie wydatków budżetowych.

4. Poprzez bariery w komunikacji i bariery techniczne osoby niepełnosprawne mają ograniczony dostęp do usług publicznych. Obszar ten bez wątpienia wymaga większego zainteresowania i wsparcia ze strony podmiotów prawa publicznego.

²²⁰ Art. 3 pkt 5 ustawy o języku migowym; D. Cyman, *Wykorzystywanie komunikacji elektronicznej w kontaktach z administracją publiczną* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szołno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 228 – 234; D. Cyman, *Składanie deklaracji podatkowych e formie elektronicznej* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szołno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 315 – 322.

²²¹ Art. 11 ust. 3 ustawy o języku migowym.

²²² Art. 129 ordynacji podatkowej; M. Münnich (w:) W. Wójtowicz, P. Smoleń (red.) *Prawo podatkowe*, s. 158 – 159; W. Chróścielewski, W. Nykiel (w:) W. Nykiel (red.) *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 93; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*, s. 323; W. Chróścielewski (w:) W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 28 – 29; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe...*, s. 158; A. Mariański (red.) *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 200 – 202; M. Szustek – Janowska (w:) W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 127.

Brak możliwości aktywnego udziału w postępowaniach z zakresu spraw podatkowych utrudnia, a niekiedy nawet wyklucza skuteczną ochronę praw osób niepełnosprawnych. Pobieranie przez podmioty prawa publicznego ciężarów publiczno-prawnych stanowi ingerencję w chronione konstytucyjnie prawo własności. Tym bardziej niedopuszczalne wydaje się ograniczenie prawa osób niepełnosprawnych do aktywnego uczestnictwa w procedurach podatkowych.

Bariery istniejące w zakresie korzystania z usług publicznych przez osoby niepełnosprawne są dostrzegane na poziomie rządu. Wyrazem tego jest opracowanie rządowego Programu Dostępność Plus. Program ten skupiony jest na zwiększeniu dostępności przestrzeni publicznej dla osób o ograniczonej percepcji czy mobilności. W grupie tej znajdują się także osoby niepełnosprawne. Eliminacja barier ma być możliwa poprzez połączenie polityki włączenia społecznego uwzględnianej przy realizacji wszystkich zadań publicznych z inwestycjami infrastrukturalnymi.²²³ Założenia Programu Dostępność Plus czynią go ważnym instrumentem włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością, zwłaszcza w zakresie zapewnienia im dostępu do przestrzeni publicznej, w tym do usług publicznych. Rola programu jest jednak osłabiona poprzez bardzo ogólny charakter zawartych w nim wytycznych oraz brak wskazania konsekwencji wynikających z niezrealizowania jego założeń.

²²³ Rządowy Program Dostępność Plus, s. 12 – 14.

Rozdział III Status osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin państwowych

§ 1 Uwagi ogólne

1. Z uwagi na znaczącą ilość i różnorodność danin publicznych w pełni zasadne wydaje się wykorzystywanie ich jako elementów polityki włączenia społecznego. Do danin publicznych o największym zakresie stosowania i znaczeniu budżetowym z pewnością należą podatki, dlatego w ich konstrukcji najwięcej jest rozwiązań, które mogą być traktowane jako instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych.²²⁴

2. W konstrukcji podatków wymagane jest realizowanie szeregu zasad podatkowych, w tym zasady sprawiedliwości. Wymaga ona uwzględnienia przy wymiarze i poborze podatków zdolności płatniczej podatnika.²²⁵ Wprowadzenie zasady podatkowej powinny być uwzględniane w konstrukcji wszystkich podatków, jednak w podatkach dochodowych ich zastosowanie ma szczególnie szeroki wymiar.²²⁶ Jest to wyraźnie widoczne w katalogu preferencji podatkowych, które stanowią instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych. Ilość ulg i zwolnień podatkowych sprzyjających włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością jest największa właśnie w podatkach dochodowych, a zwłaszcza w podatku dochodowym od osób fizycznych.

3. Oprócz podatków, do katalogu danin publicznych należą cła²²⁷, opłaty²²⁸ i składki²²⁹. Zakres stosowania cel i opłat jest znacznie węższy niż podatków, stąd też instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych obecne w ich konstrukcji mają mniejsze znaczenie społeczne.

²²⁴ Szerzej na temat pozafiskalnych funkcji podatków: Z. Ofiarski, *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990* (w:) A. Pomorska (red.) *Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego*, s. 101 – 113.

²²⁵ I. Bolkowiak, *Zdolność płatnicza a podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych* (w:) A. Pomorska (red.) *Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego*, s. 209 – 221.

²²⁶ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 7; M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, s. 36 – 43.

²²⁷ A. Drwiłło, *Cło i inne należności celne (instrumenty reglamentacji obrotu towarowego z zagranicą w świetle prawa celnego)* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 417 – 426; A. Drwiłło (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 2, s. 210 – 235; A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego* 132. (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 124; s. Naruszewicz (w:) s. Naruszewicz, E. Ruśkowski, *Polityka i prawo celne i dewizowe*, Siedlce 2002, s. 11 – 14.

²²⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne a inne formy władczych dochodów publicznych* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 393 – 403; L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, s. 76 – 79; J. Głuchowski, *Wstęp do skarbowości*, s. 60 – 62; D. Antonów, *Pojęcie opłaty w polskim języku prawnym* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa...*, s. 483 – 498; A. Drwiłło (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 656 – 661; P. Smoleń (red.) *Publiczne prawo bankowe, prawo celne, prawo dewizowe. Kompedium akademickie*, Warszawa 2013, s. 137 – 140.

²²⁹ Szerzej na temat prawnego charakteru składek: U. Kalina-Prasznicek, *Spór o charakter składki emerytalnej* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa...*, s. 547 – 556; A. Komar, *Finanse publiczne...*, s. 218 – 219.

Składki – zwłaszcza te uiszczane w ramach ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych – mają powszechny charakter. Wprowadzane do ich konstrukcji preferencje sprzyjające poprawie sytuacji osób niepełnosprawnych mogłyby więc w znacznym stopniu realizować funkcje pozafiskalne. Można jednak zauważyć, że – inaczej niż w przypadku podatków – w toku pobierania tych danin ich funkcja bodźcowa schodzi na dalszy plan. Wyraźnie natomiast widać pomocowy charakter systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych w procesie wydatkowania środków uzyskanych z poboru składek.

§ 2 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych

1. Podatkiem państwowym, w którym – z uwagi na jego powszechny i jednocześnie osobisty charakter²³⁰ – obecne są liczne preferencje podatkowe adresowane do osób niepełnosprawnych lub osób im pomagających, jest **podatek dochodowy od osób fizycznych**. Do obecnych w podatku dochodowym od osób fizycznych instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych można zaliczyć przede wszystkim rozwiązania adresowane wprost do niepełnosprawnych lub do podmiotów działających na ich rzecz. W tej grupie wskazać należy także takie preferencje, z których mogą korzystać wszyscy podatnicy. W preferencjach adresowanych do ogółu podatników niepełnosprawność może być czynnikiem modyfikującym zasady korzystania z nich.

2. Do rozwiązań preferencyjnych przeznaczonych dla podatników, bez względu na ich niepełnosprawność, należą **zasady rozliczania podatku przez osobę samotnie wychowującą dziecko**. W przypadku, gdy dziecko podatnika jest niepełnosprawne, ulga ta jest bardziej korzystna dla podatnika.²³¹ Ten sposób obliczania wysokości podatku przysługuje osobie samotnie wychowującej dziecko do ukończenia przez nie 18 roku życia. Jeżeli dziecko podatnika pobiera naukę, wówczas po spełnieniu dodatkowych przesłanek, podatnik może korzystać ze szczególnych zasad rozliczenia podatku do ukończenia przez dziecko 25 roku życia. W przypadku **dzieci, które pobierały zasiłek** pielęgnacyjny, dodatek pielęgnacyjny lub rentę socjalną, nie jest określona granica wieku dziecka, której przekroczenie powoduje utratę prawa do preferencji. Ponadto, rodzice lub opiekunowie pełnoletnich dzieci niepełnosprawnych uczących się i pobierających wymienione w ustawie świadczenia mogą rozliczać podatek na korzystnych zasadach nawet wtedy, gdy dziecko osiąga dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym.²³²

Zasiłek pielęgnacyjny, dodatek pielęgnacyjny oraz renta socjalna są to świadczenia, których otrzymywanie przez dziecko warunkuje korzystanie przez rodzica lub opiekuna z preferencyjnych zasad opodatkowania. Świadczenia te mogą być pobierane przez osoby niepełnosprawne lub osoby, które ukończyły 75 lat.

²³⁰ W. Wójtowicz (w:) W. Wójtowicz, P. Smoleń (red.) *Prawo podatkowe*, s. 356, W. Wójtowicz (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 287; M. Waluga (w:) M. Bitner, E. Chojna – Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger – Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera – Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe...*, s. 360 – 363; A. Komar, *Finanse publiczne...*, s. 145 – 153.

²³¹ W. Wójtowicz, *Sytuacja prawno podatkowa osoby samotnie wychowującej dziecko niepełnosprawne* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 464 – 469.

²³² Art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dla poszczególnych świadczeń w obowiązujących przepisach wymienione są rodzaje orzeczeń, których uzyskanie jest niezbędne dla ubiegania się o wsparcie.²³³

Kolejną przesłanką warunkującą korzystanie z preferencyjnych zasad rozliczenia podatku jest **wychowywanie** dziecka przez rodzica lub opiekuna.²³⁴ W orzecznictwie podkreśla się, że utrzymywanie dzieci nie jest tożsame z wychowywaniem. Jeśli oboje rodzice uczestniczą w procesie wychowawczym, niezależnie od przyjętego przez nich podziału w zakresie ponoszenia kosztów utrzymania dziecka, prawo preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów nie przysługuje żadnemu z nich.²³⁵

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zawarta jest definicja **osoby samotnie wychowującej dziecko**. Jest nią panna, kawaler, wdowa, wdowiec, rozwódka oraz rozwodnik. Samotnie wychowującą dziecko jest także osoba pozostająca w związku małżeńskim w separacji oraz osoba, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Problematyka ta wielokrotnie była przedmiotem rozstrzygnięć sądowych, zwłaszcza w kontekście osób pozostających w związkach nieformalnych.²³⁶ Judykatura słusznie wyklucza korzystanie z preferencyjnych zasad rozliczania podatku przez osoby, które pozostają w związkach faktycznych. W świetle orzecznictwa nie są one traktowane jako osoby samotnie wychowujące dziecko.

Zasady opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci są **korzystniejsze w przypadku, gdy dziecko jest osobą niepełnosprawną**. Brak limitu dotyczącego wieku dziecka niepełnosprawnego oraz możliwość osiągania przez nie dochodów w dowolnej wysokości w pełni zasługują na aprobatę.

Niepełnosprawność podatnika nie ma natomiast żadnego wpływu na zakres tej preferencji. Wydaje się, że w przypadku podatników z naruszoną sprawnością organizmu zasady rozliczania podatku także mogłyby zostać zmodyfikowane. Samotne osoby niepełnosprawne mogłyby obliczać podatek od połowy swoich dochodów, a następnie otrzymany wynik mnożyć razy dwa (tak jak obecnie obliczają podatek osoby samotnie wychowujące dziecko²³⁷). Preferencja ta mogłaby być stosowana niezależnie od faktu wychowywania dziecka.

Zasady opodatkowania osoby samotnie wychowującej dziecko wiążą się ze znacznymi **korzyściami ekonomicznymi**. Po pierwsze, jeżeli podatnik osiąga dochody, których wysokość przekracza granicę pierwszego szczebla skali podatkowej, wówczas – dzięki podzieleniu dochodów na pół – możliwe jest obliczanie podatku według stawki właściwej dla pierwszego szczebla. Po drugie, preferencyjny charakter rozliczania podatku przez osobę samotnie wychowującą dziecko odczuwalny jest także przez podatników o niższych dochodach. Poprzez podzielenie podstawy obliczenia podatku na pół, a następnie obliczenie podatku w podwójnej wysokości podatnik zyskuje podwójną kwotę minimum wolnego od opodatkowania.

3. Kolejną preferencją, która może być uznana za instrument wsparcia osób niepełnosprawnych jest ograniczenie zakresu przedmiotowego podatku poprzez

²³³ Art. 16 ust. 2 ustawy o świadczeniach rodzinnych, art. 75 ust. 1 ustawy o emeryturach i rentach, art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1340, ze zm.).

²³⁴ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 lipca 2017 r. (I SA/Ke 234/17).

²³⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lipca 2015 r. (I SA/Gd 711/15).

²³⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 maja 2014 r. (I SA/Gd 1526/13); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2013 r. (I SA/Bd 893/13).

²³⁷ Art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

katalog zwolnień przedmiotowych. Co do zasady świadczenia otrzymywane przez osoby niepełnosprawne lub ich opiekunów podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zaliczane są one do przychodów z pozostałych źródeł jako tak zwane przychody o charakterze subwencyjnym. Opodatkowaniu podlegają między innymi zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, które obejmują zasiłki chorobowe, wyrównawcze, macierzyńskie, opiekuńcze oraz świadczenia rehabilitacyjne. Do przychodów z innych źródeł należą także inne nieodpłatne świadczenia.²³⁸ Niektóre ze świadczeń otrzymywanych przez osoby niepełnosprawne objęte są zwolnieniami przedmiotowymi.

Wymienione w ustawie zwolnienia stanowiące instrumenty wsparcia niepełnosprawnych – **ze względu na adresata** – można podzielić na **trzy grupy**. Ze zwolnień ujętych w pierwszej grupie mogą korzystać **zarówno osoby niepełnosprawne jak i podmioty działające na ich rzecz**.

Do drugiej grupy należą zwolnienia przedmiotowe adresowane **wyłącznie do osób niepełnosprawnych**. Zwolnienia te, z uwagi na ich zakres podmiotowy, nie mają jednolitego charakteru. Wśród nich wyróżnić można zwolnienia adresowane do wszystkich niepełnosprawnych, do osób legitymujących się określonym stopniem niepełnosprawności albo do niepełnosprawnych z określonym rodzajem naruszenia sprawności organizmu. Niekiedy zakres podmiotowy zwolnień można ustalić na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Częściej jednak katalog uprawnionych do korzystania ze zwolnienia wynika z przepisów regulujących zasady ubiegania się o poszczególne formy wsparcia. Takie rozwiązanie może nieco utrudniać ustalenie zakresu podmiotowego omawianych preferencji. Zachowanie konsekwencji w zakresie terminologii eliminuje jednak ryzyko rozbieżności interpretacyjnych w tym zakresie i sprzyja spójności wykładni prawa. Poza tym zdejmuje z organów podatkowych obowiązek wyjaśniania znaczenia pojęć wykraczających poza zakres prawa podatkowego.

Trzecia grupa zwolnień adresowana jest do **osób, które pomagają niepełnosprawnym**. W tej grupie zwolnień najwięcej preferencji przewidzianych jest dla opiekunów osób z naruszoną sprawnością organizmu.

4. Z brzmienia przepisów wynika, że do preferencji adresowanych zarówno do niepełnosprawnych, jak i do osób im pomagających, należy **zwolnienie od podatku** dochodowego od osób fizycznych wskazanych w ustawie **świadczeń finansowanych z Państwowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych**²³⁹. Możliwość objęcia zwolnieniem świadczeń otrzymywanych przez podmioty działające na rzecz osób niepełnosprawnych potwierdza doktryna.²⁴⁰ W orzecznictwie można jednak spotkać pogląd, że zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie do świadczeń otrzymywanych przez osoby niepełnosprawne.²⁴¹ Taka interpretacja nie znajduje uzasadnienia w treści obowiązujących przepisów. Zgodnie z brzmieniem ustawy, zwolnieniem objęte są otrzymywane zgodnie z odrębnymi przepisami świadczenia na rehabilitację zawodową, społeczną i leczniczą osób niepełnosprawnych, przyznawane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Zasady dysponowania środ-

²³⁸ Art. 20 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²³⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 27 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁴⁰ A. Nowak – Piechota (w.): W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, s. 317 – 323.

²⁴¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2009 r. (I SA/Gd 680/09).

kami PFRON są uregulowane przede wszystkim w ustawie o rehabilitacji.²⁴² Zgodnie z jej treścią, wsparcie finansowane z PFRON mogą otrzymywać nie tylko niepełnosprawni, ale także szereg wymienionych w ustawie podmiotów działających na ich rzecz. Ze środków PFRON mogą korzystać fundacje, zakłady pracy chronionej oraz inni pracodawcy zatrudniający niepełnosprawnych, spółdzielnie socjalne pod warunkiem przeznaczenia ich na cele wskazane w ustawie. Jeżeli więc osoba fizyczna spełnia kryteria wymagane dla uzyskania środków z PFRON, to o możliwości skorzystania ze zwolnienia decydować może jedynie sposób wydatkowania środków. Zwolnienie dotyczy tylko środków przeznaczonych na rehabilitację zawodową, społeczną i leczniczą osób niepełnosprawnych.

Zgodnie z ustawą rehabilitacja osób niepełnosprawnych oznacza zespół działań, w szczególności organizacyjnych, leczniczych, psychologicznych, technicznych, szkoleniowych, edukacyjnych i społecznych, zmierzających do osiągnięcia, przy aktywnym uczestnictwie tych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej.²⁴³ Rehabilitacja zawodowa ma na celu ułatwienie osobie niepełnosprawnej uzyskania i utrzymania odpowiedniego zatrudnienia i awansu zawodowego przez umożliwienie jej korzystania z poradnictwa zawodowego, szkolenia zawodowego i pośrednictwa pracy.²⁴⁴ Natomiast rehabilitacja społeczna ma na celu umożliwianie osobom niepełnosprawnym uczestnictwa w życiu społecznym.²⁴⁵ Pojęcie rehabilitacji leczniczej nie jest zdefiniowane w obowiązujących przepisach. Rozstrzygając o dopuszczalności skorzystania przez podatnika ze zwolnienia, podmiot stosujący prawo powinien jedynie sprawdzić, czy działania sfinansowane ze środków PFRON stanowią element rehabilitacji społecznej, zawodowej lub leczniczej.

Znaczną część świadczeń otrzymywanych z PFRON cechuje incydentalność. Z założenia świadczenia te nie są wypłacane cyklicznie, tylko stanowią element wsparcia doraźnego. Objęcie tych świadczeń zwolnieniem jest tym bardziej uzasadnione, że są finansowane ze środków publicznych. Wydaje się, że korzystanie z instrumentów wsparcia pochodzących ze środków publicznych nie powinno wywoływać konsekwencji w sferze prawa podatkowego. Środki zarezerwowane na wspieranie osób potrzebujących nie są wówczas w całości przeznaczone na ten cel. Część z nich wraca bowiem do budżetu w postaci pobieranych z tytułu ich wypłaty danin publicznych. Zaplanowana w budżecie kwota przeznaczana na realizację polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych jest wówczas zawyżona – w rzeczywistości tylko część z zaplanowanych środków jest wydatkowana na finansowanie instrumentów wsparcia.

5. Zwolnieniem, z którego mogą korzystać zarówno osoby niepełnosprawne jak i podmioty działające na ich rzecz, objęte są także wskazane w ustawie **świadczenia wypłacane przez podmioty zatrudniające niepełnosprawnych**. Do nieopodatkowanych instrumentów wsparcia należą środki z zakładowych funduszy rehabilitacji osób niepełnosprawnych lub zakładowych funduszy aktywności²⁴⁶. Warunkiem niezbędnym do skorzystania ze zwolnienia jest przeznaczenie otrzymanych środków na rehabilitację społeczną, zawodową lub leczniczą

²⁴² Art. 10b, 26, 26a, 26d, 26e, 26g, 32 ustawy o rehabilitacji.

²⁴³ Art. 7 ustawy o rehabilitacji.

²⁴⁴ Art. 8 ustawy o rehabilitacji.

²⁴⁵ Art. 9 ustawy o rehabilitacji.

²⁴⁶ Art. 21 ust. 1 pkt 27 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

osób niepełnosprawnych. Oba wymienione fundusze tworzone są u pracodawców posiadających status zakładów pracy chronionej lub zakładów aktywności zawodowej w całości lub przynajmniej w części ze środków uzyskanych ze zwolnień podatkowych. Nałożenie podatku na świadczenia finansowane z tych środków stanowiłoby w istocie znaczącą modyfikację preferencji podatkowych adresowanych do pracodawców zatrudniających niepełnosprawnych.

W orzecnictwie podkreśla się, że o prawie skorzystania ze zwolnienia nie przesądza jedynie rodzaj wsparcia oferowanego niepełnosprawnym, ale także źródło jego finansowania.²⁴⁷ Nie zawsze pomoc świadczona przez organizacje pożytku publicznego może być objęta preferencją podatkową. Zwolnienie nie przysługuje odnośnie do świadczeń udzielanych niepełnosprawnym przez podmioty, u których w myśl obowiązujących przepisów nie mogą być tworzone zakładowe fundusze rehabilitacji osób niepełnosprawnych lub zakładowe fundusze aktywności. Tylko świadczenia finansowane z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

6. Zwolnieniem adresowanym **wyłącznie do osób niepełnosprawnych objęte są odszkodowania w postaci renty** z tytułu uszkodzenia ciała, które prowadzi do braku lub ograniczenia możliwości wykonywania pracy²⁴⁸. Orzecznictwo potwierdza, że zwolnieniem nie są objęte odsetki od nieterminowo wypłacanych odszkodowań.²⁴⁹

Renta z tytułu uszkodzenia ciała jest jednym z nielicznych świadczeń wypłacanych cyklicznie, których otrzymywanie nie powoduje konieczności płacenia podatku. Pobieranie rent czy innych przychodów o charakterze subwencyjnym z zasady podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wydaje się, że nakładanie danin publicznych na instrumenty wsparcia wypłacane ze środków publicznych nie jest dobrym rozwiązaniem. Powoduje to zbędne przeksięgowania na rachunkach bankowych podmiotów uczestniczących w rozliczeniach. Zniesienie opodatkowania świadczeń adresowanych do osób potrzebujących wsparcia wymagałoby przeprowadzenia postulowanej w doktrynie od lat gruntownej przebudowy systemu podatkowego z uwzględnieniem zasad systemu opieki społecznej.²⁵⁰ Aprobowane wśród przedstawicieli nauki prawa podatkowego rozwiązania wymagają zdecydowanych i kompleksowych rozwiązań legislacyjnych. Stanowienie prawa – zwłaszcza podatkowego – w dużej mierze nie jest wynikiem świadomie przyjętej i konsekwentnie realizowanej polityki podatkowej, ale z reguły podyktowane jest koniecznością zaspokojenia z jednej strony rosnących potrzeb budżetowych, a z drugiej – dążeniem do zyskania akceptacji jak największej grupy wyborców.²⁵¹

²⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2011 r. (II FSK 1774/09).

²⁴⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁴⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2017 r. (I SA/Wr 1100/16); wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 stycznia 2017 r. (I SA/Łd 703/16); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 r. (I SA/Gl 920/10).

²⁵⁰ P. Smoleń (w:) W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*, Warszawa 1999, s. 36 – 38; A. Pomorska *Potrzeba wzmocnienia funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego od osób fizycznych* (w:) A. Pomorska (red.) *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, Lublin 2016, s. 47 – 73; P. Smoleń, *Kontrowersje dotyczące koncepcji prorodzinnej reformy prawa podatkowego* (w:) A. Pomorska (red.) *Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego*, s. 201 – 207.

²⁵¹ Szerzej na temat problematyki stanowienia prawa podatkowego: N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle*, s. 200 – 202; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 26 – 64; W. Modzelewski, *Patologie transformacji prawa podatkowego – refleksje dotyczące stanowienia prawa* (w:) L. Etel, M. Tyniewicz (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012, s. 481 – 485; J. Gluchowski, *Ustawowe ulgi i zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych: ewolucja, stan i ocena* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*

7. Zwolnieniem adresowanym do osób z niepełnosprawnością objęta jest także **wartość świadczeń z tytułu uprawnień do ulgowych przejazdów środkami transportu**²⁵². Zwolnienie z opodatkowania wsparcia otrzymywanego w postaci usług lub w innej formie niepieniężnej podyktowane jest nie tylko względami społecznymi, ale wynika także ze względów praktycznych. W razie konieczności opodatkowania niepieniężnych instrumentów wsparcia, udzielenie pomocy powinno być uzależnione od wpłaty odpowiedniej sumy na poczet podatku albo podatnik powinien samodzielnie rozliczyć się z podatku w związku z otrzymaniem pomocy. Wydaje się, że koszty poboru podatku od wartości niektórych świadczeń przewyższałyby wpływy z tego tytułu. Ponadto niedopuszczalne wydaje się uzależnienie udzielenia pomocy od uprzedniego wpłacenia podatku.

8. Pośród zwolnień adresowanych do niepełnosprawnych można wskazać także zwolnienia obejmujące **świadczenia przyznawane niepełnosprawnym na mocy przepisów dotyczących inwalidów wojennych, inwalidów wojskowych, osób represjonowanych lub innych osób, którym w związku z okresem wojennym lub powojennym należą się świadczenia majątkowe**. Zwolnieniem objęte są **krajowe lub zagraniczne renty** wypłacane inwalidom wojennym. Zakres podmiotowy tego zwolnienia jest niezwykle szeroki. Dotyczy ono nie tylko niepełnosprawnych ale – w pewnych sytuacjach – także członków ich rodzin pobierających świadczenia po ich śmierci.

9. Zwolnieniem adresowanym do niepełnosprawnych, których naruszenie sprawności organizmu powstało w związku działaniami wojennymi, jest **zwolnienie zwrotu kwoty ubezpieczenia pojazdów** oraz wartość zniżki dotyczącej ubezpieczenia pojazdów²⁵³. Zwolnieniem objęte są też **emerytury lub renty otrzymane przez osoby, które utraciły wzrok** w wyniku działań wojennych²⁵⁴. Opodatkowaniu nie podlegają ponadto **świadczenia wypłacane cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych**²⁵⁵.

Część z adresowanych do niepełnosprawnych, których naruszenie sprawności organizmu powstało w związku działaniami wojennymi, świadczeń objętych zwolnieniem przysługuje osobom, których niepełnosprawność wynika z określonego w przepisach naruszenia sprawności organizmu. Ze szczególnych form wsparcia objętych zwolnieniem mogą korzystać osoby niewidome. Warto zastanowić się czy **różnicowanie sytuacji osób niepełnosprawnych, zależnie od rodzaju naruszenia sprawności organizmu** nie opiera się o zbyt subiektywne przesłanki. Ewentualny zarzut nierówności nie dotyczy w tym przypadku prawa podatkowego. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zakres stosowania zwolnień przedmiotowych nie jest uzależniony od rodzaju naruszenia sprawności organizmu osoby niepełnosprawnej. Różne traktowanie niepełnosprawnych wynika z przepisów regulujących zasady przyznawania poszczególnych form wsparcia.²⁵⁶

s. 181 – 188; A. Gomułowicz, *Stanowienie a jakość prawa podatkowego* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 189 – 202.; P. Smoleń, *Trudności i wątpliwości rodzące się na tle tzw. prorodzinnej polityki podatkowej państwa* (w:) B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych*, Lublin 2008, s. 11 – 26; W. Łączkowski (w:) Debiński, A. Pomorska, P. Smoleń (red.) *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, Lublin 2010, s. 67 – 81.

²⁵² Art. 21 ust. 1 pkt 84, 85 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁵³ Art. 21. ust. 1 pkt 97a, 97b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁵⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 2, 74, 75, 100 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁵⁵ Art. 21 ust. 1 pkt 25c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁵⁶ W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się dopuszczalność różnicowania sytuacji podatnika jedynie w oparciu o obiektywne kryteria i istotne cechy różnicujące (A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 90 – 118).

10. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych obecne są **zwolnienia adresowane do osób pomagających niepełnosprawnym**. Najistotniejsze znaczenie można przypisać zwolnieniom adresowanym do **opiekunów osób niepełnosprawnych**. Opodatkowaniu nie podlegają zasiłki dla opiekunów osób niepełnosprawnych, świadczenia wychowawcze²⁵⁷ oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów z tytułu opieki nad dzieckiem lub osobą zależną²⁵⁸. Wszystkie te świadczenia mają charakter ciągły. Brak konieczności uiszczania podatku w sposób znaczący wpływa na sytuację materialną gospodarstwa domowego, w którym funkcjonuje niepełnosprawny. Zwolnieniem objęte jest także jednorazowe świadczenie przysługujące w razie urodzenia dziecka, u którego zdiagnozowano ciężkie i nieodwracalne upośledzenie albo nieuleczalną chorobę²⁵⁹. Opodatkowanie tego świadczenia zmniejszyłoby zakres wsparcia kierowanego do osób uprawnionych. Zwolnienie to wpisuje się w postulat zsynchronizowania podatkowych instrumentów wsparcia społecznego z polityką społeczną.

11. Zwolnieniem objęte są także **dochody** wskazanych w ustawie podmiotów pochodzące z **loterii fantowych i gier bingo fantowe** pod warunkiem wydatkowania ich na cele społecznie użyteczne²⁶⁰. Zwolnienie to ułatwia organizowanie przedsięwzięć charytatywnych. W doktrynie podkreśla się, że uzależnienie prawa do zwolnienia od konieczności wydatkowania dochodów z wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych gier na imiennie wskazany cel wydaje się zbędne.²⁶¹ Zgodnie z ustawą o grach hazardowych dochód z loterii fantowej i gry bingo fantowe przeznaczony może być wyłącznie na realizację określonych w zezwoleniu i regulaminie gry celów społecznie użytecznych, w szczególności dobroczynnych.²⁶² Podmiot organizujący te gry nie ma więc możliwości innego wykorzystania osiągniętego dochodu. Z uwagi na brzmienie ustawy o grach hazardowych, powtarzanie tego warunku w ustawie podatkowej wydaje się niepotrzebne.

12. Pozostałe zwolnienia przedmiotowe stanowiące finansowe instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych adresowane do osób pomagających niepełnosprawnym obejmują **świadczenia uzyskane w związku z uczestniczeniem w nieodpłatnych szkoleniach** z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej²⁶³, **nagrody** za działalność na rzecz niepełnosprawnych oraz **imiennie wskazane świadczenia dla wolontariuszy**²⁶⁴. Funkcjonowanie tych zwolnień podyktowane jest głównie dążeniem do uproszczenia rozliczeń podatkowych. Jednocześnie koszty poboru i weryfikacji poprawności rozliczenia podatku mogłyby w tych przypadkach przewyższać wpływy z tego tytułu. W przypadku konieczności opodatkowania wartości świadczeń otrzymywanych przez wolontariuszy czy wartości udziału w bezpłatnych szkoleniach bardzo trudne, a niekiedy wręcz niemożliwe byłoby precyzyjne ustalenie podstawy opodatkowania, zwłaszcza gdy otrzymywane świadczenia mają postać niepieniężną. W tej sytuacji niezwy-

²⁵⁷ Art. 21 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁵⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 26b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

²⁵⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 8b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

²⁶⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 37 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

²⁶¹ A. Nowak – Piechota (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, s. 428

²⁶² Art. 16 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 165, ze zm.).

²⁶³ Art. 21. ust. 1 pkt 90b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

²⁶⁴ Art. 21. ust. 1 pkt 107, 113 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, szerzej na ten temat: A. Nowak – Piechota (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, s. 446

kle utrudniona byłaby weryfikacja prawidłowości dokonanych przez podatnika rozliczeń.

13. Oprócz katalogu zwolnień przedmiotowych, podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych mogą zmniejszać **ulgi podatkowe**. Do ulg podatkowych sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych można zaliczyć ulgę rehabilitacyjną i ulgę z tytułu darowizn.

Ulgę rehabilitacyjną funkcjonuje od początku obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.²⁶⁵ Zwrotem „ulgę rehabilitacyjną” określane są preferencje pomniejszające podstawę opodatkowania adresowane do osób niepełnosprawnych lub podatników mających na utrzymaniu osoby niepełnosprawne.

Ulgę rehabilitacyjną adresowana jest do **niepełnosprawnych podatników**. Podatnik, który chce skorzystać z ulgi, powinien posiadać orzeczenie o zakwalifikowaniu do jednego z trzech stopni niepełnosprawności lub orzeczenie o niepełnosprawności (wydawane wobec osób poniżej 16 roku życia). Zgodnie z brzemieniem ustawy, z orzeczeniami komisji orzekających zrównane są adresowane do podatnika decyzje przyznające rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną. Z ulgi mogą też korzystać podatnicy posiadający orzeczenie o niepełnosprawności wydane przed końcem sierpnia 1997 roku.²⁶⁶

Z ulgi może także skorzystać **podatnik, na którego utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna**. Niepełnosprawność podatnika oraz osoby będącej na jego utrzymaniu ocenia się według jednakowych przesłanek.

W ustawie zawężony jest krąg osób niepełnosprawnych, których utrzymywanie uprawnia podatnika do korzystania z ulgi. Wydatki podatnika mogą być objęte ulgą, jeżeli zostały poniesione na rzecz niepełnosprawnego współmałżonka, dzieci własnych i przysposobionych, dzieci obcych przyjętych na wychowanie, pasierbów, rodziców, rodziców współmałżonka, rodzeństwa, ojczyma, macochy, zięciów i synowych.²⁶⁷

Podatnik traci prawo do ulgi z tytułu wydatków ponoszonych na rzecz osoby niepełnosprawnej będącej na jego utrzymaniu, jeżeli osoba ta osiąga dochody w wysokości przekraczającej wskazany w ustawie limit.²⁶⁸ Przeniesienie ulgi z osoby niepełnosprawnej na podatnika utrzymującego osobę niepełnosprawną zwiększa prawdopodobieństwo odliczenia w całości poniesionych wydatków. W przypadku gdy osoba niepełnosprawna osiąga własne dochody, może ona samodzielnie korzystać z ulgi. Utrata przez podatnika utrzymującego osobę niepełnosprawną prawa do ulgi następuje, gdy roczny dochód osoby niepełnosprawnej przekracza dwunastokrotność renty socjalnej. Do dochodu nie wlicza się w tym przypadku alimentów na rzecz dzieci oraz zasiłku pielęgnacyjnego.

Warto zauważyć, że maksymalna kwota odliczeń dokonywanych w ramach ulgi ograniczona jest – oprócz limitów ustawowych – także poprzez wysokość rocznego dochodu osoby uprawnionej do ulgi. Dlatego też to do rodziny, w któ-

²⁶⁵ Zob. ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst pierwotny Dz. U. nr 80, poz. 350).

²⁶⁶ Art. 26 ust. 7g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁶⁷ Art. 26 ust. 7e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁶⁸ W. Wójtowicz, *Sytuacja prawnopodatkowa osoby samotnie wychowującej dziecko* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 464 – 469; A. Lupa, *Ulgę rehabilitacyjną w podatku dochodowym od osób fizycznych* (w:) B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem...*, s. 177 – 189.

rej funkcjonuje niepełnosprawny, powinna należeć decyzja, kto korzysta z ulgi. Z tego powodu wydaje się, że limit dochodów osoby niepełnosprawnej, którego przekroczenie powoduje brak możliwości rozliczenia ulgi przez podatnika, na którego utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna, powinien zostać zniesiony. Wydatki ponoszone na cele rehabilitacyjne lub związane z ułatwieniem czynności życiowych osoby niepełnosprawnej powinny być możliwe do odliczenia przez niepełnosprawnego oraz przez każdą osobę zaliczoną do katalogu osób uprawnionych i prowadzącą z niepełnosprawnym wspólne gospodarstwo domowe. Postulat ten wydaje się tym bardziej zasadny, że wynikający z ustawy poziom dochodów wykluczający korzystanie z ulgi przez podatnika, na którego utrzymaniu pozostaje osoba niepełnosprawna, jest bardzo niski. Spośród szeregu świadczeń przewidzianych dla niepełnosprawnych, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jako punkt odniesienia zostały wybrane te o najniższej wysokości. Ponadto, obliczając dochód osoby niepełnosprawnej, należy uwzględnić nie tylko dochody podlegające opodatkowaniu, ale także te zwolnione od opodatkowania.²⁶⁹

W ramach ulgi rehabilitacyjnej podatnicy mogą odliczyć od dochodu imienne wskazane wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, pod warunkiem, że nie zostały one zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.²⁷⁰ Wymienione w ustawie wydatki są dosyć zróżnicowane, dlatego też można je **klasyfikować ze względu na różne kryteria**.

Ze względu na **rodzaj niepełnosprawności** wydatki odliczane w ramach ulgi można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią preferencje adresowane do wszystkich niepełnosprawnych. Do drugiej zaś należą wydatki, które mogą być odliczone tylko przez osoby z określonym w ustawie rodzajem niepełnosprawności.²⁷¹

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 inwalidzkiej. Z pozostałych odliczeń mogą natomiast skorzystać wszyscy niepełnosprawni.²⁷²

Najistotniejszym z punktu widzenia podatników kryterium podziału wydatków odliczanych w ramach ulgi wydaje się być **sposób ich dokumentowania**. Z uwagi na to kryterium można wyróżnić wydatki, które podatnik powinien udokumentować dokumentem stwierdzającym ich poniesienie oraz wydatki, co do których nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających ich wysokość. Wspólną cechą wydatków, co do których podatnik musi dysponować dokumentem stwierdzającym ich wysokość, jest brak limitów ograniczających poziom maksymalnego odliczenia. Natomiast podlegające odliczeniu wydatki, co do których podatnik nie ma obowiązku dokumentowania ich wysokości, z reguły są limitowane kwotowo.

Do wydatków, co do których **nie obowiązuje kwotowy limit odliczeń**, należą **wydatki na adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków miesz-**

²⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2015 r. (II FSK 979/14); wyrok NSA z dnia 9 lipca 2013 r. (II FSK 2258/11); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lutego 2015 r. (I SA/Sz 1019/14).

²⁷⁰ Zob. art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7a – 7g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁷¹ Zob. art. 26 ust. 7a pkt 1 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁷² Zob. art. 26 ust. 7a pkt 4 i 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

kalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W orzecznictwie podkreśla się, że nie każdy wydatek poniesiony przez niepełnosprawnego lub na rzecz niepełnosprawnego na adaptację i wyposażenie mieszkania lub budynku mieszkalnego jest wydatkiem na cele rehabilitacyjne. Za możliwy do odliczenia można uznać tylko taki wydatek, który odpowiada potrzebom niepełnosprawnego, wynikającym z jego niepełnosprawności i zmierza do osiągnięcia możliwie najwyższego poziomu jego funkcjonowania i umożliwienia uczestnictwa w życiu społecznym. Do wydatków takich nie można zaliczyć wydatków na zwykłe wykończenie i wyposażenie mieszkania lub budynku, które byłyby poniesione także wówczas, gdyby niepełnosprawny nie wykorzystywał mieszkania lub budynku dla swoich potrzeb.²⁷³ Wyjątkowo judykatura dopuszcza dokonanie odliczenia wydatków poniesionych na dobra powszechnego użytku, z których korzystanie nie jest uzależnione od niepełnosprawności. W określonej sytuacji coś, co dla podatnika pełnosprawnego stanowi tylko unowocześnienie jego mieszkania czy domu może dla podatnika niepełnosprawnego stanowić przystosowanie mieszkania do potrzeb wynikających z jego niepełnosprawności i ułatwiających wykonywanie czynności życiowych.²⁷⁴

Wydatkami, które mogą być odliczone w ramach ulgi rehabilitacyjnej w pełnej wysokości są kwoty przeznaczone na **przystosowanie pojazdów mechanicznych** do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Od początku funkcjonowania ulgi rehabilitacyjnej podatnicy mieli wątpliwości związane z katalogiem wydatków, które mogły być w tej uldze odliczone od podstawy opodatkowania. Ukształtowała się w tym zakresie jednolita linia orzecznicza.²⁷⁵ 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 do użytku przez osobę niepełnosprawną. Podobnie zakup samochodu z automatyczną skrzynią biegów nie uprawnia podatnika do pomniejszenia podstawy opodatkowania.

Trudności wywołuje także prawidłowe zaklasyfikowanie **wydatków na zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych** niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Wydatki te mogą być odliczane w ramach ulgi w pełnej wysokości. Najczęściej błędnie odliczane były wydatki na zakup przez podatnika urządzenia czyszczącego – filtrującego²⁷⁶, czyli odkurzacza z filtrem wodnym, czy też innych urządzeń gospodarstwa domowego (telewizor, telefon, kombiwar). W obecnym brzmieniu w ustawie wprost z zakresu ulgi wyłączone są wydatki na zakup sprzętu gospodarstwa domowego. Sądy ponadto jednoznacznie odmawiają prawa do odliczania wydatków na abonament telefoniczny, czynsz, gaz, energię elektryczną²⁷⁷. W orzecznictwie

²⁷³ Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2014 r. (II FSK 1723/12); wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 maja 2014 r. (I SA/Bk 8/14).

²⁷⁴ Zob. np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r. (I SA/Ld 547/11).

²⁷⁵ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r. (I SA/Sz 1462/13), Lex nr 1479052; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2009 r. (I SA/Gl 1009/08), Lex nr 549219; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lutego 2009 r. (I SA/Gd 855/08), Lex nr 483148; wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 listopada 1998 r. (III SA 1319/97), Lex nr 40460; wyrok NSA w Poznaniu z dnia 9 czerwca 1994 r. (SA/Po 284/94), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1996r., nr 3, s. 94.

²⁷⁶ Odkurzaczy typu Rainbow.

²⁷⁷ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 września 1999 r. (III SA 7090/98), Lex nr 40460; wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 1999 r. (III SA 5352/98), Lex nr 38973; wyrok NSA w Białymstoku z dnia 22 kwietnia

podkreśla się także, że warunkiem odliczenia wydatków w ramach ulgi rehabilitacyjnej jest poniesienie ich na zakup lub naprawę sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych, które muszą być stosowane przez podatnika w związku z orzeczoną niepełnosprawnością. Potrzeba korzystania z określonego sprzętu czy urządzenia musi wynikać z niepełnosprawności, być z nią związana. Kluczowe w tym zakresie ma określona w orzeczeniu przyczyna niepełnosprawności.²⁷⁸

Zgodnie z brzmieniem ustawy odliczeniu w pełnej wysokości podlegają także **wydatki poniesione z tytułu pobytu we wskazanych w ustawie placówkach**. Ulgą objęte są środki przeznaczone na sfinansowanie turnusu rehabilitacyjnego, leczenia w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, pobytu w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych. W ramach ulgi można pomniejszyć dochód o kwoty wydatkowane na kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25 roku życia. Odliczeniu podlegają także środki przeznaczone na pokrycie związanych z pobytem w wymienionych placówkach kosztów przejazdu środkami transportu publicznego.

W ramach ulgi odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają **wydatki poniesione na pokrycie kosztów zabiegów rehabilitacyjnych oraz odpłatnego, koniecznego przewozu na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne**. Użyte w ustawie pojęcia „zabiegi rehabilitacyjne” i „zabiegi leczniczo – rehabilitacyjne” wzbudzają szereg wątpliwości interpretacyjnych. Ustalenie treści pojęć jest niezbędne do weryfikacji, które z wydatków mogą być odliczone w ramach ulgi. Zgodnie z judykaturą do zabiegów rehabilitacyjnych nie należy na przykład wszczepienie soczewki oka. Z drugiej strony pojawiają się orzeczenia, z których wynika dopuszczalność odliczenia kosztów wszczepienia endoprotezy czy innych zabiegów chirurgicznych²⁷⁹.

Konsekwencją powyższych wątpliwości jest trudność jednoznacznego zdefiniowania wydatków z tytułu transportu na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne czy sfinansowanych przez podatnika kosztów zabiegów rehabilitacyjnych. 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 lekarskie²⁸⁰.

Stanowisko sądów w tym zakresie może wzbudzać poważne wątpliwości. Obowiązujące przepisy nie definiują pojęć: „zabiegi lecznicze”, „zabiegi rehabilitacyjne”, „zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne”.

W orzecznictwie pojawia się także pogląd, że wprowadzie zabiegów chirurgicznych nie można utożsamiać z zabiegami rehabilitacyjnymi, ale zasada ta nie może prowadzić do eliminowania z zabiegów rehabilitacyjnych takich zabiegów operacyjnych, które decydują o możliwości wykonywania jakiegokolwiek rehabili-

1998 r. (SA/Bk 910/97), Lex nr 59746; wyrok NSA w Katowicach z dnia 25 września 1995 r. (SA/Ka 1739/94), Lex nr 26970.

²⁷⁸ Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 października 2018 r. (III SA/Wa 4235/17).

²⁷⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 17 marca 2011 r. (II FSK 1927/09), Lex nr 750888; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 r. (I SA/Gd 141/12), Lex nr 1300947; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2012 r. (I SA/Op 125/12), Monitor Podatkowy z 2012r., nr 8, s. 35 – 37; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 marca 2010 r. (I SA/Go 55/10), Lex nr 606425; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2010 r. (I SA/Rz 900/09), Lex nr 559555; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 czerwca 2009 r., (I SA/Gl 982/08), Lex nr 563356; wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 listopada 1996 r. (SA/Łd 2682/95), Lex nr 28356; wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17 października 1996 r. (SA/Sz 2668/95), Lex nr 27337.

²⁸⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r. (II FSK 2853/11), Lex nr 1391790.

tacji i bez których nie jest możliwe jej podjęcie. Jeżeli zabieg chirurgiczny stanowi niezbędny i konieczny element zmierzający do przywrócenia ograniczonych funkcji, zmniejszenia następstw nieodwracalnych zmian lub wyrównanie ich w takim stopniu, aby poszkodowanemu przywrócić społecznie przydatną sprawność, to taki zabieg stanowi część rehabilitacji, czyli działania, którego efektem końcowym jest maksymalne przywrócenie sprawności rehabilitowanemu.²⁸¹

Odwołując się do definicji słownikowej, pojęcie „leczenie” oznacza dążenie do poprawy zdrowia przez stosowanie odpowiednich środków farmakologicznych, zabiegów²⁸², natomiast rehabilitacja to przystosowywanie do życia społecznej osoby, która doznała utraty zdrowia i stała się na stałe lub jakiś czas inwalidą²⁸³. 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 osób w niej uczestniczących, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej²⁸⁴. Pogląd, iż tylko i wyłącznie działania bezinwazyjne uznać można za zabiegi rehabilitacyjne, nie znajduje uzasadnienia. Ponadto ocena, jakie zabiegi wchodzą w zakres zabiegów rehabilitacyjnych lub leczniczo – rehabilitacyjnych, wykracza poza kompetencje organów podatkowych czy innych stosujących prawo i należy do lekarza specjalisty.

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 niepełnosprawności²⁸⁵, niemożliwym wydaje się stwierdzenie, że konkretny zabieg ma charakter wyłącznie leczniczy albo pozbawiony jest elementu rehabilitacji. Za takim stanowiskiem przemawia też zaproponowana przez Ministra Zdrowia definicja pojęcia leczenia szpitalnego, które obejmuje między innymi diagnozowanie, leczenie, pielęgnację i rehabilitację.²⁸⁶

Wobec powyższego trudno zgodzić się ze stanowiskiem judykatury, że wydatki związane z wizytami kontrolnymi lub badaniami lekarskimi nie uzasadniają prawa do ulgi.²⁸⁷ Tym bardziej, że w poglądach przedstawicieli nauk medycznych pojęcie zabiegu jest niezwykle szeroko definiowane.²⁸⁸

Odliczeniu w pełnej wysokości podlegają także **wydatki na zakup wydawnictw i materiałów czy pomocy szkoleniowych**, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. W praktyce stosowania prawa pojawiają się wątpliwości, czy ulgą objęte są wydatki poniesione na zakup przedmiotów

²⁸¹ Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2018 r. (I SA/Kr 1240/17).

²⁸² Zob. *Słownik języka polskiego*, Tom II, red. M. Szymczyk, s. 18.

²⁸³ Zob. *Słownik języka polskiego*, Tom III, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988, s. 37.

²⁸⁴ Zob. art. 7 ustawy o rehabilitacji.

²⁸⁵ Constitution of the World Health Organization (www.who.int/governance/eb/who_constitution_en.pdf; dostęp 20.09.2016 r.; T. Szumlicz, *Ubezpieczenia społeczne – teoria dla praktyki*, Bydgoszcz – Warszawa 2006, s. 201 – 203.

²⁸⁶ www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza (dostęp 20.09.2016r.).

²⁸⁷ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 r. (I SA/GI 913/10), Lex nr 1120003.

²⁸⁸ Zob. M. Stojewski, *Operacja czy zabieg – dylemat semantyczny*, Przegląd Urologiczny z 2010 r., nr 4, s. 90 – 92.

powszechnego użytku wykorzystywanych w rehabilitacji osoby niepełnosprawnej. Stanowisku organów podatkowych – że odliczeniu podlegają jedynie środki wydatkowane na materiały lub pomoce o charakterze szczególnym niestandardowym, niezbędnym w rehabilitacji osoby niepełnosprawnej i ułatwiające tej osobie wykonywanie czynności życiowych, których utrudnienie wykonywania wynika z niepełnosprawności – przeciwstawia się orzecznictwo. Judykatura dopuszcza odliczanie wydatków na nabycie przedmiotów powszechnego użytku. Indywidualny charakter sprzętu służącego do rehabilitacji powinien być oceniany w kontekście konkretnej rehabilitacji. Możliwa jest sytuacja, gdy określone urządzenie, mając charakter uniwersalny w świetle zasad doświadczenia życiowego ma charakter indywidualny w przypadku konkretnego schorzenia.²⁸⁹

W ramach ulgi rehabilitacyjnej podstawa opodatkowania może być pomniejszona o **wydatki poniesione na opiekę pielęgniarzką** w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz **usługi opiekuńcze** świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidzkiej. Wydatki na opiekę pielęgniarzką mogą być odliczone, jeżeli osoba niepełnosprawna – niezależnie od stopnia niepełnosprawności – nie ma możliwości poruszania się. Natomiast osoby zaliczone do I grupy inwalidzkiej (lub podatnicy, na których utrzymaniu pozostaje taka osoba), mogą w szerszym zakresie korzystać z ulgi. W ich przypadku odliczeniu podlegają także wydatki przeznaczone na usługi opiekuńcze. Usługi opiekuńcze nie muszą być świadczone przez wykwalifikowanego opiekuna.²⁹⁰

Podatnik korzystający z ulgi rehabilitacyjnej może odliczyć od dochodu także wydatki poniesione na **opłacenie usług tłumacza języka migowego**. Wydatki te mogą być odliczone w pełnej wysokości. Możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o wynagrodzenie tłumacza języka migowego nie wzbudza wątpliwości w praktyce, o czym świadczyć może znikoma ilość orzeczeń pojawiających się na gruncie stosowania tego przepisu. Ponadto usługi tłumaczy języka migowego są często świadczone osobom niepełnosprawnym nieodpłatnie, a ich koszt ponoszą podmioty działające na rzecz niepełnosprawnych.

Limit odliczeń nie jest przewidziany także w przypadku **wydatków poniesionych na leki**, ale podatnik może pomniejszyć podstawę opodatkowania tylko o część wydatkowanych środków. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę pomiędzy faktycznie poniesionymi wydatkami w danym miesiącu a kwotą 100 zł, jeśli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stale lub okresowo stosować określone leki.

Użyte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych pojęcie leków wzbudza liczne wątpliwości interpretacyjne²⁹¹. Akty prawne dotyczące zasad refundacji wydatków na ochronę zdrowia posługując się pojęciem leku w zakresie jego definicji odsyłają do definicji produktu leczniczego zawartej w prawie farmaceutycznym.²⁹² Produkt leczniczy rozumiany jest jako substancja lub mie-

²⁸⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 lutego 2007 r. (I SA/Bd 829/06).

²⁹⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2016 r. (I SA/Łd 308/16).

²⁹¹ Zob. art. 26 ust 7a pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; wbrew ordynacji podatkowej (art. 2a ordynacji podatkowej) oraz niezgodnie z postulatami doktryny (zob. np.: A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; A. Mariański (w:) A. Mariański (red.) *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 3 – 7) pojawiające się wątpliwości interpretacyjne nie zawsze są rozstrzygane na korzyść podatnika.

²⁹² Art. 5 pkt 9 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej oraz art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o re-

szanina 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 metaboliczne²⁹³.

Orzecznictwo nie jest jednolite w zakresie rozstrzygania, czy zakup substancji spożywczych będących elementem diety uprawnia do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej²⁹⁴. Należy zgodzić się z tezą, iż o możliwości odliczenia wydatków na zakup produktów żywnościowych lub suplementów diety niekiedy może decydować ich przeznaczenie lub cel stosowania²⁹⁵. Nie sposób natomiast zgodzić się z tezą, że wydatki na 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 powinien być zakwalifikowany jako zakup leków. Za stanowiskiem tym przemawia brzmienie wspomnianej wyżej definicji produktu leczniczego.

W przypadku pozostałych odliczeń dokonywanych w ramach ulgi rehabilitacyjnej w ustawie wprowadzony jest **kwotowy limit wydatków**. Podatnik może odliczyć od dochodu **nie więcej niż 2280 zł rocznie** z tytułu dokonywania wskazanych w przepisach wydatków. W przypadku odliczeń limitowanych złagodzone są nieco rygory dowodowe w zakresie dokumentowania poniesionych wydatków.²⁹⁶ Ułatwienie to jest jednak tylko pozorne. W praktyce okazuje się bowiem, że podatnicy mają znaczne trudności w wykazaniu przed organami podatkowymi, że prawo do odliczenia przysługuje im w pełnej wysokości.

Poważne wątpliwości w zakresie konieczności udowodnienia 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 tytułu używania przez podatnika samochodu osobowego nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających wysokość poniesionych wydatków. Jednak na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia²⁹⁷. Jest to o tyle istotne, że ustawa przewiduje jedynie górny limit odliczenia, a nie wskazuje ryczałtowej kwoty, która może pomniejszyć dochód podatnika. W orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, iż organ ma nie tylko prawo, ale wręcz obowiązek zweryfikowania 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 osobę²⁹⁸.

fundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1844, ze zm.); dalej jako: ustawa o refundacji leków.

²⁹³ Zob. art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 6 września 2001 roku – Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2142, ze zm.).

²⁹⁴ Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 marca 2008 r. (I SA/Ke 5/08), Lex nr 452978.

²⁹⁵ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 września 2008 r. (I SA/Gl 302/08), Lex nr 490174.

²⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r. (II FSK 2616/15).

²⁹⁷ Zob. art. 26 ust. 7a pkt 7, 8, 14 oraz ust. 7c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁹⁸ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/Gd 705/10), Lex nr 748012; wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 stycznia 2013 r. (I SA/Lu 767/12), Lex nr 1348580; wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2012 r. (I SA/Łd 1419/11), Lex nr 1121010; wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2011 r. (I SA/Ke 712/10), Lex nr 749057.

Podobne trudności dowodowe powoduje odliczanie przez podatników **wydatków na opłacenie przewodników** osób niewidomych oraz przewodników osób z niepełnosprawnością narządu ruchu. W tym przypadku w ustawie także jest przewidziany 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 z przewodnikiem)²⁹⁹. Jednocześnie, zgodnie z ustawą podatnik ma obowiązek wskazać organom z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika.³⁰⁰

Podatnik, prosząc o odpłatną pomoc, staje się w istocie zleceńdawcą i z tego tytułu uzyskuje status płatnika składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.³⁰¹ Natomiast przewodnik ma obowiązek uwzględnić w rocznym zeznaniu podatkowym osiągnięte dochody.³⁰² Prawno – finansowe konsekwencje korzystania z odpłatnej pomocy w tym przypadku wydają się być nadmiernie uciążliwe.

W oparciu o podobne reguły skonstruowane jest przewidziane w ramach ulgi rehabilitacyjnej odliczenie od dochodów wydatków poniesionych **na utrzymanie psa asystującego**. Podatnik z tytułu posiadania psa asystującego może odliczyć w ciągu roku podatkowego kwotę 2280 zł. Dla skorzystania z ulgi pies musi być odpowiednio wyszkolony i oznaczony.³⁰³ Potwierdzeniem posiadania przez psa wymaganych w przepisach umiejętności jest certyfikat potwierdzający status psa asystującego.³⁰⁴

Wydaje się, że przepisy dotyczące możliwości odliczania niektórych wydatków w ramach ulgi rehabilitacyjnej powinny zostać zmodyfikowane. Poważne wątpliwości interpretacyjne powoduje konieczność ustalania przez organy podatkowe zakresu pojęć: „zabiegi rehabilitacyjne”, „zabiegi leczniczo – rehabilitacyjne”, „leki” czy „sprzęt, urządzenia i narzędzia techniczne niezbędne w rehabilitacji oraz ułatwiające wykonywanie czynności życiowych”. Pojęcia te bez wątplenia wykraczają poza terminologię prawa podatkowego, stąd tak trudno zarówno podatnikom, jak i organom stosującym prawo ustalić jednolity sposób ich rozumienia. Wydaje się, że to specjalista z dziedziny medycyny, rehabilitacji czy psychologii powinien wskazywać zakres pomocy niezbędnej osobie niepełnosprawnej, a ich zalecenia powinny być respektowane na gruncie prawa podatkowego.

Szereg trudności pojawia się także w związku z koniecznością wykazywania przez podatnika wysokości poniesionych wydatków w ramach odliczeń limitowanych kwotowo. Zgodnie z ustawą, nie są wymagane w tym przypadku dokumenty stwierdzające wysokość poniesionych środków. Jednocześnie organy

²⁹⁹ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/GI 622/10), Lex nr 748284; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/GI 621/10), Lex nr 748282; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 czerwca 2008 r. (I SSA/Gd 996/07), Lex nr 491199; inaczej: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 marca 2010 r. (I SA/Wr 10/10), Lex nr 576109; szerzej na ten temat: T. Miłek (w.): W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, s. 894 – 896.

³⁰⁰ Art. 27 ust. 7c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁰¹ Art. 4 pkt 2 lit a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 66 ust. 1 pkt 1 lit e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej; M. Łabanowski (w.): J. Wantoch – Rekowski (red.) *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 39 – 40.

³⁰² Art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁰³ Art. 2 pkt 11 ustawy o rehabilitacji.

³⁰⁴ Art. 20b ustawy o rehabilitacji; wyrok NSA z dnia 8 września 2017 r. (II FSK 2040/15); wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 maja 2007 r. (I SA/Kr 1200/05).

podatkowe są uprawnione do żądania od podatnika przedstawienia dowodów niezbędnych do ustalenia prawa do odliczenia.³⁰⁵ W ramach weryfikacji prawa do ulgi organy sprawdzają także, czy podatnik rzeczywiście poniósł wydatki pozwalające na odliczenie całej kwoty wskazanej w ustawie. Zgodnie z brzmieniem przepisów kwota ta stanowi górną granicę wysokości odliczenia i nie może być traktowana jako ryczałt należny w pełnej wysokości każdemu podatnikowi z niepełnosprawnością. Można zaproponować **kilka sposobów zmiany przepisów** regulujących zasady dokonywania odliczeń w ramach ulgi rehabilitacyjnej.

Jedna z możliwości prowadzić by mogła do zniesienia odrębnych zasad korzystania z ulgi, z jednoczesną likwidacją limitów odliczeń. Podatnik chcący skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej musiałby każdorazowo posiadać dokumenty stwierdzające wysokość poniesionych wydatków. Z punktu widzenia podatnika udokumentowanie wydatków związanych z wykorzystywaniem samochodu lub posiadaniem psa asystującego nie stanowiłoby znacznego utrudnienia. W razie braku limitów, podatnik mógłby odliczać kwoty znacznie przewyższające wysokość obecnie dopuszczalną. Z uwagi na interes Skarbu Państwa w ustawie mógłby być pozostawiony kwotowy limit, który ograniczałby wysokość odliczeń. Konieczność posiadania dokumentów potwierdzających poniesione wydatki wyeliminowałaby spory pomiędzy podatnikami a organami stosującymi prawo.

Wydaje się, że obowiązkowe dokumentowanie ponoszonych wydatków w znacznym stopniu ograniczyłoby korzystanie przez podatników z odliczania kwot przeznaczonych na pomoc przewodnika osoby niepełnosprawnej. W tym przypadku korzyść ekonomiczna wydaje się być znikoma w zestawieniu z podatkowymi konsekwencjami korzystania z odpłatnej pomocy. W związku z tym, wprowadzając obowiązek dokumentowania wszystkich wydatków odliczanych w ramach ulgi rehabilitacyjnej, należałoby jednocześnie rozważyć likwidację odliczeń związanych z korzystaniem z pomocy z przewodników osób niepełnosprawnych.

Innym sposobem wyeliminowania chociaż części sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi może być zastąpienie limitów ustawowych ryczałtowo określonymi kwotami odliczeń. Wówczas podatnik nie musiałby w żaden sposób dokumentować poniesionych wydatków. Jedynym warunkiem skorzystania z odliczenia byłoby posiadanie samochodu lub posiadanie psa asystującego przez osobę niepełnosprawną. W przypadku wydatków poniesionych na przewodnika osoby niepełnosprawnej kwotę wskazaną w ustawie mógłby odliczyć w ramach ulgi rehabilitacyjnej każdy (spełniający warunki co do rodzaju naruszenia sprawności organizmu) podatnik niepełnosprawny lub mający na utrzymaniu osobę niepełnosprawną. Kwota ta u osób uprawnionych do korzystania z ulgi w istocie powiększyłaby minimum wolne od opodatkowania.

14. Drugim rodzajem ulgi, która może być traktowana jako instrument wsparcia osób niepełnosprawnych, jest **ulga z tytułu darowizn**.³⁰⁶ Z punktu widzenia wspierania osób niepełnosprawnych najistotniejsza wydaje się być możliwość odliczania od dochodu darowizn przekazanych na rzecz organizacji wy-

³⁰⁵ Szerzej na temat wątpliwości związanych z przebiegiem postępowania dowodowego: B. Brzeziński *Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego...*, s. 69 – 77.

³⁰⁶ Art. 26 ust. 1 pkt 9 lit a i b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; P. Klimek, *Elementy zapobiegające odliczeniom darowizn na gruncie podatków dochodowych w ostatniej dekadzie XX wieku a w pierwszej dekadzie XXI wieku* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego...*, s. 449 – 463.

konujących działalność pożytku publicznego. Ulga ta adresowana jest do osób, które poprzez darowizny wspierają podmioty wykonujące działalność społecznie użyteczną. Osoby te mogą odliczyć od podstawy opodatkowania całość lub część wartości przekazanych darowizn na cele wskazane w ustawie. Odliczeniu w ramach ulgi podlegają darowizny przekazane **na rzecz wymienionych w ustawie podmiotów prowadzących działalność społecznie użyteczną**.³⁰⁷ Ograniczenie katalogu podmiotów, na rzecz których można dokonywać darowizn objętych ulgą, ma być gwarancją, że przekazane środki trafiają do organizacji wykonujących działalność, której elementem może być między innymi wspieranie osób niepełnosprawnych.³⁰⁸ W ustawie wymienione są także podmioty, których obdarowanie nie uprawnia do skorzystania z ulgi. Przede wszystkim prawo do odliczenia nie dotyczy darowizn przekazywanych na rzecz osób fizycznych. Ponadto ulgą nie są objęte darowizny na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie wskazanym w ustawie.³⁰⁹

Przekazanie darowizny należy **udokumentować** w taki sposób, aby możliwe było zidentyfikowanie darczyńcy, obdarowanego oraz wartości darowizny. Jeżeli przedmiotem darowizny są pieniądze, powinny być one wpłacone na rachunek bankowy obdarowanego. W przypadku darowizn dokonywanych w formie niepieniężnej podatnik powinien dysponować dowodem jej przekazania, z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość przekazanej darowizny wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.³¹⁰

Wysokość odliczeń z tytułu darowizn dokonywanych na rzecz podmiotów wykonujących działalność społecznie użyteczną jest ograniczona limitem ustawowym. Maksymalna wysokość ulgi nie może przekroczyć 6% dochodów podatnika. Im większy roczny dochód osiągnął darczyńca, tym więcej może odliczyć w ramach ulgi. Nawet jeżeli małżonkowie rozliczają się wspólnie, na potrzeby obliczenia maksymalnej wysokości ulgi należy obliczyć dochody każdego z nich oddzielnie.³¹¹

Oprócz ulgi z tytułu darowizn uregulowanej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwość odliczania od podstawy opodatkowania **darowizn przekazanych na rzecz kościelnych osób prawnych prowadzących działalność charytatywno – opiekuńczą** przewidują ustawy regulujące stosunek państwa do kościoła.³¹² O ile w przypadku odliczenia dokonywanego na pod-

³⁰⁷ Art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 450, ze zm.); dalej jako: ustawa o działalności pożytku publicznego; J. Blicharz (w:) J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 29 – 52.

³⁰⁸ Art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy o działalności pożytku publicznego.

³⁰⁹ Art. 26 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³¹⁰ Art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³¹¹ Wyrok WSA w Gdańsku 28 czerwca 2011 r. (I SA/Gd 367/11).

³¹² Art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 380, ze zm.), art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1726), art. 34 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 43), art. 19 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 483), art. 27 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1599), art. 28 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adventystów Dnia Siódmego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1889), art. 33 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 169), art. 29 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Metodystycznego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1712), art. 29 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 13), art. 26 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 14), art. 24 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 44), art. 25 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin

stawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzona jest maksymalna jego wysokość na poziomie 6% rocznego dochodu podatnika, o tyle odliczenie darowizn dokonanych w oparciu o inne przepisy nie jest limitowane. Prawo podatnika do ulgi uzależnione jest od złożenia przez kościelną osobę prawną, która otrzymała darowiznę, **szczególowego sprawozdania dotyczącego sposobu wydatkowania przekazanych jej środków**.³¹³ Weryfikacja zasadności skorzystania przez podatnika z odliczenia dokonywana jest w drodze analizy dokumentu, na którego treść podatnik nie ma wpływu. Od rzetelności obdarowanego zależy więc możliwość skorzystania z ulgi przez darczyńcę. Podatnik, przeznaczając cały swój dochód na działalność charytatywną kościelnych osób prawnych, uwalnia się jednocześnie od konieczności płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Weryfikacja przez organy podatkowe sposobu rozdysponowania otrzymanych w drodze darowizny środków zapobiec ma wykorzystywaniu ulgi jako narzędzia prowadzącego do unikania płacenia podatków.

Możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na cele społecznie użyteczne lub na działalność charytatywno – opiekuńczą stanowić może istotną zachętę do wspierania przez podatników działalności w zakresie poprawy sytuacji osób niepełnosprawnych. Rezygnacja przez podmiot czynny z opodatkowania środków przeznaczanych na pomoc potrzebującym jest rozwiązaniem społecznie akceptowanym. Wobec powszechnego zjawiska oporu podatkowego³¹⁴ niechęć do płacenia podatków nie powstrzymuje podatników przed wspieraniem inicjatyw społecznie potrzebnych. Pozyskanie przez podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego dodatkowych źródeł finansowania odciąża w pewnym stopniu budżet państwa lub samorządu. Wspieranie potrzebujących mieści się w katalogu zadań publicznych. Realizacja zadań publicznych przy udziale środków prywatnych prowadzi więc do zmniejszenia wydatków publicznych na ten cel. Z punktu widzenia budżetu podmiotu prawa publicznego korzyści płynące z współfinansowania przez podatników zadań publicznych wydają się znacznie przewyższać zmniejszone wpływy budżetowe z tytułu obowiązywania ulgi.

15. Istotne znaczenie społeczne – również dla osób niepełnosprawnych – ma także **ulga z tytułu wychowywania dziecka**.³¹⁵ Polega ona na pomniejszeniu podatku o kwotę obliczoną w sposób wskazany w przepisach. Wysokość kwoty pomniejszającej podatek **zależy od liczby dzieci** będących na wychowaniu podatnika. Jeżeli podatnik wychowuje tylko jedno dziecko, wówczas dodatkowym warunkiem niezbędnym do skorzystania z ulgi jest osiąganie przez niego dochodów poniżej kwoty wskazanej w ustawie. Im więcej dzieci wychowuje podatnik, tym kwota odliczenia na kolejne dziecko wzrasta.

wyznaniowych żydowskich (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1798); T. Stanisławski, *Ulgi z tytułu darowizn na rzecz Kościołów i związków wyznaniowych* (w:) B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem...*, s. 41 – 49

³¹³ Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2016 r. (II FSK 493/14); wyrok NSA z dnia 8 października 2009 r. (II FSK 758/08); wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. (II FSK 1230/07); wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2008 r. (II FSK 312/07); wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r. (II FSK 231/07); wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r. (II FSK 993/06); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 stycznia 2017 r. (I SA/GI 911/16); wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2017 r. (I SA/Ld 951/16); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lipca 2014 r. (I SA/Sz 143/14); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r. (SA/Sz 107/14); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 marca 2011 r. (I SA/Gd 1352/10).

³¹⁴ A. Gomułowicz (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 378 – 380.

³¹⁵ Art. 27f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; R. Zieliński, *Ulga prorodzinna w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) B. Kucia – Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe*, Lublin 2017, s. 167 – 182.

Ulga jest przewidziana **dla wszystkich podatników wychowujących co najmniej dwoje dzieci** i co do zasady przysługuje do dnia uzyskania przez dziecko pełnoletniości. Jeżeli jednak dziecko pobierało zasiłek pielęgnacyjny, dodatek pielęgnacyjny lub rentę socjalną, wówczas ulga przysługuje bez względu na wiek dziecka.³¹⁶ **Niepełnosprawność podatnika nie ma więc wpływu na zakres ulgi** z tytułu wychowywania dziecka. Natomiast naruszenie sprawności organizmu dziecka prowadzące do niepełnosprawności powoduje, że opiekun dziecka (najczęściej rodzic) może korzystać z ulgi bez ograniczeń czasowych. Ponadto uzyskiwanie przez niepełnosprawne dziecko dochodów podlegających opodatkowaniu nie wyklucza stosowania ulgi przez rodziców. Ulga z tytułu wychowywania pełnoletniego dziecka przysługuje tak długo, jak długo na podatniku korzystającym z ulgi ciąży obowiązek alimentacyjny względem dziecka.

Bez względu na stan zdrowia dziecka podatnik traci prawo do ulgi, gdy dziecko wstępuje w związek małżeński lub gdy zostaje umieszczone w placówce zapewniającej całodobowe utrzymanie.

Wydaje się, że **stan zdrowia podatnika powinien być uwzględniany w zasadach korzystania z ulgi z tytułu wychowywania dziecka**. Rodziców niepełnosprawnych nie powinien dotyczyć limit zarobków ograniczający prawo do ulgi z tytułu wychowywania jednego dziecka. Podobnie niepełnosprawność dziecka powinna umożliwiać rodzicom korzystanie z ulgi niezależnie od osiągniętych przez nich dochodów. Ponadto w rodzinie, w której chociaż jedno z dzieci jest niepełnosprawne, powinna być stosowana maksymalna kwota odliczenia na każde dziecko (obecnie kwota ta wynosi 225zł miesięcznie i przysługuje dopiero na czwarte i kolejne dziecko).³¹⁷

16. Bez wątpienia instrumentem wspierającym osoby niepełnosprawne jest wprowadzona do podatku dochodowego od osób fizycznych **danina solidarnościowa**.³¹⁸ Wprawdzie w jej konstrukcji nie są obecne żadne elementy, które mogą być uznane za prawno-finansowe instrumenty wspierające osoby niepełnosprawne, jednak cel wprowadzenia jednoznacznie przesądza o jej prospołecznym charakterze. Danina ta stanowić ma **jedno z podstawowych źródeł finansowania Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych**, którego głównym zadaniem jest wsparcie społeczne i zawodowe osób niepełnosprawnych.³¹⁹

Trudno jednoznacznie rozstrzygnąć, czy danina solidarnościowa stanowi odrębny podatek. Może być ona traktowana jako kolejny szczebel skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Adresowana jest ona do czterech grup podatników. Po pierwsze, stosowana jest wobec osób opodatkowanych na zasadach ogólnych (czyli z zastosowaniem skali progresywnej szczeblowanej). Po drugie, adresatami daniny solidarnościowej są podatnicy, którzy opłacają 19% podatek liniowy. Po trzecie, rozwiązanie to jest przewidziane dla osób osiągających dochody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych

³¹⁶ Art. 27f ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; M. Münnich, *Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych* (w: B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem...*, s. 27 – 39.

³¹⁷ Art. 27 f ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³¹⁸ Rozdz. 6a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodany ustawą z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. poz. 2192, ze zm.); dalej jako: ustawa o Funduszu Solidarnościowym.

³¹⁹ Art. 1 ust. 1 ustawy o Funduszu Solidarnościowym; druk nr 2848 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VIII Kadencji.

lub pochodnych instrumentów finansowych, dotychczas opodatkowane według skali proporcjonalnej ze stawką 19%. Po czwarte, danina solidarnościowa obciąża dochody zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika opodatkowane w oparciu o skalę proporcjonalną ze stawką 19%.³²⁰ Nowemu reżimowi podatkowemu podlegają wymienione grupy podatników bez względu na kraj rezydencji podatkowej podatnika.

Podstawę opodatkowania daniną solidarnościową stanowi dochód podatnika w wysokości stanowiącej różnicę między sumą jego dochodów a kwotą 1 mln zł. Obliczając dochód do opodatkowania daniną solidarnościową, podatnik, oprócz kosztów odliczanych na zasadach właściwych dla poszczególnych rodzajów przychodów, może odjąć w zasadzie jedynie zapłacone składki na ubezpieczenie społeczne.³²¹ Nie ma w tym przypadku prawa do odliczenia żadnych ulg pomniejszających podstawę opodatkowania ani nawet dokonanych w roku podatkowym zwrotów nienależnie pobranych świadczeń, które uprzednio zwiększyły dochód podlegający opodatkowaniu. Z brzmienia przepisów można wywnioskować, że podatnik nie może także pomniejszyć dochodu o koszty kwalifikowane.³²² Oznacza to, że wysokość podstawy opodatkowania obliczanej dla opodatkowania dochodów na zasadach ogólnych lub z zastosowaniem 19% stawki podatku może różnić się od podstawy opodatkowania daniną solidarnościową. Tym samym, zależnie od sposobu obliczania dochodu, jego wysokość może być większa lub mniejsza od 1 mln zł. Odejście od dotychczas stosowanych zasad obliczania podstawy opodatkowania dla ustalenia wielkości dochodu opodatkowanego daniną solidarnościową z pewnością było podyktowane dążeniem do zwiększenia zakresu stosowania nowej stawki podatkowej. Jednak proponowane rozwiązanie wyklucza składanie jednej rocznej deklaracji podatkowej przez podatników objętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych i daniną solidarnościową. Wydaje się też, iż rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych z małżonkiem również nie jest możliwe przy obliczaniu podstawy opodatkowania nową stawką podatku. Danina solidarnościowa obliczana jest **z zastosowaniem 4% stawki podatku**. Danina solidarnościowa rozliczana jest jednorazowo w terminie właściwym dla dokonania rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

W konstrukcji daniny solidarnościowej osoby niepełnosprawne traktowane są na równi z innymi podatnikami. Nie mogą więc stosować żadnych ulg pomniejszających podstawę opodatkowania. Przy tej stawce nie obowiązują także preferencje adresowane do osób chcących pomagać niepełnosprawnym. Można więc zauważyć, iż danina solidarnościowa nabywa cech podatku rzeczowego, co jest nietypowe w przypadku opodatkowania dochodów osobistych.³²³

Z uwagi na wyraźnie sformułowaną w ustawie o finansach publicznych zasadę jedności materialnej budżetu³²⁴, jest to jeden z niewielu przykładów, w którym wprost wpływy podatkowe służącej mają realizacji polityki socjalnej.

³²⁰ Art. 30f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³²¹ Art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³²² Art. 26e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³²³ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 7; M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, s. 36 – 43.

³²⁴ Art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077, ze zm.); B. Kucia – Guściora (w.): P. Smoleń (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 395 – 400.

16. Istotne znaczenie dla wspierania osób niepełnosprawnych mają także **zasady dysponowania zaliczkami** pobieranymi od pracowników zatrudnionych w zakładach pracy chronionej lub w zakładach aktywności zawodowej. Jeżeli dochód pracownika nie przekracza kwoty stanowiącej granicę pierwszego szczebla skali podatkowej, wówczas pobrane przez płatnika zaliczki w całości przeznaczone są na finansowanie działań na rzecz niepełnosprawnych. Dopiero zaliczki pobierane od kwoty, która przewyższa granicę pierwszego szczebla skali podatkowej, trafiają na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Rozwiązanie to wprowadzie nie przynosi korzyści ani podatnikowi, ani płatnikowi, ale poprzez zasilanie Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych lub zakładowego funduszu aktywności bez wątpienia stanowi instrument włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością. Tym bardziej, że przepisy w sposób szczegółowy regulują zasady wydatkowania środków zgromadzonych w postaci wymienionych funduszy.³²⁵

Zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych tworzony jest przez pracodawców posiadających status zakładów pracy chronionej. Natomiast **zakładowy fundusz aktywności** tworzony jest przez pracodawców posiadających status zakładów aktywności zawodowej.³²⁶

Sposób wydatkowania zgromadzonych na wyodrębnionych rachunkach bankowych środków pochodzących z zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych jest określony odrębnie dla każdego z tych funduszy.³²⁷ Pomimo, że katalogi wydatków możliwych do sfinansowania ze środków poszczególnych funduszy różnią się, to można wskazać pewne wspólne sposoby ich wydatkowania. Zarówno środki zgromadzone w ramach zakładowego funduszu aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych jak i pieniądze będące na rachunku funduszu aktywności zawodowej mogą być przeznaczone na finansowanie wskazanych w obowiązujących przepisach działań na rzecz osób niepełnosprawnych. Działania te ukierunkowane są nie tylko na zwiększenie aktywności zawodowej niepełnosprawnych poprzez poprawę ich warunków pracy i dostosowanie stanowiska pracy do szczególnych potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Ze środków funduszu mogą być także finansowane wydatki przeznaczone na pomoc niepełnosprawnym w codziennym funkcjonowaniu poprzez zakup leków, środków pomocniczych, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych. Środki zgromadzone w ramach zakładowego funduszu aktywności mogą być też przeznaczone na zaspokajanie potrzeb socjalnych niepełnosprawnych, rehabilitację, pomoc w przygotowaniu, budowie, remoncie i wyposażeniu indywidualnych i zbiorowych form mieszkalnictwa chronionego, a nawet rekreację osób z niepełnosprawnością.

Bardzo szczegółowo określony katalog wydatków finansowanych ze środków zakładowego funduszu aktywności zawodowej oraz funduszu aktywności zawodowej, stanowić ma gwarancję właściwego dysponowania tymi środkami. Rezygnacja przez podmiot prawa publicznego z części należnych wpływów pozwala na przerzucenie chociaż niektórych zadań polityki społecznej wobec osób

³²⁵ Art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; szczegółowe omówienie zasad dysponowania środkami PFRON zawarte jest w Rozdziale IV.

³²⁶ Art. 29 ust. 1 pkt 3 oraz art. 33 ustawy o rehabilitacji.

³²⁷ § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1023); § 15 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zakładów aktywności zawodowej (Dz. U. poz. 850, ze zm.).

niepełnosprawnych na podmioty inne niż państwo. Takie podejście nie tylko odciąża administrację państwową, ale pozwala też na wybór rodzajów podejmowanych działań w środowisku, w którym na co dzień funkcjonuje niepełnosprawny. Poprzez dobór działań bardziej adekwatnych do konkretnych potrzeb większe jest prawdopodobieństwo lepszego wykorzystania środków pieniężnych.

17. Podobne znaczenie można przypisać możliwości przekazania **1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego**.³²⁸ Jest to rozwiązanie, które – nie będąc preferencją podatkową – bez wątpienia stanowi instrument wsparcia podmiotów prowadzących działalność społecznie użyteczną. Z punktu widzenia podatnika konstrukcja ta nie wywołuje żadnych skutków w sferze jego majątku. Ma ona jednak istotne znaczenie dla podmiotów otrzymujących wsparcie.

§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych

1. W podatku **dochodowym od osób prawnych** – z uwagi na jego zakres podmiotowy – nie mogą występować preferencje podatkowe adresowane bezpośrednio do osób niepełnosprawnych. Obecne w tym podatku ulgi i zwolnienia są przewidziane dla podmiotów, które poprzez swoją działalność sprzyjają włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zawarty jest katalog **zwolnień podmiotowych**. Wśród podmiotów zwolnionych znajdują się takie, których działalność polega na pomocy osobom niepełnosprawnym. W przypadku zwolnień podmiotowych w podatku dochodowym od osób prawnych głównym kryterium, w oparciu o które sformułowany jest katalog podmiotów zwolnionych, nie jest rodzaj prowadzonej działalności, ale status podmiotu. Najogólniej ujmując, ze zwolnienia korzystają imiennie wskazane jednostki sektora finansów publicznych oraz inne wymienione podmioty. Niektóre z objętych zwolnieniem podmiotów prowadzą działalność polegającą na udzielaniu niepełnosprawnym różnorodnych form wsparcia. Fakt ten jednak, w odniesieniu do przesłanek zwolnienia, pozostaje bez znaczenia.³²⁹

Do podmiotów objętych zwolnieniem, które poprzez swoją działalność mogą sprzyjać włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych, bez wątpienia należy Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, niektóre jednostki budżetowe, państwowe fundusze celowe, Zakład Ubezpieczeń Społecznych czy Narodowy Fundusz Zdrowia.

Zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie podkreśla się, że zwolnienie z opodatkowania **Skarbu Państwa** w żadnym razie nie oznacza, że ze zwolnienia mogą korzystać państwowe osoby prawne.³³⁰

Podobnie zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych **jednostek samorządu terytorialnego** w zakresie dochodów określonych w przepisach

³²⁸ Art. 45c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; A. Liszek, *Procent na prezent. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych a tzw. mechanizm 1% (w:)* B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem...*, s. 165 – 175.

³²⁹ Art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; A. Mariański (w:) A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak – Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 76 – 88.

³³⁰ Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r. (II FSK 1155/18); wyrok NSA z dnia 12 lipca 2016 r. (II FSK 1620/14); wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2017 r. (III SA/Wa 3063/16); wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 lutego 2017 roku (I SA/Go 1/17); A. Mariański (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2015, s. 114 – 116.

o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie dotyczy wszystkich samorządowych jednostek organizacyjnych. Zwolnieniem nie są objęte między innym samorządowe zakłady budżetowe czy utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego spółki prawa handlowego.³³¹

Bez względu na przedmiot działalności zwolnieniem objęte są zarówno **państwowe, jak i samorządowe jednostki budżetowe**. Jednostki te nie posiadają własnego majątku, a ich dochody i wydatki ujmowane są w budżecie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.³³² Dlatego też zwolnienie jednostek budżetowych z podatku dochodowego od osób prawnych dotyczy w istocie dochodów państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.³³³

Zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych objęte są także **państwowe fundusze celowe**. Zgodnie z definicją ustawową państwowy fundusz celowy jest nieposiadającą osobowości prawnej jednostką sektora finansów publicznych. Funkcjonuje on w postaci wyodrębnionego rachunku bakowego, którym dysponuje podmiot wskazany w ustawie, na podstawie której tworzony jest fundusz.³³⁴ Nie każdy podmiot, który z nazwy jest funduszem, spełnia kryteria zawarte w ustawie o finansach publicznych. Chcąc ustalić zakres omawianego zwolnienia należy sięgnąć do ustaw tworzących poszczególne fundusze. Do objętych zwolnieniem państwowych funduszy celowych działających na rzecz niepełnosprawnych należy między innymi Fundusz Pracy³³⁵ czy Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych³³⁶.

Zgodnie z ustawą zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych objęty jest także **Zakład Ubezpieczeń Społecznych** oraz **Narodowy Fundusz Zdrowia**. Oba te podmioty poprzez swoją działalność w bardzo istotnym stopniu przyczyniają się do poprawy sytuacji osób niepełnosprawnych.³³⁷

2. Oprócz zwolnień podmiotowych w podatku dochodowym od osób prawnych za instrument wsparcia osób niepełnosprawnych można także uznać **zwolnienie od podatku dochodów** przeznaczonych między innymi na działalność w zakresie ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, prowadzoną przez podatników wskazanych w ustawie na warunkach określonych w przepisach.³³⁸

Preferencją adresowaną do ogółu podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest **zwolnienie od podatku dochodów podatników, których celem statutowym jest działalność w zakresie dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów**. Zwol-

³³¹ A. Mariański (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, s. 119 – 123.

³³² A. Błaszko, *Finanse publiczne. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2017, s. 38, 72 – 76; P. Sołtyk (w:) P. Walczak (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 71 – 73; K. Sawicka, *Formy prawno – organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 35 – 80.

³³³ Art. 11 ustawy o finansach publicznych, A. Mariański (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, s. 117 – 118; A. Gorgol (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 43 – 47.

³³⁴ Art. 29 ustawy o finansach publicznych, A. Błaszko, *Finanse publiczne...*, s. 126 – 129; A. Mierzwa (w:) P. Smoleń (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, s. 306 – 319.

³³⁵ Art. 103 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 231 – 233.

³³⁶ Art. 1 ust. 3 ustawy Funduszu Solidarnościowym.

³³⁷ Rodzaj działań finansowanych ze środków będących w dyspozycji ZUS i NFZ omówiony jest szczegółowo w Rozdziale IV.

³³⁸ Art. 17 ust. 1 pkt 4, 4a, 4pa, 4u, 5, 6c, 16, 43 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; A. Mariański (w:) A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak – Piechota, M. Wilk, J. Zurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych...*, s. 507 – 559.

nieniem objęte są dochody tylko w takiej części, w jakiej zostały przeznaczone na realizację zgodnych z ustawą celów statutowych.³³⁹

Podobny zakres ma zwolnienie obejmujące **dochody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, dochody Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników oraz dochody organizacji pożytku publicznego**. Preferencja także dotyczy tylko tych dochodów, które są przeznaczone na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

W oparciu o podobne zasady skonstruowane jest zwolnienie obejmujące **dochody spółdzielni socjalnych**. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest przeznaczenie dochodów na wskazane w ustawie cele statutowe. Zwolnieniem objęte są dochody przeznaczone na społeczną lub zawodową reintegrację członków spółdzielni.

Dla skorzystania z wymienionych zwolnień nie wystarczy odpowiednie sformułowanie statutu przez podatnika. Niezbędne jest także faktyczne przeznaczenie osiąganych dochodów na cele społecznie użyteczne. Pomiedzy wydatkiem a realizacją celu musi istnieć związek. Zwolnieniem nie zawsze są objęte dochody, które jedynie w sposób pośredni przyczyniają się do osiągania celów statutowych.³⁴⁰ W orzecznictwie oraz doktrynie dopuszczalna jest możliwość zastosowania zwolnienia do dochodów przeznaczonych na przykład na wspieranie działalności innych podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne.³⁴¹ Także w przepisach przewidziana jest możliwość objęcia zwolnieniem wydatków pośrednio związanych z realizacją celów statutowych.³⁴²

Zgodnie z brzmieniem ustawy dla skorzystania ze zwolnienia nie jest konieczne, aby podatnik zajmował się wyłącznie działalnością społecznie użyteczną. Działalność ta nie musi także przeważać w działalności prowadzonej przez podatnika.³⁴³

3. Zwolnieniem, które może być traktowane jako instrument wsparcia osób niepełnosprawnych, jest także **preferencja przewidziana dla kościelnych osób prawnych**.³⁴⁴ W istocie do tej grupy podatników adresowane są dwa zwolnienia.

Pierwsze dotyczy **dochodów pochodzących z niegospodarczej działalności statutowej**. Preferencja ma zastosowanie niezależnie od sposobu wydatkowania osiąganych dochodów.

Możliwość skorzystania z drugiego zwolnienia dotyczącego kościelnych osób prawnych uzależniona jest nie od źródła przychodów, ale od sposobu wydatkowania osiąganych dochodów. Do wskazanych w ustawie celów, na które mogą być przeznaczone zwolnione dochody, należy między innymi **działalność charytatywno – opiekuńcza**. Zgodnie z ustawą zakres podmiotowy tego zwol-

³³⁹ Zakres omawianego zwolnienia doznaje wskazanych w ustawie ograniczeń podmiotowych (art. 17 ust. 1c w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych); H. Litwińczuk (w:) H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I*, Warszawa 2008, s. 234 – 236.

³⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r. (II FSK 2427/17); wyrok NSA z dnia 28 września 2017 r. (II FSK 2155/15); wyrok WSA w Białymstoku z dnia 29 marca 2018 r. (I SA/Bk 71/18); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lutego 2018 r. (I SA/GI 1242/17); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 lutego 2018 r. (I SA/GI 1302/17).

³⁴¹ A. Mariański (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.) *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, s. 794 – 808.

³⁴² Art. 17 ust. 1 b oraz 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁴³ Art. 17 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁴⁴ Art. 17 ust. 1 pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

nienia poszerzony jest o spółki, których jedynymi udziałowcami albo akcjonariuszami są kościelne osoby prawne.

Zwolnienia adresowane do kościelnych osób prawnych powtórzone są w ustawach regulujących stosunek państwa do poszczególnych kościołów.³⁴⁵

Warto zauważyć, iż w obowiązujących przepisach nie jest wskazany maksymalny czas, w którym dochody objęte zwolnieniem muszą być wydane na cel wskazany w ustawie. Dopóki więc podatnik nie rozdysponuje swoich dochodów, nie można ustalić jego prawa do zwolnienia. Rozwiązanie to z pewnością jest korzystne dla podatników, gdyż chcąc skorzystać z preferencji podatkowej nie muszą działać pod presją czasu. W związku z tym będące w ich dyspozycji środki mogą być wydatkowane w sposób racjonalny i przemyślany, co zwiększa szansę na efektywne ich wykorzystanie.

Oprócz sformułowania warunków uprawniających do skorzystania ze zwolnień, w ustawie wskazane są także przesłanki negatywne, których zaistnienie wyklucza prawo do zwolnienia. Z preferencji nie mogą skorzystać podatnicy osiągający dochody z imiennie wskazanych w ustawie tytułów, niezależnie od sposobu wydatkowania uzyskanych w ten sposób środków.³⁴⁶

4. Zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych – podobnie jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych – objęte są **dochody uzyskiwane z prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe**.³⁴⁷ Środki te mogą być wydatkowane wyłącznie na realizację określonych w zezwoleniu i regulaminie gry celów społecznie użytecznych, w szczególności dobroczynnych.³⁴⁸

5. Podobnie jak w podatku dochodowym od osób fizycznych, również w podatku dochodowym od osób prawnych istnieje możliwość **odliczenia od dochodu darowizn** przekazanych na rzecz organizacji wykonujących działalność pożytku publicznego lub na działalność charytatywno – opiekuńczą prowadzoną przez kościelne osoby prawne.³⁴⁹

W ramach ulgi z tytułu **darowizn na rzecz wymienionych w ustawie organizacji pozarządowych wykonujących działalność społecznie użyteczną** podatnik podatku dochodowego od osób prawnych może odliczyć od dochodu kwotę stanowiącą wartość darowizny. W ustawie przewidziany jest górny limit odliczenia. W ramach preferencji podatnik może pomniejszyć dochód maksymalnie o **10%**.³⁵⁰ Warunkiem przekazania darowizny jest posiadanie przez darczyńcę dokumentu, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczenia obdarowanego o jej przyjęciu. Jeżeli darowizna ma postać pieniężną, wówczas

³⁴⁵ Art. 55 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego, art. 40 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, art. 34 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego, art. 19 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego, art. 27 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego, art. 28 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego, art. 33 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijań Baptystów, art. 29 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Metodystycznego, art. 29 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego, art. 26 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów, art. 24 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów, art. 25 ustawy o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich; M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów Kościoła Katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005, s. 83 – 135.

³⁴⁶ Art. 17 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁴⁷ Art. 17 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁴⁸ Art. 16 ustawy o grach hazardowych.

³⁴⁹ Art. 18 ust. pkt. 1, 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego.

³⁵⁰ Art. 18 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; A. Mariiański (w.): A. Mariiański, A. Krajewska, A. Nowak – Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych...*, s. 579 – 591.

do dokonania odliczenia niezbędne jest udokumentowanie darowizny dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.³⁵¹

Preferencją nie są objęte darowizny przekazywane na rzecz osób fizycznych albo na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, alkoholowego oraz wyrobów z metali szlachetnych.³⁵²

W orzecznictwie podkreśla się, że warunkiem skorzystania z ulgi jest przekazanie na rzecz podmiotu wskazanego w ustawie świadczenia o charakterze nieodpłatnym. Jakakolwiek forma odpłatności powoduje, że przekazane świadczenie przestaje być darowizną.³⁵³

6. Ulgą objęte są także **darowizny przekazane na rzecz kościelnych osób prawnych niektórych wyznań**. Wysokość odliczenia nie jest w tym przypadku ograniczona żadnym limitem. Obie strony muszą spełnić przewidziane w ustawie warunki, aby możliwe było skorzystanie z ulgi.

Obowiązkiem darczyńcy – oprócz przekazania darowizny – jest posiadanie odpowiedniego dowodu potwierdzającego dokonanie darowizny. Darowizna dokonana w formie pieniężnej musi być potwierdzona dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. W przypadku darowizny innej niż pieniężna, wymagane jest jej potwierdzenie dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu. Obdarowany natomiast ma obowiązek wystawienia darczyńcy pokwitowania odbioru darowizny oraz sporządzenia w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny sprawozdania o przeznaczeniu jej na działalność charytatywno – opiekuńczą.³⁵⁴

Niezależnie od statusu podmiotu, każdy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych otrzymujący darowiznę, z tytułu której darczyńca nabywa prawo do ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych (a także w podatku dochodowym od osób fizycznych), ma obowiązek wykazać w zeznaniu podatkowym wartość otrzymanych darowizn oraz upowszechnić informacje o sposobach wydatkowania otrzymanych świadczeń.³⁵⁵ Natomiast na darczyńcy, będącym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – niezależnie od statusu podmiotu obdarowanego – ciąży obowiązek wykazania w składanym zeznaniu podatkowym wskazanych w ustawie informacji umożliwiających dokładne ustalenie wartości dokonanych darowizn oraz identyfikację obdarowanych.

Bardzo szczegółowo określone obowiązki informacyjno – sprawozdawcze nałożone na obie strony umowy darowizny zapobiegać mają dokonywaniu pozornych czynności prawnych. Wydaje się, że zakres ujawnianych informacji nie stanowi bariery hamującej wpieranie podmiotów zajmujących się pomocą osobom niepełnosprawnym.

Należy pamiętać, że wielu podatników podatku dochodowego od osób prawnych prowadzi działalność nastawioną na zysk. Tym bardziej więc należy wspierać ich aktywność ukierunkowaną na pomoc podmiotom sprzyjającym włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych. Stąd obecność ulgi związanej

³⁵¹ Art. 18 ust. 1c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁵² Art. 18 ust. 1 a pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁵³ Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 stycznia 2014 r. (I SA/Op 791/13); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2008 r. (I SA/Sz 785/07); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2004 r. (I SA/Wr 950/04).

³⁵⁴ Art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego; wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2017 r. (I SA/Ld 1038/16).

³⁵⁵ Art. 18 ust. 1e – 1i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

z darowiznami na rzecz podmiotów wykonujących działalność społecznie użyteczną jest jak najbardziej słuszna.

§ 4 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji pozostałych podatków państwowych

1. Z punktu widzenia wielkości wpływów budżetowych największe znaczenie w polskim systemie podatkowym ma **podatek od towarów i usług**.³⁵⁶ Podatek ten ma charakter rzeczowy, to znaczy, że przy jego wymiarze nie uwzględnia się indywidualnych cech podatnika. Jako podatek powszechny może być jednak narzędziem realizowania polityki społecznej państwa poprzez sprzyjanie włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych.³⁵⁷

Podatek od towarów i usług adresowany jest co do zasady do przedsiębiorców. Oznacza to, że obowiązek podatkowy powstaje jedynie w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.³⁵⁸ Wykonywanie czynności poza działalnością gospodarczą nie jest więc objęte zakresem przedmiotowym tego podatku. Z tego powodu możliwość wprowadzenia preferencji podatkowych sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych doznaje ograniczeń, choćby ze strony przepisów o dozwolonej pomocy publicznej.³⁵⁹

Z uwagi na powyższe, niepełnosprawność nie ma żadnego wpływu na zakres podmiotowy podatku. Osoby niepełnosprawne są traktowane przez przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w taki sam sposób, jak pozostali podatnicy.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem pośrednim.³⁶⁰ Oznacza to, że ekonomiczny ciężar podatku spoczywa na finalnym nabywcy towaru lub usługi. Z punktu widzenia osoby niepełnosprawnej nabywającej towary lub usługi od podatnika tego podatku ma więc znaczenie, czy podlegają one opodatkowaniu oraz jakiej wysokości stawka podatkowa znajduje zastosowanie.³⁶¹

Obecne w ustawie zwolnienia przedmiotowe, które mogą być traktowane jako instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią zwolnienia o charakterze społecznym dotyczące towarów lub usług, z których mogą korzystać zarówno osoby niepełnosprawne, jak i inni odbiorcy. Drugą grupę preferencji obejmują zwolnienia ściśle związane z niepełnosprawnością. O ile w podatku od towarów i usług katalog zwolnień wprowadzonych ze względów społecznych jest rozbudowany, o tyle zwolnień związanych z niepełnosprawnością jest bardzo mało.

Do **zwolnień o charakterze społecznym**, które w znaczący sposób mogą wpłynąć na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych można zaliczyć między innymi zwolnienie z opodatkowania usług w zakresie **opieki medycznej**, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdro-

³⁵⁶ Uchwała Rady Ministrów z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r.; J. Głuchowski (w:) J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, s. 68.

³⁵⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 520 – 523.

³⁵⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 258 – 290; P. Karwat (w:) H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, *Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom II*, Warszawa 2008, s. 41 – 52; A. Gorgol (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 244 – 245.

³⁵⁹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 362).

³⁶⁰ H. Litwińczuk (w:) H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I*, s. 25 – 28.

³⁶¹ Szerzej na temat oddziaływania podatków: L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, s. 193 – 204.

wia³⁶² oraz usług **opieki nad osobami niepełnosprawnymi**, przewlekłe chorymi lub osobami w podeszłym wieku³⁶³. Objęcie zwolnieniem podatkowym usług, które w sposób bezpośredni przyczyniają się do poprawy zdrowia oraz ukierunkowane są na pomoc w wykonywaniu codziennych czynności życiowych osobom potrzebującym wpływa na cenę tych usług. Niezależnie od tego, czy usługi te finansowane są ze środków publicznych czy z pieniędzy będących w dyspozycji osoby z nich korzystającej, niższa cena zwiększa dostępność tej pomocy. Mniejsze koszty pozwalają na sfinansowanie większej ilości świadczeń w ramach środków publicznych. W przypadku prywatnych źródeł finansowania cena często jest kryterium decydującym o tym, czy osoba potrzebująca skorzysta z pomocy.

Preferencją, która także – z uwagi na społeczny charakter – może przyczynić się do poprawy sytuacji osób niepełnosprawnych, jest zwolnienie od podatku **usług pomocy społecznej**.³⁶⁴ W tym przypadku brak konieczności płacenia podatku pozwala przeznaczyć na pomoc potrzebującym większą część środków będących w dyspozycji podmiotów świadczących te usługi. Zwiększenie ilości pieniędzy przeznaczonych na pomoc społeczną oznacza, że z pomocy tej skorzysta większa liczba osób potrzebujących.

Na szczególną uwagę zasługuje objęcie zwolnieniem **darowizn produktów spożywczych** dokonywanych przez podatników podatku od towarów i usług na rzecz organizacji pożytku publicznego.³⁶⁵ Co do zasady, nieodpłatne przekazanie towarów przez podatnika na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług podlega opodatkowaniu.³⁶⁶ Zgodnie z pierwotnym brzmieniem ustawy³⁶⁷, podatnik, chcąc wspierać działalność charytatywną, zobowiązany był opodatkować przekazywane towary w taki sam sposób, jak w przypadku ich sprzedaży. Konieczność opodatkowania czynności, która nie wiązała się dla podatnika z żadną korzyścią ekonomiczną – co więcej powodowała uszczuplenie jego majątku, nie znajdowała aprobaty społecznej, zwłaszcza gdy darowizny przekazywane były na cele społecznie użyteczne.³⁶⁸ Kontrowersyjne wydawało się sięganie państwa po należny podatek od podatników wspierających działalność charytatywną.³⁶⁹ Z tego powodu w wyniku nowelizacji poszerzony został zakres zwolnień przedmiotowych.³⁷⁰

Wszystkie wymienione zwolnienia mogą stać się instrumentem wspierającym włączenie społeczne osób niepełnosprawnych, nawet jeżeli osoby te nie

³⁶² Art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a, 19 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2174, ze zm.); dalej jako: ustawa o VAT; T. Michalik, VAT..., s. 727 – 745; D. Dominik – Ogińska (w:) D. Dominik – Ogińska (red.) *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, Warszawa 2016, s. 408 – 474; D. Dominik – Ogińska (w:) B. Brzeziński (red.) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 309 – 349.

³⁶³ Art. 41 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT, E. Michna (w:) D. Dominik – Ogińska (red.) *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, s. 529 – 545.

³⁶⁴ Art. 41 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT.

³⁶⁵ Art. 41 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, T. Michalik, VAT..., s. 718 – 721.

³⁶⁶ Art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT; P. Karwat (w:) H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 518 – 521.

³⁶⁷ Art. 43 ust. 1 ustawy o VAT w pierwotnym brzmieniu (Dz. U. z 2004 r., nr 54, poz. 535).

³⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2010 r. (I FSK 1895/08).

³⁶⁹ Dużego rozgłosu nabrała sprawa piekarza z Legnicy, który został zobowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług z tytułu nieodpłatnego przekazywania stołówce charytatywnej. Sprawa ta dała początek zmianom legislacyjnym (Interpelacja nr 1693 do ministra finansów w sprawie zmian w ustawie o podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania darowizn towarów przekazywanych na cele charytatywne z dnia 7 marca 2006 r., <https://podatki.gazetaprawna.pl/wywiady/547746,piekarz-z-legnicy-przegral-przed-sadem.html>, dostęp na dzień: 12.03.2019 r.).

³⁷⁰ Art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT dodany ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 209 poz. 1320).

są wprost wymienione w przepisach wprowadzających preferencje. Podatek od towarów i usług poprzez szeroki katalog zwolnień przedmiotowych, z których osoby niepełnosprawne mogą korzystać na równi z innymi podmiotami, jest istotnym elementem realizowania pozafiskalnych celów państwa.

Warto jednak zauważyć, iż zwolnienie wyklucza jednocześnie prawo do otrzymania zwrotu podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu.³⁷¹ Dla podmiotów wykorzystujących drogi sprzęt, w którego cenie nabycia ujęty był podatek od towarów i usług, zwolnienie może nie mieć preferencyjnego charakteru.

Jak już wspomniano, podatek od towarów i usług ma charakter cenotwórczy. Jego wysokość wpływa na wysokość ceny towarów i usług.³⁷² Za preferencję podatkową można więc uznać **obniżenie stawek podatkowych**, co w konsekwencji może wpłynąć na niższe ceny opodatkowanych dóbr. Wysokość stawki podstawowej w podatku od towarów i usług wynosi 23%.³⁷³ Oprócz stawki podstawowej ustawa przewiduje stawki obniżone w wysokości 8% i 0%. Podobnie jak w przypadku zwolnień, różne mogą być motywy wprowadzania obniżonych stawek podatku. Jednym z nich może być chęć obniżenia podatku ze względów społecznych.

Pośród towarów i usług, którymi obrót jest opodatkowany 8% **stawką**, można między innymi wskazać **produkty spożywcze**. Obniżenie stawki podatku na tę grupę towarów w znaczący sposób zmniejsza codzienne wydatki ponoszone nie tylko przez osoby fizyczne, ale także przez placówki, które w ramach swojej działalności przygotowują im posiłki. Zmniejszenie stawki podatkowej na produkty spożywcze jest odczuwalne nie tylko dla budżetów gospodarstw domowych, ale także szpitali, domów opieki czy jadłodajni zapewniających posiłki potrzebującym.

Niewiele preferencji związanych z obniżeniem stawki podatkowej dotyczy towarów lub usług wykorzystywanych wyłącznie przez osoby niepełnosprawne. Pośród towarów, którymi obrót jest opodatkowany stawką 8%, znajdują się **wyroby medyczne i produkty lecznicze**, z których osoby te korzystają często w większym stopniu niż pozostali nabywcy. Z tego powodu zastosowanie obniżonej stawki podatkowej w tym przypadku bez wątpienia należy uznać za element sprzyjający włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością.

Społeczny charakter ma także objęcie obniżoną stawką podatkową **budownictwa w ramach społecznego programu mieszkaniowego**. Programem objęta jest nie tylko budowa lub remont **budynków czy lokali mieszkalnych**, ale też budynków **instytucji ochrony zdrowia**, świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską.³⁷⁴ Obniżenie stawki podatku na usługi remontowo – budowlane zwiększa ich dostępność. Zakup czy nawet modernizacja nieruchomości mieszkalnej jest bardzo dużym obciążeniem dla budżetu gospodarstw domowych. W przypadku osób niepełnosprawnych pojawia się często potrzeba dostosowania pomieszczeń do szczególnych potrzeb, co wiąże się z dodatkowymi kosztami. Pomimo, że obniżona stawka podatku ma zastosowanie bez względu na stan zdrowia podatnika rzeczywistego, to rozwiązanie to należy uznać za

³⁷¹ Art. 86 ustawy o VAT; T. Michalik, VAT..., s. 861 – 931.

³⁷² M. Kalinowski (w:) W. Nykiel, M. Wilk (red.) *Zagadnienia ogólne...*, s. 107 – 119.

³⁷³ Art. 41 ust. 1 ustawy o VAT.

³⁷⁴ Załącznik nr 3 do ustawy o VAT.

sprzyjające włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością. Poszerzenie możliwości stosowania preferencyjnej stawki na budynki instytucji ochrony zdrowia wpływa na obniżenie kosztów budowy lub modernizacji obiektów służących także niepełnosprawnym.

Objęcie wymienionych towarów i usług obniżoną stawką podatku może być uznane za element polityki społecznej państwa. Poprzez obniżenie cen niektórych dóbr zmniejszeniu ulegają koszty utrzymania, co bez wątpienia wpływa na sytuację materialną nabywców tych dóbr, bez względu na to, czy są nimi osoby niepełnosprawne, czy też nie. Objęcie towarów i usług niższą stawką podatkową, w odróżnieniu od zwolnienia, nie odbiera podatnikowi formalnemu prawa do pomniejszenia podatku należnego o naliczony.

Najniższa **0% stawka** podatku stosowana jest w zasadzie do opodatkowania eksportu i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bez względu na ich rodzaj.³⁷⁵ Dodatkowo, ze względów społecznych stawka ta jest stosowna do opodatkowania **dostaw sprzętu** komputerowego dla placówek oświatowych i dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych, w tym urządzeń komputerowych do pism Braille'a.³⁷⁶

Charakter stymulacyjny 0% stawki podatku widoczny jest w zasadzie w sferze gospodarczej. Społeczne znaczenie tej stawki jest znikome.

2. Jak już wspomniano, podatkiem państwowym jest także **akcyza**. Obowiązujące przepisy nie przewidują preferencji podatkowych adresowanych wyłącznie do osób niepełnosprawnych. Akcyza jednak, podobnie jak podatek od towarów i usług, poprzez cenotwórcy³⁷⁷ charakter może wpływać na wysokość wydatków ponoszonych przez osoby niepełnosprawne.³⁷⁸ Stymulacyjny charakter ma zwolnienie od akcyzy wskazanych w ustawie **wyrobów akcyzowych używanych w celach opałowych** przez gospodarstwa domowe oraz podmioty lecznicze, placówki edukacyjne, jednostki pomocy społecznej.³⁷⁹ Ze względów społecznych od akcyzy wolny jest ponadto import oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie samochodu osobowego stanowiącego **specjalistyczny środek transportu sanitarnego** przez podmioty wymienione w ustawie.³⁸⁰ Opodatkowaniu nie podlega także **alkohol etylowy używany do celów medycznych**.³⁸¹

Z punktu widzenia osób niepełnosprawnych akcyza wydaje się nie mieć znaczącego wpływu na ich sytuację. Biorąc jednak pod uwagę zakres przedmiotowy zwolnień, akcyza może być uznana za instrument polityki społecznej państwa, także w zakresie wsparcia osób niepełnosprawnych.

Podkreślić jednak należy, że zwolnienie od akcyzy nie zawsze musi oznaczać niższą cenę towarów – o ostatecznej jej wysokości decyduje bowiem sprzedawca.

3. W konstrukcji **podatku od gier**, z uwagi na szczególny przedmiot opodatkowania, **brak jest preferencji podatkowych uwzględniających potrzeby osób**

³⁷⁵ Art. 41 ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

³⁷⁶ Załącznik nr 8 do ustawy o VAT.

³⁷⁷ A. Gorgol (w:) W. Wójtowicz (red.), *Zarys...*, s. 259 – 262; J. Głuchowski (w:) J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, s. 115 – 116; K. Lasiński – Sulecki, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Toruń 2007, s. 24 – 32.

³⁷⁸ Szerzej na temat skutków podatków: A. Komar, *Finanse publiczne...*, s. 137 – 142.

³⁷⁹ Art. 31a, 31b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U z 2018r., poz. 1114, ze zm.); C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 573 – 576.

³⁸⁰ Art. 110a ustawy o podatku akcyzowym.

³⁸¹ Art. 32 ustawy o podatku akcyzowym; § 10 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. poz. 430).

niepełnosprawnych. Rozwiązanie to jednak także może być uznane za instrument polityki społecznej państwa. Wynika to z faktu, iż wpływy z tego podatku przeznaczone są na finansowanie działalności **czterech funduszy celowych**.³⁸²

W ramach **Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej**³⁸³ mogą być finansowane przedsięwzięcia związane z tworzeniem ogólnodostępnych miejsc aktywnego spędzania czasu i poprawy sprawności fizycznej. **Fundusz Promocji Kultury**³⁸⁴ może być wykorzystany jako narzędzie zwiększenia dostępności życia kulturalnego między innymi dla niepełnosprawnych. **Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego**³⁸⁵ służyć ma wspieraniu organizacji pozarządowych, z których znaczna część zajmuje się działalnością na rzecz niepełnosprawnych. **Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych**³⁸⁶ w najmniejszym stopniu związany jest ze wspieraniem osób niepełnosprawnych. Środki zgromadzone w ramach tego funduszu przeznaczone są na profilaktykę i leczenie uzależnień od hazardu.

4. W podatku **tonażowym**³⁸⁷, w podatku **od wydobywania niektórych kopalin**³⁸⁸, w **specjalnym podatku węglowodorowym**³⁸⁹, ani w **zryczałtowanym podatku w zakresie budowy statku lub przebudowy statku**³⁹⁰ nie występują żadne rozwiązania, których celem jest zwiększenie szansy osób niepełnosprawnych na włączenie społeczne. Podatki te mają bardzo wąski zakres podmiotowy lub przedmiotowy, stąd brak w ich konstrukcji instrumentów wspierających osoby niepełnosprawne nie wzbudza zastrzeżeń.

§ 5 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji innych danin państwowych

1. Daniną publiczną, w konstrukcji której także obecne są rozwiązania stanowiące instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, jest **cło**.³⁹¹

Zgodnie z prawem unijnym od cła przywozowego zwolnione są towary przeznaczone dla organizacji charytatywnych lub dobroczynnych oraz artykuły

³⁸² Art. 86, 87, 88, 88a ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 78 – 79.

³⁸³ Rozporządzenie Ministra Sportu i Turystyki z dnia 25 września 2017 r. w sprawie przekazywania środków z Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej (Dz. U. poz. 1801).

³⁸⁴ Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 27 września 2017 r. w sprawie szczegółowych warunków uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań z zakresu kultury, trybu składania wniosków oraz przekazywania środków z Funduszu Promocji Kultury (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 17).

³⁸⁵ Rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 8 listopada 2018 r. w sprawie szczegółowych warunków uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań z zakresu wspierania rozwoju społeczeństwa obywatelskiego, trybu składania wniosków oraz przekazywania środków z Funduszu Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego (Dz. U. poz. 2149).

³⁸⁶ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 31 października 2017 r. w sprawie uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań ze środków Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych (Dz. U. poz. 2029).

³⁸⁷ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 31).

³⁸⁸ Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 228); A. Gorgol (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 278 – 281.

³⁸⁹ Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2269); M. Lachowicz (w:) M. Bitner, E. Chojna – Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger – Sokółowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera – Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe...*, s. 491 – 496.

³⁹⁰ Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 471).

³⁹¹ A. Kuś (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 385 – 387; B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, s. 225; A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz – Lublin 2003, s. 149 – 153; A. Drwiłło (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 639 – 642; K. Lasiński – Sulecki (red.) *Prawo celne – międzynarodowe, wspólnotowe, polskie*, Warszawa 2009, s. 25 – 26.

przeznaczone dla niewidomych i innych osób niepełnosprawnych na warunkach określonych w przepisach. Wynikające z przepisów unijnych zwolnienia można ująć w dwóch grupach.³⁹²

Pierwszą stanowią zwolnienia adresowane do podmiotów prowadzących działalność, która sprzyjać może włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych. Objęte nim są towary przywożone przez **organizacje państwowe lub inne organizacje charytatywne lub dobroczynne**. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest wykorzystywanie przywożonych towarów jedynie na potrzeby funkcjonowania tych organizacji lub w związku z realizacją celów działalności charytatywnej lub dobroczynnej. W przepisach wskazane są towary, których zwolnienie nie dotyczy.³⁹³ Podmiot chcący skorzystać ze zwolnienia musi ponadto w taki sposób prowadzić dokumentację prowadzonej działalności i dokonywanych transakcji, aby było możliwe ustalenie sposobu wykorzystania towarów objętych zwolnieniem oraz faktycznego celu prowadzonej działalności.³⁹⁴ W przepisach krajowych doprecyzowane są warunki podmiotowe, jakie muszą być spełnione dla skorzystania ze zwolnienia.³⁹⁵

Drugą grupę preferencji celnych stanowią **zwolnienia adresowane do osób niepełnosprawnych**. Preferencja ta nie jest jednolita. Odmienne przesłanki przewidziane są dla towarów przeznaczonych dla osób niewidomych. Inne reguły obowiązują pozostałych niepełnosprawnych.

W przypadku **osób niewidomych** w przepisach wymienione są towary objęte zwolnieniem. Towary te podzielone są na dwie grupy. Konsekwencją takiego podziału jest zróżnicowanie pozostałych przesłanek zwolnienia. Towary zaliczone do pierwszej grupy są objęte zwolnieniem, niezależnie od tego, kto wprowadza je na obszar celny UE. Towary z drugiej grupy są zwolnione od cła tylko, gdy przewożone są przez osoby niewidome lub podmioty działające na rzecz niewidomych. Dodatkowym warunkiem, jaki muszą spełniać te podmioty, jest objęcie ich zwolnieniem w przepisach prawa krajowego.

Zwolnieniem adresowanym do **pozostałych osób niepełnosprawnych** objęte są towary przeznaczone specjalnie do edukacji, zatrudnienia lub przystosowania i rozwoju społecznego. W przepisach nie jest zawarty wykaz towarów objętych preferencją. Aby skorzystać ze zwolnienia, trzeba spełnić dodatkowy warunek. Prawo do zwolnienia uzależnione jest od tego, kto wprowadza towar na obszar celny UE. Zwolnieniem objęte są towary przywożone bezpośrednio przez osobę niepełnosprawną na jej własny użytek lub przez podmiot prowadzący działalność społecznie użyteczną (pod warunkiem objęcia go zwolnieniem na mocy przepisów krajowych).³⁹⁶

Z analizy przepisów regulujących zwolnienia celne stanowiące instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych wynika, że w istocie zwolnienie adresowane

³⁹² Art. 62 i 63 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz. Urz. UE z dnia 10.12.2009 r.); dalej jako: rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009.

³⁹³ Art. 62 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009.

³⁹⁴ Art. 63 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009.

³⁹⁵ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu instytucji i laboratoriów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywozowych (Dz. U. nr 6, poz. 28); rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie określenia warunków, jakie muszą spełniać instytucje i organizacje uprawnione do korzystania ze zwolnienia od należności celnych przywozowych towarów przeznaczonych dla organizacji charytatywnych lub dobroczynnych (Dz. U. nr 61, poz. 310); rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 24 marca 2011 r. w sprawie warunków, jakie muszą spełniać instytucje i organizacje uprawnione do korzystania ze zwolnień od należności celnych przywozowych towarów przywożonych na rzecz osób niepełnosprawnych (Dz. U. nr 77, poz. 420).

³⁹⁶ Art. 67 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009.

do osób niewidomych mieści się w zakresie zwolnienia adresowanego do pozostałych osób niepełnosprawnych. Wydaje się więc, że podział zwolnień na adresowane do ogółu niepełnosprawnych i wyodrębnienie zwolnienia dotyczącego towarów przeznaczonych dla niewidomych nie znajduje uzasadnienia.

2. Osoby niepełnosprawne korzystają także z preferencyjnego traktowania na podstawie przepisów o **ubezpieczeniu zdrowotnym**. Niepełnosprawni w stopniu umiarkowanym lub znacznym, którzy prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą, nie mają obowiązku opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne. Dla skorzystania z preferencji wprowadzony został miesięczny limit przychodów z prowadzonej działalności na poziomie 50% kwoty najniższej emerytury. Z obowiązku opłacania składek zwolnieni są także niepełnosprawni, którzy z tytułu prowadzonej działalności opłacają podatek dochodowy od osób fizycznych w formie karty podatkowej. Preferencja ta rozszerzona jest także na niepełnosprawne osoby współpracujące z osobą prowadzącą działalność pozarolniczą.³⁹⁷

Preferencyjne zasady adresowane do osób niepełnosprawnych wprowadzane w konstrukcji świadczeń pobieranych cyklicznie – nawet jeżeli nie wiążą się ze znaczną korzyścią ekonomiczną – mogą w istotny sposób wpłynąć na sytuację ekonomiczną osób objętych wsparciem. Objęcie osób niepełnosprawnych ubezpieczeniem zdrowotnym, przy jednoczesnym zwolnieniu ich z obowiązku uiszczania składek, niesie ze sobą korzyść podwójną. Brak obowiązku wpłacania każdego miesiąca składek w sposób bezpośredni wpływa na ilość środków pieniężnych będących w dyspozycji osoby niepełnosprawnej. Przyznanie natomiast prawa do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych zwiększa dostępność dla osób z naruszoną sprawnością organizmu do świadczeń medycznych, które służą nie tylko leczeniu, ale też rehabilitacji, i przez to poprawiają jakość codziennego życia niepełnosprawnych.

3. Do osób niepełnosprawnych adresowana jest także preferencja w zakresie **opłaty paszportowej**.³⁹⁸ Osoby niepełnosprawne, renciści oraz ich współmałżonkowie pozostający na ich wyłącznym utrzymaniu uprawnieni są do 50% ulgi z tytułu uiszczania opłaty za wydanie paszportu.

Z uwagi na sporadyczny charakter tego świadczenia, znaczenie tej preferencji nie jest istotne. Obecność ulgi w konstrukcji opłaty paszportowej, w połączeniu z innymi preferencjami przyznawanymi niepełnosprawnym obecnymi w konstrukcji danin publicznych, wpisuje się w prowadzoną przez państwo politykę w zakresie wsparcia osób niepełnosprawnych. Poprzez odpowiednie ukształtowanie treści przepisów możliwe staje się stworzenie wszechstronnych instrumentów wsparcia tak, aby nie dopuścić do sytuacji, w której środki pozyskane w ramach pomocy nie pozostają w dyspozycji osoby z niej korzystającej, tylko w postaci ciężarów publicznoprawnych trafiają z powrotem do podmiotu prawa publicznego.

4. Daniną publiczną, w której konstrukcji obecne są preferencje sprzyjające włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych, jest **abonament z tytułu używania odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych**.

Danina obciąża posiadaczy odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych. Wskazane w ustawie osoby zwolnione są z obowiązku uiszczania abonamentu.³⁹⁹ Za instrument wsparcia osób niepełnosprawnych można uznać objęcie zwolnie-

³⁹⁷ Art. 82 ust. 9 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

³⁹⁸ Art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o dokumentach paszportowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1919).

³⁹⁹ Art. 4 ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o opłatach abonamentowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1204, ze zm.).

niem osób zaliczonych do I grupy inwalidzkiej, całkowicie niezdolnych do pracy oraz niepełnosprawnych w stopniu znacznym. Ze zwolnienia korzystają także osoby pobierające zasiłek pielęgnacyjny, specjalny zasiłek opiekuńczy lub rentę socjalną. Zwolnienie dotyczy także osób niesłyszących, u których stwierdzono całkowitą głuchotę lub obustronne upośledzenie słuchu⁴⁰⁰ oraz osób niewidomych⁴⁰¹.

Zwolnienie z obowiązku płacenia abonamentu radiowo–telewizyjnego jest jedną z preferencji, w których prawna sytuacja osób w wieku powyżej 70 lat zrównana jest z sytuacją osób niepełnosprawnych. Skoro na mocy różnych aktów prawnych osoby w pewnym wieku traktowane są w taki sam sposób, jak osoby niepełnosprawne, warto rozważyć możliwość ustalenia granicy wieku, od której człowiek – bez względu na stan zdrowia – nabywałby takie same uprawnienia jak osoba niepełnosprawna.

Abonament z tytułu używania odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych należy do świadczeń regularnie pobieranych od podmiotów zobowiązanych. W związku z tym obecne w nim preferencje zmniejszają wysokość miesięcznych wydatków osób objętych zwolnieniem. Znaczenie tej preferencji jest jednak ograniczone poprzez bardzo niską wysokość miesięcznego abonamentu. Niemniej jednak obecność zwolnienia wpisuje się w całokształt preferencji sprzyjających włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością wprowadzanych w toku pobierania danin publicznych.

5. W konstrukcji danin publicznych – oprócz instrumentów wsparcia adresowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych – obecne są także rozwiązania kierowane do podmiotów, które poprzez swoją działalność mogą sprzyjać włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością.

Bez wątpienia za instrument ograniczający zjawisko wykluczenia społecznego poprzez zwiększenie aktywności zawodowej niepełnosprawnych można uznać zwolnienie z tytułu zatrudniania niepełnosprawnych, przewidziane w zakresie **składek uiszczanych na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych**. Składki obciążają co do zasady pracodawców zatrudniających co najmniej 25 pracowników. Stan zatrudnienia ustala się w przeliczeniu na pełne etaty.⁴⁰²

W obowiązujących przepisach wymienione są podmioty, które z uwagi na swój szczególny status i kategorie zatrudnianych osób nie mają obowiązku płacenia składek. Adresatów zwolnienia można podzielić na dwie grupy.

Pierwszą stanowią pracodawcy, którzy mogą skorzystać ze zwolnienia, jeżeli osiągną określony w przepisach współczynnik zatrudnienia niepełnosprawnych. Wysokość współczynnika zależy od statusu pracodawcy. Dla ogółu pracodawców poziom zatrudnienia niepełnosprawnych, który uprawnia do zwolnienia z obowiązku płacenia składek na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, wynosi 6%.⁴⁰³

Natomiast obniżony współczynnik – w wysokości 2% – stosowany jest w odniesieniu do wskazanych w ustawie placówek edukacyjnych, opiekuńczych lub wychowawczych.⁴⁰⁴

Drugą grupę pracodawców objętych zwolnieniem stanowią podmioty, dla których kryterium decydującym o prawie do preferencji jest posiadanie statusu

⁴⁰⁰ mierzone na częstotliwości 2 000 Hz o natężeniu od 80 dB

⁴⁰¹ których ostrość wzroku nie przekracza 15%

⁴⁰² Art. 21 ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

⁴⁰³ Art. 21 ust. 2 ustawy o rehabilitacji.

⁴⁰⁴ Art. 21 ust. 2b ustawy o rehabilitacji.

określonego w przepisach lub prowadzenie działalności w zakresie wskazanym w ustawie.

Do jednostek organizacyjnych objętych zwolnieniem – niezależnie od struktury zatrudnienia – należą domy pomocy społecznej, zakłady leczniczo – opiekuńcze, hospicja oraz podmioty zajmujące się rehabilitacją, edukacją osób niepełnosprawnych lub opieką nad nimi.

Preferencją w zakresie składek na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych objęci są także kontrahenci wskazanych w ustawie pracodawców objętych zwolnieniem.⁴⁰⁵ Dla skorzystania z obniżenia wysokości wpłat na PFRON muszą być spełnione wskazane w przepisach warunki dotyczące zarówno obu stron transakcji, jak i przedmiotu umowy.

Preferencja polegająca na obniżeniu wpłat na PFRON dotyczy kontrahentów pracodawcy zatrudniającego nie mniej niż 25 osób, z których co najmniej 30% stanowią osoby niepełnosprawne. Limit ten dotyczy osób o znacznym stopniu niepełnosprawności, bez względu na rodzaj naruszenia sprawności organizmu. Przy obliczaniu stanu zatrudnienia niepełnosprawnych uwzględniane są także osoby o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, ale tylko z chorobą psychiczną, upośledzeniem umysłowym, całościowym zaburzeniem rozwojowym lub epilepsją, a także niewidomi.

Wartość transakcji wpływa na wysokość preferencji. Składki na Fundusz mogą być pomniejszone o kwotę stanowiącą połowę należności z faktury po odliczeniu podatku od towarów i usług. Jednocześnie wysokość obniżki nie może przekroczyć połowy wysokości miesięcznej składki. Istnieje więc ryzyko, że nabywca nie wykorzysta w jednym miesiącu całej kwoty zniżki. Nie oznacza to jednak, że zniżka przepada – może ona być odliczona przez okres 6 miesięcy.

Preferencja ta zwiększa w rzeczywistości konkurencyjność produkcji lub usług sprzedawanych przez pracodawców zatrudniających niepełnosprawnych. Zatrudnianie osób niepełnosprawnych wymaga od pracodawcy podjęcia pewnych działań dodatkowych, związanych z odpowiednim przygotowaniem miejsca pracy. Oprócz dostosowania stanowiska pracy do potrzeb osoby niepełnosprawnej, pracodawca musi respektować szczególne uprawnienia takiego pracownika wynikające z norm prawa pracy.⁴⁰⁶ Chcąc zwiększyć aktywność zawodową osób niepełnosprawnych, należy więc w sposób szczególny wspierać podmioty dające im zatrudnienie. Wprowadzenie limitu obniżki zapewnia jednocześnie stałe wpływy na rachunek PFRON.

Obniżka wysokości wpłat na PFRON uzależniona jest ponadto od spełnienia szeregu warunków dodatkowych. Po stronie nabywcy przesłanką konieczną do skorzystania z preferencji jest terminowe uregulowanie należności wynikającej z faktury. Sprzedający ma natomiast obowiązek poinformowania kontrahenta o prawie do obniżki oraz maksymalnej jej wysokości. Niedopełnienie tego obowiązku wiąże się dla sprzedawcy z sankcją finansową w postaci konieczności dokonania wpłat na PFRON. Wielkość sankcyjnych wpłat zależy od rodzaju naruszenia ciążących na sprzedającym obowiązków oraz od wartości transakcji, co do której obowiązki te zostały naruszone.

Idea wprowadzenia preferencji zwiększających konkurencyjność dóbr wytwarzanych przez pracodawców zatrudniających osoby niepełnosprawne jest

⁴⁰⁵ Art. 22 ustawy o rehabilitacji.

⁴⁰⁶ Art. 15 – 20 ustawy o rehabilitacji; A. Strmiska – Mietlińska, *Zatrudnienie...*, s. 116 114.

słuszna. Jednak konstrukcja omawianej preferencji adresowanej do kontrahentów zakładów aktywności zawodowej lub zakładów pracy chronionej wydaje się wadliwa.

Po pierwsze, nie mogą z niej korzystać wszyscy nabywcy dóbr wytwarzanych przez zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej. Preferencja polega na możliwości obniżenia wpłat na PFRON. Tym samym, do podmiotów, które nie mają obowiązku uiszczania składek, nie jest adresowany żaden bodziec, który mógłby ich zachęcać do nawiązywania współpracy handlowej z pracodawcami zatrudniającymi niepełnosprawnych.

Po drugie, nie każdy zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej spełnia kryteria wymagane dla przyznania ich kontrahentom preferencji. O możliwości i wysokości obniżenia składek na PFRON nabywca dowiaduje się w momencie otrzymania faktury, czyli po fakcie zawarcia umowy. Nawiązując współpracę, nie ma więc pewności, czy nabędzie w jej wyniku prawo do zniżki.

Okoliczności te w znacznym stopniu zmniejszają atrakcyjność omawianej preferencji.

6. Także w przepisach dotyczących **ubezpieczeń społecznych** przewidziane są preferencje, które stanowić mają instrumenty zwiększenia aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych. Adresowane są one przede wszystkim do podmiotów zatrudniających osoby z naruszoną sprawnością organizmu.

Do tego rodzaju form wsparcia należy zwolnienie pracodawcy z obowiązku uiszczania **składek na Fundusz Pracy** z tytułu zatrudniania osób niepełnosprawnych. Zwolnienie z konieczności uiszczania składek dotyczy tylko wybranych pracodawców i ograniczone jest do wskazanych w ustawie pracowników. Za zatrudnionych pracowników o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności przedsiębiorcy Polskiego Związku Głuchych i Polskiego Związku Niewidomych oraz Związku Ociemniałych Żołnierzy Rzeczypospolitej Polskiej, Towarzystwo Opieki nad Ociemniałymi, Zakład Opieki dla Niewidomych w Laskach oraz zakłady aktywności zawodowej nie opłacają składek na Fundusz Pracy.⁴⁰⁷

Preferencja kierowana do pracodawców zatrudniających osoby niepełnosprawne ma bardzo wąski zakres podmiotowy. Płynąca z niej korzyść ekonomiczna także nie wydaje się być znacząca. Stąd można mieć wątpliwości, czy jej obecność w przepisach dotyczących pobierania danin publicznych przyniesie efekty w postaci zwiększenia zatrudnienia osób niepełnosprawnych.

Aktywność zawodowa jest niezwykle istotnym elementem integracji społecznej. Świadczenie pracy nie tylko stwarza szansę na odczuwanie satysfakcji zawodowej, przez co korzystnie wpływa na poczucie własnej wartości pracownika. Zatrudnienie pozwala ograniczyć bardzo istotną barierę włączenia społecznego niepełnosprawnych, jaką jest trudna sytuacja materialna. Dlatego tak ważne jest stwarzanie skutecznych instrumentów zwiększenia aktywności zawodowej niepełnosprawnych. Oprócz działań ukierunkowanych na dostosowanie umiejętności i wiedzy potencjalnych pracowników do potrzeb rynku pracy należy wprowadzać rozwiązania zachęcające pracodawców do tworzenia odpowiednio przystosowanych miejsc pracy. Wydaje się, że zwolnienie z obowiązku uiszczania składek na Fundusz Pracy o tak wąskim podmiotowym zakresie stosowania

⁴⁰⁷ Art. 105 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia.

nie może być traktowane jako skuteczny instrument sprzyjający zwiększeniu aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych.

7. Taki sam zakres podmiotowy ma zwolnienie z obowiązku uiszczania składek na **Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych**.⁴⁰⁸ Identyczne są też pozostałe przesłanki uprawniające do zwolnienia. Katalog podmiotów objętych preferencją jest bardzo wąski, a wysokość korzyści ekonomicznej niewielka. Z tego powodu rozwiązanie to trudno uznać za efektywny instrument wspierania osób niepełnosprawnych.

§ 6 Podsumowanie

1. Analizując **wpływ prawa podatkowego na realizację polityki socjalnej** w zakresie pomocy osobom niepełnosprawnym, można spróbować dokonać charakterystyki obecnych w systemie podatkowym bodźców prawno – finansowych. Patrząc na wskazane rodzaje bodźców przez pryzmat wsparcia osób niepełnosprawnych nasuwa się kilka uwag.

Po pierwsze, sposób oddziaływania bodźców podatkowych na adresatów polega bądź na zmniejszeniu ciężaru podatkowego, bądź jedynie na dostosowaniu terminu płatności zobowiązania do możliwości podatnika. Preferencje podatkowe nie wiążą się z otrzymywaniem przez podatników środków finansowych.

Po drugie, obecne w prawie podatkowym preferencje, z których mogą korzystać osoby niepełnosprawne, ze względu na sposób wskazania adresata można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią rozwiązania, które zostały wprowadzone do systemu podatkowego z myślą o osobach z niepełnosprawnością. Drugą zaś – preferencje adresowane do ogółu podatników, z których mogą korzystać także osoby niepełnosprawne. W tych rozwiązaniach niepełnosprawność w ogóle może nie mieć wpływu na zakres preferencji. Możliwe są też takie preferencje, w których niepełnosprawność podatnika może stanowić okoliczność zwiększającą szansę na przyznanie podatnikowi prawa do tej preferencji. Taka sytuacja jest bardziej prawdopodobna w preferencjach, których przesłanki sformułowane są z wykorzystaniem zwrotów szacunkowych. Warto zauważyć, że w części ogólnej prawa podatkowego przewidziane ulgi podatkowe oraz ułatwienia w spłacie zobowiązań nie różnicują podatników ze względu na posiadaną przez nich niepełnosprawność. Preferencje wyraźnie ukierunkowane na pomoc osobom niepełnosprawnym obecne są w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki. Można też zauważyć inną prawidłowość. Preferencje ukierunkowane wprost na pomoc osobom niepełnosprawnym częściej występują w podatkach osobistych, z których istoty wynika dążenie do uwzględniania w ich konstrukcji indywidualnych cech podatnika. Korzystanie z preferencji obecnych w podatkach rzeczowych z reguły nie jest powiązane z niepełnosprawnością podatnika.

Po trzecie, wsparcie osób niepełnosprawnych przez system podatkowy z wykorzystaniem bodźców prawno – finansowych może odbywać się w sposób bezpośredni lub pośredni. Bezpośredni charakter mają te rozwiązania, których adresatem jest osoba niepełnosprawna (lub jej najbliższa rodzina). Za pośrednie można natomiast uznać te, które kierowane są do innych podmiotów. Wsparcie

⁴⁰⁸ Art. 4 ust. 1 ustawy o Funduszu Solidarnościowym.

osób niepełnosprawnych odbywa się w tym przypadku poprzez zachęcenie innych podmiotów do udzielenia pomocy osobom z niepełnosprawnością. Taki bodziec obecny jest w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i polega na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na wskazane w ustawie cele (które obejmują także wsparcie niepełnosprawnych). Innym sposobem pośredniej pomocy osobom niepełnosprawnym jest stworzenie systemu preferencji finansowych dla pracodawców z tytułu zatrudniania niepełnosprawnych.

Po czwarte, wprowadzając instrumenty finansowe, które mają pełnić funkcje bodźców, należy uwzględnić różnice w ich funkcjonowaniu w podatkach bezpośrednich i w podatkach pośrednich.⁴⁰⁹ Tożsamość podatnika formalnego i rzeczywistego zwiększa szansę na skuteczne funkcjonowanie bodźców podatkowych. W podatkach pośrednich podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku nie ponosi jednocześnie ekonomicznego ciężaru tego podatku.⁴¹⁰ Taka konstrukcja wywiera istotny wpływ na sposób działania preferencji podatkowych. Bezpośrednim ich adresatem jest zasadniczo podatnik formalny – to on uwzględnia w rozliczeniu podatku fakt korzystania z preferencji podatkowych. Natomiast podatnik rzeczywisty może w ogóle nie odczuć, że nabywane przez niego dobra objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania. Podatki pośrednie mają charakter cenotwórczy. Ich wysokość wpływa bowiem na cenę nabywanych towarów lub usług.⁴¹¹ Zwiększenie wysokości obciążeń pośrednich podnosi więc cenę opodatkowanych dóbr. W razie obniżenia podatków pośrednich, cena opodatkowanych towarów lub usług wcale nie musi być automatycznie niższa – o jej wysokości decyduje bowiem sprzedawca lub usługodawca. W takim przypadku bodźcem do obniżenia ceny staje się zjawisko konkurencji. Przy wprowadzaniu preferencji podatkowych w podatkach pośrednich, które mają stać się bodźcami kierowanymi przede wszystkim do podatników rzeczywistych, należy zwrócić szczególną uwagę na warunki, w jakich bodźce te będą funkcjonowały.⁴¹² Wskazane okoliczności powodują, że pozytywne skutki preferencji podatkowych wprowadzanych do podatków pośrednich są w różnym stopniu odczuwalne przez podatników formalnych i rzeczywistych.

Znaczenie prawa podatkowego w skutecznym prowadzeniu polityki społecznej jest ogromne. Tak liczne związki pomiędzy tymi sferami życia publicznego stwarzają szereg możliwości realizowania planowanych działań. Jednak ilość wzajemnych zależności niesie ze sobą ryzyko nieuwzględnienia wpływu jednych instytucji na pozostałe. Potencjalne zagrożenia płyną z wykorzystywania zarówno funkcji redystrybucyjnej, jak i stymulacyjnej podatków.

W realizacji funkcji redystrybucyjnej kluczowe jest pozyskanie jak największej ilości środków, które następnie mogą być przeznaczone na realizację zaplanowanych zadań. Dążenie do zwiększenia podatkowych wpływów do budżetu oznaczać może nakładanie nowych danin publicznych także na podmioty, które następnie mają korzystać z pozyskanych w ten sposób środków. Zwiększenie ich wydatków, przez konieczność ponoszenia dodatkowych ciężarów publicznych,

⁴⁰⁹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 25 – 30, N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, s. 158 – 161.

⁴¹⁰ W. Wójtowicz (w:) P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, s. 20 – 24.

⁴¹¹ A. Gomułowicz (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 655 – 657.

⁴¹² H. Reniger (w:) M. Weralski (red.), *System ... Tom I*, s. 319 – 347.

oznacza też zwiększenie ich zapotrzebowania na wsparcie. Taka sytuacja prowadzi do konieczności pozyskania dodatkowych środków.

Zwiększenie poziomu dochodów publicznych może być także wynikiem podniesienia efektywności już istniejących rozwiązań.⁴¹³ Wówczas pojawia się jednak tendencja do zawężającej wykładni przepisów prawa podatkowego przyznających preferencje podatkowe. W tej sytuacji zmniejszyć się może zakres wsparcia otrzymywanego przez osoby uprawnione, co z kolei może prowadzić do zwiększenia ich zapotrzebowania na oferowaną przez podmioty publiczne pomoc.

Także korzystanie z funkcji stymulacyjnej podatków niesie ze sobą pewne trudności. Wprowadzanie do systemu podatkowego rozbudowanego katalogu preferencji podatkowych zmniejszających wydatki po stronie wybranych podatników zmniejsza jednocześnie ilość środków będących w dyspozycji podmiotu czynnego. Wprawdzie obniżenie ciężaru podatkowego oznacza pozostawienie w dyspozycji podatnika większej ilości środków, co może prowadzić do zmniejszenia jego zapotrzebowania na wsparcie socjalne. Jednak przyznawanie preferencji podatkowych nie przekłada się wprost na spadek liczby osób ubiegających się o pomoc materialną ze środków publicznych.

Wskazane trudności w wykorzystywaniu instytucji prawa podatkowego w polityce socjalnej nie powinny przesądzać o dążeniu do oderwania systemu podatkowego od pomocy socjalnej. Świadomość istnienia zauważonych problemów daje szansę nie tylko na efektywne wykorzystanie podatków w gromadzeniu środków niezbędnych dla realizacji wsparcia socjalnego. Odpowiednio skonstruowany system podatkowy może być bardzo dobrym uzupełnieniem polityki socjalnej. Postulowane od wielu lat w doktrynie ścisłe powiązanie podatków ze wsparciem osób najbardziej potrzebujących wymaga przeprowadzenia bardzo konsekwentnej reformy obu obszarów działalności państwa.⁴¹⁴ Zarówno zmiany podatkowe, jak i przebudowa systemu opieki socjalnej należą do tematów, którymi w sposób szczególny interesuje się społeczeństwo.⁴¹⁵ Z tego też powodu regulacja tych obszarów najczęściej jest elementem gry politycznej, a nie wynikiem konsekwentnej realizacji przyjętych założeń.

2. Obecne w konstrukcji innych danin publicznych instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych mają mniejsze znaczenie w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych niż bodźce podatkowe. Ich ograniczony wpływ na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych spowodowany jest kilkoma czynnikami.

Po **pierwsze**, wprowadzane ulgi, zwolnienia lub wyłączenia często mają wąski zakres podmiotowy lub przedmiotowy. Tym samym niewiele osób może z nich korzystać. Zmniejsza się wówczas społeczne znaczenie tych preferencji.

Po **drugie**, niektóre pozapodatkowe daniny publiczne mają niewielką wysokość. Stąd uwolnienie osób niepełnosprawnych lub podmiotów działających

⁴¹³ R. Pastusiak, *Efektyny system podatkowy – mit czy konieczność?* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 43 – 48; A. Wyszowski, *Efektynność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 36 – 44; A. Gomulowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, s. 45 – 53.

⁴¹⁴ P. Smoleń (w:) W. Wójtowicz, P. Smoleń, *Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?*, s. 36 – 38; H. Litwińczuk, *Opodatkowanie dochodów rodziny*, s. 102 – 129; W. Wójtowicz, *Problemy związane z reformą podatku dochodowego* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 207 – 217.

⁴¹⁵ Szerzej na temat wzajemnych powiązań podatków i ciężarów pobieranych w związku z systemem zabezpieczenia społecznego: T. Lubinska, *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 58 – 64.

na ich rzecz z obowiązku uiszczania ciężarów publicznoprawnych nie wpływa w sposób znaczący na sytuację materialną uprawnionych.

Po **trzecie**, wprowadzanie preferencji do świadczeń pobieranych sporadycznie zmniejsza odczuwalność płynących z nich korzyści.

Wobec powyższego wydaje się, że należałoby zweryfikować obecne w innych niż podatki daninach publicznych instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych. Przede wszystkim warto rozważyć likwidację preferencji o znikomym znaczeniu społecznym. Każde odstępstwo od reguł nakładających daniny publiczne staje się potencjalnym źródłem konfliktów interpretacyjnych. Ich rozstrzygnięcie dla obu stron sporu wiąże się z koniecznością ponoszenia dodatkowych wydatków. Przy znikomym znaczeniu dla uprawnionych wątpliwy wydaje się więc sens pozostawiania takich rozwiązań.

Warto natomiast rozważyć wprowadzenie takich preferencji, które wyeliminują konieczność uiszczania wszelkich danin publicznych przez osoby, które – z uwagi na stan zdrowia (lub inne okoliczności) – pozostają pod opieką państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Rozdział IV Status osoby niepełnosprawnej w konstrukcji podatków i innych danin samorządowych

§ 1 Uwagi ogólne

1. Przekazywanie przez państwo kolejnych zadań jednostkom samorządu terytorialnego wiąże się z koniecznością zapewnienia odpowiednich źródeł ich finansowania. Stąd jednostki te zostały wyposażone w prawo do pobierania niektórych podatków i innych danin publicznych.⁴¹⁶ W konstrukcji tych danin – analogicznie, jak w przypadku ciężarów ponoszonych na rzecz państwa – zasadne wydaje się wprowadzenie rozwiązań pozwalających na dostosowanie poziomu obciążenia finansowego do możliwości płatniczych zobowiązanego. Skuteczne realizowanie przez samorządowe podatki i inne daniny funkcji bodźcowej napotyka jednak na dodatkowe – w stosunku do występujących na szczeblu państwa – trudności.

2. Podatki – z uwagi na konieczność ich ustawowego umocowania⁴¹⁷ – wprowadzane są w trybie procedury legislacyjnej, w której jednostki samorządu terytorialnego nie biorą udziału.⁴¹⁸ Nie mają więc one decydującego wpływu na treść uchwalanego prawa. Wobec tego, w przepisach nie zawsze jest uwzględniona sytuacja majątkowa poszczególnych jednostek czy szczególne potrzeby podatni-

⁴¹⁶ N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996, s. 159 – 174; E. Ruśkowski, *System finansów polskiego samorządu terytorialnego* (w:) A. Kostecki (red.) *Prawo finansowe...*, s. 227 – 247; K. Gałuszka, *Zasada adekwatności jako podstawa decentralizacji finansów państwa* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Toruń 2008, s. 79 – 86; E. Kornberger – Sokołowska, *Prawna i ekonomiczna charakterystyka budżetów jednostek samorządu terytorialnego* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 276 – 284; E. Chojna – Duch, *Prawo finansowe...*, s. 318 – 322; A. Niezgoda (w:) A. Hanusz (red.) *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 27 – 29; Z. Ofiarski, M. Mokrzyć, B. Rutkowski, *Reforma samorządu terytorialnego. Tom II. Zagadnienia finansowo – prawne*, Szczecin – Zielona Góra 1999, s. 13 – 17; J. Glumińska – Pawlic, *Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego – ograniczenia i perspektywy rozwoju* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego...*, s. 153 – 163; E. Kornberger – Sokołowska, *Aktualne problemy realizacji zasady adekwatności w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego...*, s. 197 – 205; M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Samodzielność jako fundamentalna wartość samorządu terytorialnego* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego...*, s. 325 – 345; T. Dębowska – Romanowska, *Dylematy związane z gwarancyjnym charakterem art. 167 Konstytucji dla finansów samorządowych* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa...*, s. 39 – 50; T. Dębowska – Romanowska, *Prawo finansowe – część konstytucyjna...*, s. 230 – 253; J. Gliniecka, *Zasady polskiego prawa dochodów samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz 2001, s. 21 – 31; E. Kornberger – Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013; L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2017, s. 348 – 362.

⁴¹⁷ Art. 217 Konstytucji RP; art. 6 ordynacji podatkowej; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 9 – 24; M. Popławski (w:) L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa...*, s. 103 – 107; M. Niezgódka – Medek (w:) s. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudkowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 101 – 105.

⁴¹⁸ Szerzej na temat uprawnień legislacyjnych jednostek samorządu terytorialnego: L. Etel, *Tworzenie prawa podatkowego przez władze lokalną* (w:) W. Miemiec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 145 – 153; s. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, s. 139 – 144; A. Szewczuk, *Czy polski system podatkowy wspiera rozwój lokalny?* (w:) A. Pomorska (red.) *Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego*, s. 395 – 403.

ków zamieszkałych na ich terytorium. Zmniejszenie – z tytułu wprowadzanych w konstrukcji podatków i innych danin preferencji podatkowych – wpływów do budżetów samorządowych jest niekiedy rekompensowane przez wpłaty z budżetu państwa.

Na mocy przepisów regulujących podatki lub inne daniny samorządowe organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego często upoważnione są do wprowadzania dodatkowych preferencji podatkowych, poza przewidzianymi w ustawie. Przyznanie ulg lub zwolnień podatkowych wiąże się z obniżeniem wpływów do budżetu samorządowego. Przy ograniczonych możliwościach pozyskiwania dodatkowych środków⁴¹⁹, jednostki mogą więc niechętnie wprowadzać preferencje podatkowe, zwłaszcza o charakterze społecznym. Ulgi i zwolnienia gospodarcze mogą – poprzez zwiększenie atrakcyjności inwestycyjnej konkretnej jednostki – doprowadzić do wzrostu wpływów budżetowych.⁴²⁰ Preferencje społeczne rzadko wiążą się z ekonomiczną korzyścią dla budżetu podmiotu prawa publicznego.

§ 2 Instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych w konstrukcji podatków samorządowych

1. W zakresie podatków lokalnych⁴²¹ tylko w **podatku od nieruchomości** obecne są rozwiązania, które mogą być traktowane jako instrumenty wspierające osoby niepełnosprawne. Zakres podmiotowy podatku ograniczony jest poprzez **zwolnienia** adresowane do podmiotów, których działalność może obejmować między innymi pomoc osobom niepełnosprawnym. Ze zwolnienia korzystają zakłady pracy chronionej, zakłady aktywności zawodowej a także – na mocy przepisów szczególnych – kościoły i związki wyznaniowe⁴²².

Dla skorzystania ze zwolnienia kierowanego do **zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej** niezbędne jest, aby nieruchomości były zajęte na prowadzenie jednego z tych zakładów. Zwolnieniem nie są objęte nieruchomości – stanowiące własność podmiotów prowadzących zakład – wykorzystywane do innej działalności lub niewykorzystywane w ogóle.⁴²³ Zwolnienie to w istocie ma więc charakter podmiotowo – przedmiotowy. Konieczność zawężenia zakresu przedmiotowego zwolnienia wyłącznie do nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia zakładu znajduje potwierdzenie także w ustawie

⁴¹⁹ E. Kornberger – Sokołowska, *Kierunki reformy systemu finansów samorządu terytorialnego w Polsce* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 213 – 219; A. Szewczuk, *Podatki i opłaty lokalne jako źródło finansowania rozwoju miast i gmin – próba wartościowania* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 228 – 240.

⁴²⁰ Szerzej na temat systemu konkurencji podatkowej: A. Borodo, *Polskie prawo finansowe...*, s. 179 – 180; A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012, s. 26 – 27; J. Adamiak, *Jak władze gminy mogą wykorzystywać funkcje pozafiskalne podatków i opłat lokalnych do wspierania rozwoju regionalnego* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 254 – 262.

⁴²¹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle*, s. 165 – 169; L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 15 – 15.

⁴²² Art. 1b, 7 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445, ze zm.); D. Michta, L. Pankrac, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz praktyczny i orzecznictwo*, Warszawa 2015, s. 27 – 28; W. Morawski (w:) W. Morawski (red.) *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 287 – 291.

⁴²³ Wyrok SN z dnia 8 stycznia 1998 r. (III RN 98/97); uchwała NSA z dnia 5 listopada 2001 r. (FPS 7/01), wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2005 r. (II FSK 496/06), wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 września 2006 r. (I SA/Ol 276/06); L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny*, Warszawa 2005, s. 315 – 323.

o rehabilitacji. Zgodnie z ustawą, podmiot prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej zwolniony jest z wymienionych w ustawie podatków tylko w stosunku do tego zakładu.⁴²⁴

Zwolnienia podmiotowe czy podmiotowo – przedmiotowe adresowane są do podatników podatku od nieruchomości.⁴²⁵ Mogą więc z nich korzystać tylko wskazane w ustawie podmioty będące właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi lub posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Wynajęcie nieruchomości podmiotowi objętemu zwolnieniem podmiotowym nie uprawnia wynajmującego do korzystania ze zwolnienia.⁴²⁶

W razie gdy nieruchomość albo obiekt budowlany stanowią współwłasność kilku podmiotów, są oni solidarnie zobowiązani do zapłaty podatku. Gdy jeden z podatników objęty jest zwolnieniem podmiotowym, obowiązek podatkowy obciąża solidarnie pozostałych podatników. Wysokość podatku natomiast ulega proporcjonalnemu zmniejszeniu. Podatnicy podlegający opodatkowaniu zobowiązani są do uiszczenia podatku jedynie w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.⁴²⁷

2. Oprócz zwolnień podmiotowych w ustawie obecne są **zwolnienia przedmiotowe**. Dotyczą one nieruchomości lub ich części zajętych na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego oraz gruntów należących do niepełnosprawnych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych.⁴²⁸

Zwolnienie adresowane do **organizacji pożytku publicznego** nie obejmuje podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Już sam fakt dopuszczenia w statucie możliwości prowadzenia takiej działalności pozbawia podatnika prawa do zwolnienia.⁴²⁹ Ze zwolnienia nie korzystają także organizacje pożytku publicznego prowadzące działalność odpłatną.⁴³⁰

Zwolnienie obejmujące **działki przyzagrodowe niepełnosprawnych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych** jest jedyną preferencją w podatku od nieruchomości, której stosowanie uzależnione jest od stanu zdrowia podatnika. Zakres tego zwolnienia jest bardzo wąski, stąd też jego znaczenie w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych jest ograniczone.⁴³¹

Wydaje się, że katalog oraz przesłanki stosowania zwolnień podatkowych stanowiących instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych powinny zostać nieco zmodyfikowane. Podatek od nieruchomości należy do podatków, z którego wpływy – w porównaniu na przykład do podatków państwowych – są relatywnie

⁴²⁴ Art. 31 ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

⁴²⁵ P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 2011, s. 93 – 103; L. Eteł, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, s. 174 – 260.

⁴²⁶ Art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 maja 2016 r. (I SA/Wr 1798/15); A. Hanusz (w:) A. Hanusz (red.) *Źródła finansowania...*, s. 37 – 45; P. Borszowski (w:) P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 136 – 156.

⁴²⁷ Art. 3 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; P. Borszowski, *Ustawa...*, s. 103 – 105.

⁴²⁸ Art. 7 ust. 1 pkt 11, 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; L. Eteł, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, s. 417 – 420.

⁴²⁹ Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2007 r. (II FSK 94/06); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 października 2010 r. (I SA/Wr 975/10).

⁴³⁰ Uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r. (21/1848/2010); W. Morawski, P. Banasik, *Podatek od nieruchomości – przypadkowe zmiany* (w:) B. Brzeziński, K. Lasiński – Sulecki, W. Morawski (red.) *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Warszawa 2018, s. 511 – 561; J. Wantoch – Rekowski (w:) W. Morawski (red.) *Podatek od nieruchomości...*, s. 622 – 625.

⁴³¹ L. Eteł, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 270 – 271.

nie niskie.⁴³² Z tego powodu przy konstruowaniu jego elementów technicznych w szczególności sposób należy uwzględnić zasadę taniości podatku⁴³³ tak, aby koszty związane z jego wymiarem i poborem nie pochłaniały w całości lub znacznej części uzyskiwanych z jego tytułu wpływów. W przypadku osób fizycznych podatek wymierzany jest w formie decyzji organu podatkowego⁴³⁴, co zwiększa koszty związane z jego pobieraniem. Powstające w związku ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi także wiążą się z koniecznością ponoszenia dodatkowych wydatków po stronie obu podmiotów stosunku prawnego – podatkowego. Stąd zasadne wydaje się przerehabilitowanie przepisów, których interpretacja wywołuje wątpliwości, albo które są wykorzystywane przez podatników do próby bezpodstawnego uniknięcia opodatkowania.⁴³⁵

3. W podatku od nieruchomości korzystanie zarówno z ulg podmiotowych, jak i przedmiotowych wywołuje praktyczne wątpliwości. Zawężenie zwolnienia adresowanego do zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej jedynie do nieruchomości zajętych na prowadzenie zakładu wydaje się nie do końca zasadne. Mogłoby ono obejmować wszystkie nieruchomości należące do zakładu.

Całość środków zaoszczędzonych przez podatnika z tytułu zwolnienia przeznaczana jest na obowiązkowe składki na PFRON oraz zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych albo na fundusz aktywności zawodowej. Gdyby zwiększone wpłaty na fundusze miały charakter dodatkowy i nie mogły być zaliczane na poczet wpłat obowiązkowych, podatnik nie miałby prawa do wykorzystania tych środków dla siebie. W przepisach wskazane są bowiem wydatki, które mogą być sfinansowane w ramach tych funduszy. Pieniądze uzyskane dzięki zwolnieniu trafiałyby więc do niepełnosprawnych, w tym także do zatrudnionych w zakładzie. Poszerzenie zakresu zwolnienia nie wiązałoby się więc z poprawą sytuacji ekonomicznej pracodawcy, a zwiększyłoby ilość środków przeznaczanych na wspieranie niepełnosprawnych.

Objęcie zwolnieniem nieruchomości dotychczas opodatkowanych nie musiałoby też oznaczać zmniejszenia wpływów z tytułu podatku od nieruchomości do budżetów gmin.⁴³⁶ Możliwe byłoby zagwarantowanie gminom zwrotu całości lub części utraconych dochodów w postaci wpłat z budżetu państwa.⁴³⁷

W celu monitorowania prawidłowego wydatkowania środków zgromadzonych przez pracodawcę na rachunku zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych albo funduszu aktywności zawodowej możliwe byłoby zwiększenie obowiązków sprawozdawczych dotyczących rozdysponowania tych środków.

Podobnie można rozważyć poszerzenie zakresu zwolnienia przedmiotowego dotyczącego nieruchomości należących do organizacji pożytku publicznego.

⁴³² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, s. 35 – 36.

⁴³³ E. Drgas (w:) E. Drgas, J. Gluchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, s. 55 – 57.

⁴³⁴ Art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; P. Borszowski (w:) P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 185 – 203.

⁴³⁵ J. Gliumińska – Pawlic (w:) J. Gliumińska – Pawlic (red.) *Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, Katowice 2012, s. 56 – 69; E. Kornberger – Sokołowska, *Problemy dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku od nieruchomości* (w:) W. Mierniec (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 237 – 244.

⁴³⁶ Szerzej o wpływie preferencji w podatkach lokalnych na budżet gmin: L. Etel. R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 102 – 103.

⁴³⁷ rozwiązanie takie przewidziane jest w przypadku niektórych innych zwolnień wskazanych w ustawie

W obecnym stanie prawnym zwolnieniem objęte są wyłącznie te nieruchomości, które wykorzystywane są do prowadzenia nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego.

Zgodnie z ustawą, działalność pożytku publicznego może mieć charakter nieodpłatny lub odpłatny.⁴³⁸ Pobieranie wynagrodzenia za świadczone usługi zwiększa ilość środków będących w dyspozycji organizacji pożytku publicznego. Prowadzenie działalności odpłatnej doznaje szeregu ustawowych ograniczeń i wiąże się z koniecznością wykonywania dodatkowych obowiązków. Jednym z warunków prowadzenia działalności odpłatnej przez organizację pożytku publicznego jest przeznaczanie całości uzyskiwanych przychodów wyłącznie na działalność społecznie użyteczną.⁴³⁹ Wydaje się więc, że można rozważyć objęcie zwolnieniem nieruchomości należących do organizacji pożytku publicznego wykorzystywanych do prowadzenia zarówno działalności odpłatnej jak i nieodpłatnej. Zaoszczędzone w ten sposób pieniądze powinny bowiem trafiać do osób, którym organizacje te pomagają. Można też rozważyć zasadność poszerzenia zakresu zwolnienia na wszystkie nieruchomości należące do organizacji pożytku publicznego – w tym także na takie, które służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Wówczas warunkiem koniecznym do skorzystania ze zwolnienia powinien być obowiązek przeznaczania zaoszczędzonych w ten sposób środków na działalność społecznie użyteczną. Jednocześnie w przepisach powinien być wskazany termin, w którym środki te należy wydać na cel społecznie użyteczny.

Weryfikacja sposobu wykorzystania pieniędzy przez organizację pożytku publicznego prowadzącą działalność nieodpłatną, odpłatną i działalność gospodarczą nie powinna przysparzać znacznych trudności. W obecnie obowiązującej wersji ustawy⁴⁴⁰ zawarty jest obowiązek prowadzenia dokumentacji w sposób umożliwiający rachunkowe wyodrębnienie tych form działalności w stopniu pozwalającym na określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności.

Wydaje się, że przepisy dotyczące zwolnień w podatku od nieruchomości w obecnym brzmieniu nie do końca realizują przypisaną im funkcję stymulacyjną. Ponadto zmiana treści przepisów – z jednoczesnym dostosowaniem zakresu preferencji do zwolnień obecnych w innych podatkach⁴⁴¹ – ujednoliciłaby podatkowy status podmiotów prowadzących działalność społecznie użyteczną. Jednakowe przesłanki korzystania z preferencji w zakresie różnych podatków nie tylko przyczyniłyby się do usystematyzowania funkcjonujących rozwiązań, ale też zwiększyłyby przewidywalność rozstrzygnięć podatkowych oraz ograniczyłyby zakres obowiązków formalnych ciążyących na podatnikach. Zniesiony mógłby być wówczas obowiązek sporządzania odrębnych dokumentów na potrzeby poszczególnych podatków.⁴⁴²

⁴³⁸ Art. 6 ustawy o działalności pożytku publicznego; J. Blicharz (w:) J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*, s. 64 – 65.

⁴³⁹ Art. 8 ustawy o działalności pożytku publicznego; A. Huchla (w:) J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*, s. 65 – 67.

⁴⁴⁰ Art. 10 ustawy o działalności pożytku publicznego; A. Huchla (w:) J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*, s. 71 – 72.

⁴⁴¹ na przykład dochodowym od osób prawnych (art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

⁴⁴² Szerzej na temat postulatu uproszczenia konstrukcji podatków lokalnych: N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, s. 32 – 33, 36 – 37; R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzyńska, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004, s. 270 – 271.

Podkreślić należy, że w podatku od nieruchomości preferencje podatkowe stanowiące instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych adresowane są głównie do podmiotów pomagających niepełnosprawnym.

W podatku od nieruchomości brak jest istotnych instrumentów wsparcia adresowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych. Wydaje się, że dla zachowania przejrzystości rozwiązań prawnych i przestrzegania zasady taniości podatku nieuzasadnione byłoby wprowadzenie do podatku od nieruchomości zwolnienia, które swym zakresem obejmowałoby na przykład nieruchomości mieszkalne należące do osób niepełnosprawnych. Koszty związane z zakupem, budową czy eksploatacją nieruchomości mogą być znacznym obciążeniem dla budżetu osoby niepełnosprawnej. Preferencja taka przyczyniłaby się wprawdzie do obniżenia kosztów codziennego funkcjonowania osób z naruszoną sprawnością organizmu, ograniczając tym samym jedną z barier włączenia społecznego osób niepełnosprawnych. Wprowadzenie w podatku od nieruchomości zwolnienia adresowanego do osób fizycznych zwiększyłoby jednak zakres czynności organów podatkowych podejmowanych w związku z wymiarem podatku. Zwolnienie prowadziłoby więc do zmniejszenia wpływów podatkowych przy jednoczesnym zwiększeniu kosztów jego poboru. Ekonomiczna korzyść podatnika, który byłby uprawniony do korzystania ze zwolnienia, nie byłaby znacząca. Wobec czego wydaje się, że w zakresie zwolnień podmiotowych i przedmiotowych w podatku od nieruchomości nie jest zasadne wprowadzanie instrumentów wsparcia adresowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych.

4. Elementem konstrukcji podatku od nieruchomości, który także może być uznany za instrument sprzyjający włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych, są **stawki podatkowe**. O ich wysokości decyduje rada gminy. W ustawie przewidziane są natomiast roczne stawki maksymalne.⁴⁴³ W przypadku opodatkowania budynków lub ich części wykorzystywanych na cele wskazane w ustawie, stawki te są obniżone w stosunku do pozostałych budynków lub ich części.

W ustawie, zależnie od sposobu wykorzystywania budynku, znajdują zastosowanie różne stawki podatkowe. Za **stawkę podstawową** można uznać stawkę stosowaną między innymi do obliczenia podatku od budynków wykorzystywanych przez organizacje pożytku publicznego do prowadzenia odpłatnej działalności statutowej.

Dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń **stawka jest obniżona** w stosunku do stawki podstawowej.⁴⁴⁴ Znaczenie tej preferencji, pomimo wąskiego zakresu przedmiotowego, wydaje się istotne. Udzielanie świadczeń zdrowotnych – jako element prowadzenia działalności leczniczej – może być traktowane jako prowadzenie działalności gospodarczej.⁴⁴⁵ Do opodatkowania budynków wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej dopuszczalna stawka maksymalna stanowi czterokrotność stawki podstawowej.

⁴⁴³ A. Borodo, *Problematiczne elementy konstrukcji prawnej stawek w podatku od nieruchomości* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 59 – 67.

⁴⁴⁴ Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach lokalnych, w orzecznictwie podkreśla się, że preferencja ta ma charakter podmiotowo – przedmiotowy (wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r., II FSK 2726/17; wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., II FSK 3485/15; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 marca 2018 r., ISA/Sz 68/18; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 lutego 2018 r., ISA/Sz 35/18; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 listopada 2017 r., ISA/Gl 85/17; wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 lutego 2017 r., ISA/Lu 910/16); P. Borszowski, *Ustawa...*, s. 123 – 129.

⁴⁴⁵ Art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2190, ze zm.).

Stawka maksymalna przewidziana dla obliczania podatku od nieruchomości od budynków zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych stanowi jedną piątą stawki przewidzianej dla budynków wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Widać więc wyraźnie, że budynki przeznaczone na działalność leczniczą są obciążone niższym podatkiem. Niestety preferencja ta nie ma zastosowania do budynków należących do organizacji pożytku publicznego, jeżeli są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Obniżone stawki maksymalne nie znajdują zastosowania nawet, gdy cały dochód z tej działalności przeznaczany jest na cele społecznie użyteczne.⁴⁴⁶ Organizacja pożytku publicznego traktowana jest wówczas tak, jak każdy przedsiębiorca.

Ostateczna decyzja o wysokości stawek w podatku od nieruchomości należy do rady gminy.⁴⁴⁷ Nie ma przeszkód, aby rada gminy w odniesieniu do określonych rodzajów nieruchomości zastosowała stawki znacznie obniżone w stosunku do maksymalnych stawek wynikających z ustawy.⁴⁴⁸

5. W jeszcze mniejszym stopniu, niż podatek od nieruchomości, na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych wpływa **podatek rolny**. Podobnie jak w podatku od nieruchomości, w ustawie przewidziane są zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. Zakres podmiotowy podatku ograniczony jest między innymi poprzez zwolnienie z obowiązku jego zapłaty zakładów pracy chronionej oraz zakładów aktywności zawodowej.⁴⁴⁹ Natomiast pośród zwolnień przedmiotowych ukierunkowanych na pomoc osobom niepełnosprawnym można wskazać zwolnienie gruntów należących do niepełnosprawnych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych.⁴⁵⁰

Preferencją, która stanowi instrument wsparcia osób niepełnosprawnych jest bez wątpienia **zwolnienie od podatku rolnego gruntów należących do podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej albo zakłady aktywności zawodowej**. Zwolnienie dotyczy wyłącznie gruntów zajętych na prowadzenie tych zakładów. Dodatkowym warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest konieczność zgłoszenia tych gruntów wojewodzie. Z decyzji wydawanej przez wojewodę – przyznającej status zakładu pracy chronionej albo zakładu aktywności zawodowej – musi wynikać potwierdzenie przeznaczenia tych gruntów na działalność zakładu. Organ podatkowy weryfikując prawo do zwolnienia opiera się przede wszystkim na decyzji wojewody. Pozwala to ograniczyć zakres obowiązków organu podatkowego, a tym samym sprzyja przestrzeganiu zasady taniości opodatkowania.

Analogiczne zwolnienie przewidziane jest w podatku od nieruchomości z tą jednak różnicą, że zgodnie z przepisami sposób przeznaczenia nieruchomości nie musi być potwierdzony w decyzji wojewody. Organ podatkowy musi więc samodzielnie ustalać stan faktyczny w zakresie weryfikacji tej przesłanki. Wydaje się, że warunki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia w podatku od nieruchomości mogłyby zostać sformułowane w taki sam sposób, jak w przypadku podatku rolnego.

⁴⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r. (II FSK 1219/16); wyrok NSA z dnia 8 listopada 2017 r. (II FSK 2772/15); wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r. (II FSK 933/15).

⁴⁴⁷ Określenie wysokości stawek podatkowych jest obowiązkiem gminy (uchwała RIO w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2017 r., 12/g246/P/17); A. Borodo, *System samorządu terytorialnego w Polsce*, Toruń 2011, s. 101 – 103; L. Etel (w.): M. Salachna (red.) *Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym*, s. 16 – 33.

⁴⁴⁸ Art. 5 ust. 2 – 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; P. Borszowski, *Ustawa...*, s. 129 – 131.

⁴⁴⁹ Art. 12 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1872); A. Hanusz (red.) *Źródła finansowania...*, s. 104 – 105.

⁴⁵⁰ Art. 12 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku rolnym.

Pośród zwolnień podmiotowych w podatku rolnym **nie ma preferencji adresowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych**. Prowadzenie działalności rolnej w dużej mierze wiąże się z pracą fizyczną. Wydaje się więc, że w podatku rolnym powinny być obecne preferencje podatkowe uwzględniające stan zdrowia podatnika będącego osobą fizyczną.⁴⁵¹ Uzależnienie ich stosowania od konieczności przedstawienia odpowiedniego orzeczenia lub decyzji ograniczałoby zakres obowiązków spoczywających na organach podatkowych wyłącznie do zapoznania się z treścią tych dokumentów. Koszty wymiaru i poboru podatku nie wzrosłyby więc w sposób znaczący, co bez wątpienia ma istotne znaczenie zwłaszcza w podatkach, z których wpływy są stosunkowo niewielkie. Objęcie osób niepełnosprawnych preferencjami w podatku rolnym zmniejszyłoby dochody budżetowe gmin. Z tego powodu koszty takiej formy wsparcia osób niepełnosprawnych mogłyby zostać przynajmniej w części – jeżeli nie w całości – przeniesione na Skarb Państwa.

6. Do zwolnień przedmiotowych obecnych w podatku rolnym, które można traktować jako instrumenty polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych, należy **zwolnienie obejmujące grunty niepełnosprawnych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych**. Przewidziane w ustawie o podatku rolnym zwolnienie dotyczące działek przyzagrodowych niektórych członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych ma identyczny zakres, jak zwolnienie dotyczące podatku od nieruchomości. Z uwagi na bardzo wąski zakres podmiotowy i przedmiotowy tego zwolnienia trudno uznać je za istotny element polityki społecznej. Zwolnienie dotyczy podatników, którzy są osobami niepełnosprawnymi lub osiągnęli wiek emerytalny. Warto zauważyć, iż na podstawie obowiązujących przepisów nie można wskazać jednej granicy wieku, której przekroczenie oznacza osiągnięcie wieku emerytalnego. Nabycie prawa do emerytury nie jest uregulowane jednolicie. Wiek emerytalny zależy nie tylko od płci, ale także między innymi od daty urodzenia, okresu podlegania ubezpieczeniom społecznym czy rodzaju wykonywanego zawodu. W ustawie o podatku rolnym nie zostało wskazane, w oparciu o które przepisy należy ustalać wiek emerytalny. Należy więc przyjąć, że dla każdego z podatników chcących skorzystać ze zwolnienia, należy indywidualnie wskazać podstawę prawną niezbędną do weryfikacji osiągnięcia wieku emerytalnego. Przy zwolnieniu o tak niewielkim znaczeniu społecznym można mieć uzasadnione wątpliwości, czy w ogóle jest ono potrzebne oraz czy zasady jego stosowania nie są zbyt skomplikowane w relacji do płynącej z niego korzyści.

7. Jeszcze bardziej okrojony w stosunku do podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego katalog zwolnień podatkowych obecny jest w ustawie o **podatku leśnym**. Jedynym zwolnieniem, które może być uznane za instrument wspierający osoby niepełnosprawne, jest **zwolnienie od podatku zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej**.⁴⁵² Przesłanki stosowania tego zwolnienia sformułowane są w identyczny sposób, jak w przypadku zwolnienia przewidzianego w podatku rolnym. Organy podatkowe, weryfikując zasadność objęcia zwolnieniem od podatku lasów należących do podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej, opierają się głównie na treści decyzji wojewody.

⁴⁵¹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, s. 55 – 56.

⁴⁵² Art. 7 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1821).

W podatku leśnym – podobnie jak w podatku rolnym – **brak jest preferencji przyznawanych z uwagi na stan zdrowia podatnika**. Specyfika prowadzenia działalności leśnej także wymaga nakładów pracy fizycznej, stąd pożądane wydaje się złagodzenie ciężaru podatkowego dla osób z naruszoną sprawnością organizmu.

8. Ostateczne ustalenie zakresu przedmiotowego podatku rolnego, leśnego oraz od nieruchomości wymaga również – oprócz analizy treści ustaw je regulujących – uwzględnienia treści **uchwał poszczególnych rad gmin**.⁴⁵³

W podatku od nieruchomości gmina – oprócz ustalenia wysokości **stawek podatkowych** w ramach limitu ustawowego – może **różnicować ich wysokość** dla poszczególnych nieruchomości.⁴⁵⁴ Ponadto rada gminy ma prawo wprowadzać inne niż przewidziane w ustawie zwolnienia przedmiotowe.⁴⁵⁵

W zakresie **podatku rolnego** rada gminy nie ma kompetencji do obniżania stawek podatkowych. Wysokość stawek obliczana jest jako pochodna ceny żyta. Gmina poprzez **obniżenie ceny żyta** przyjmowanej dla obliczania stawek podatkowych może wpływać na wysokość podatku⁴⁵⁶. Przyjęta w uchwale rady gminy cena żyta musi być jednakowa dla wszystkich podatników.⁴⁵⁷ Rada gminy może też wprowadzać w drodze uchwały **zwolnienia przedmiotowe** w podatku rolnym.⁴⁵⁸

W ten sam sposób gmina może wpływać na wysokość i zakres **podatku leśnego**. Stawki w podatku leśnym zależą od **ceny drewna, która może być obniżona** w drodze uchwały.⁴⁵⁹ Gmina może też wprowadzać do konstrukcji podatku leśnego **zwolnienia przedmiotowe**.⁴⁶⁰

Poprzez modyfikację wysokości stawek podatkowych i zawężenie zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego gminy mogą zwiększyć wpływ tych podatków na politykę społeczną w zakresie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych.

9. Do katalogu podatków samorządowych zaliczany jest także podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie **karty podatkowej**. W tej formie opodatkowania przewidziana jest preferencja podatkowa polegająca na możliwości obniżenia podatku. Dotyczy ona zarówno podatników będących osobami niepełnosprawnymi, jak również podatników zatrudniających takie osoby.⁴⁶¹

Przesłanki obniżenia podatku z uwagi na niepełnosprawność nie są jednolite. Można pośród nich wskazać takie warunki, których spełnienie jest

⁴⁵³ Szerzej na temat zakresu uchwał podatkowych: L. Etel, *Uchwała i ustawa daninowa* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 381 – 392; L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, s. 441 – 442; J. Glumińska – Pawlic, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 170 – 180; L. Etel (w:) J. M. Salachna (red.) *Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym*, s. 13 – 47; R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzyńska, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, s. 132 – 134, 219 – 263.

⁴⁵⁴ Art. 5 ust. 2 – 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 18 maja 2017 r. (I SA/Rz 165/17).

⁴⁵⁵ Art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁴⁵⁶ Art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym.

⁴⁵⁷ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 10 listopada 1993 r. (SA/Po 1697/93).

⁴⁵⁸ Art. 13e ustawy o podatku rolnym; uchwała RIO w Lublinie z dnia 10 kwietnia 2018r. (58/2018).

⁴⁵⁹ Art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym.

⁴⁶⁰ Art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r. (ISA/GI 142/13); uchwała RIO we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2014 r. (101/2014).

⁴⁶¹ Art. 27 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43), dalej jako ustawa o ryczałcie, szerzej na temat możliwości obniżenia podatku dochodowego płaconego w formie karty podatkowej: A. Hanusz (w:) A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czernski, *Dochody budżetu gminy*, Warszawa 2006, s. 87 – 89.

równoznaczne z prawem do obniżki. Wówczas decyzja organu podatkowego o przyznaniu preferencji ma charakter związany. Obniżenie wysokości karty podatkowej może być także następstwem uznaniowej decyzji organu podatkowego. Oznacza to, że nawet gdy podatnik spełnia kryteria niezbędne dla skorzystania ze zniżki podatku, organ nie ma obowiązku przyznania preferencji.

Do przesłanek wpływających na zmniejszenie wysokości karty podatkowej należy **osiągnięcie wskazanego w ustawie wieku lub posiadanie jednego z trzech stopni niepełnosprawności**.⁴⁶² Z prawnego punktu widzenia sytuacja podatników karty podatkowej, którzy osiągnęli 60 lat, zrównana jest z sytuacją osób niepełnosprawnych. Z racji osiągnięcia określonego wieku w naturalny sposób obniża się sprawność fizyczna człowieka. Wydaje się, że można rozważyć ujednolicenie sytuacji prawnie – finansowej osób starszych ze statusem osób niepełnosprawnych poprzez wprowadzenie granicy wieku, której przekroczenie – niezależnie od faktycznego stanu zdrowia – zrównałoby zakres uprawnień osoby starszej z preferencjami adresowanymi do niepełnosprawnych.

Osoby niepełnosprawne mają prawo do 20% zniżki kwoty podatku. Zakres preferencji doznaje ograniczeń przedmiotowych. Obniżenie podatku jest możliwe tylko w zakresie działalności wskazanej w ustawie.⁴⁶³ Ponadto osoba niepełnosprawna traci prawo do preferencji w razie zatrudnienia chociaż jednego pracownika. Zatrudnienie małżonka nie wyklucza prawa do obniżki. Co do zasady, jeżeli działalność prowadzona jest w ramach spółki cywilnej, wówczas przesłanki dla obniżenia karty podatkowej muszą spełniać wszyscy wspólnicy.⁴⁶⁴

Uzależnienie prawa do preferencji od osobistego wykonywania działalności wydaje się słuszne. Zatrudnienie pracownika pośrednio może świadczyć o rentowności prowadzonej działalności. Ponadto może być okolicznością świadczącą o rozmiarach wykonywanej działalności. Prowadzenie działalności o znacznym poziomie dochodowości i znacznych rozmiarów nie wymaga takiego wsparcia, jak działalność prowadzona na niewielką skalę.

Brak możliwości zatrudniania pracowników jako warunek korzystania z ulgi nie oznacza, że podatnik musi wszystkie czynności wykonywać osobiście. W ustawie wskazanych jest szereg sytuacji, w których powierzenie pewnych czynności innym osobom nie jest uwzględniane przy ustalaniu stanu zatrudnienia u podatnika. Tym samym korzystanie z pomocy innych osób w warunkach wskazanych w przepisach nie wyłącza prawa do ulgi.⁴⁶⁵

Możliwość korzystania z pomocy innych osób, z jednoczesnym zachowaniem prawa do zniżki podatku – zwłaszcza przez osoby niepełnosprawne – w znacznym stopniu ułatwia prowadzenie działalności gospodarczej.

10. Z obniżenia podatku korzystają również **osoby zatrudniające niepełnosprawnych**.⁴⁶⁶ Prawo do zniżki przysługuje podatnikom karty podatkowej z tytułu zatrudnienia osób z orzeczoną niepełnosprawnością. Podatek obniżany jest

⁴⁶² Art. 27 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o ryczałcie, P. Szczęśniak (w:) A. Hanusz (red.) *Źródła finansowania...*, s. 133 – 135.

⁴⁶³ Preferencja nie dotyczy osób niepełnosprawnych zajmujących się handlem lub świadczących usługi gastronomiczne (Załącznik nr 3 do ustawy o ryczałcie).

⁴⁶⁴ Zob. art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o ryczałcie, szerzej na ten temat: J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, s. 429.

⁴⁶⁵ Art. 28 ustawy o ryczałcie, szerzej na temat ustalania stanu zatrudnienia u podatników opłacających podatek dochodowy w formie karty podatkowej: A. Hanusz (w:) *Dochody budżetu gminy*, s. 85 oraz L. Etel (w:) L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 383, K. Wojewoda – Buraczyńska, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów*, Siedlce 2017, s. 142 – 154.

⁴⁶⁶ Zob. art. 27 ust. 1 ustawy o ryczałcie; zniżka podatku uzasadniona jest w tym przypadku względami społecznymi (szerzej na ten temat: J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 670).

o 10% na każdą zatrudnioną osobę. W przepisach nie jest określona maksymalna wysokość pomniejszenia.

Prawo do zniżki nie przysługuje z tytułu zatrudnienia pracowników zatrudnionych wyłącznie przy sprzedaży wyrobów, przyjmowaniu zleceń na usługi, utrzymywaniu czystości w zakładzie, prowadzeniu kasy i księgowości, kierowców i konwojentów.⁴⁶⁷ Liczba zatrudnionych pracowników wpływa na wysokość karty podatkowej. Może być także okolicznością przesądzającą o możliwości wyboru tej formy opodatkowania. Zatrudnienie pracowników przez podatnika zwiększa wysokość karty podatkowej. Natomiast przyjęcie do pracy osoby niepełnosprawnej powoduje, że podatek wzrasta w mniejszym stopniu. Zatrudnienie pracowników wyłącznie do wykonywania czynności wskazanych w ustawie nie powoduje zwiększenia wysokości karty podatkowej. Stąd też można zaakceptować brak zniżki w tym przypadku.

11. Do instrumentów zwiększających aktywność zawodową osób niepełnosprawnych należy także możliwość zmniejszenia podatku w szczególnie uzasadnionych przypadkach.⁴⁶⁸ Przesłanka obniżenia karty podatkowej sformułowana jest wówczas przy wykorzystaniu zwrotów szacunkowych. O sposobie ich rozumienia każdorazowo decyduje organ podatkowy, analizując konkretny przypadek. W celu skorzystania z pomniejszenia podatku, podatnik będący osobą niepełnosprawną lub zatrudniający takie osoby powinien wykazać, iż **zaistniał szczególnie uzasadniony przypadek zastosowania dodatkowego zmniejszenia podatku**. Jednak to organ podatkowy zdecyduje o możliwości płacenia przez podatnika niższego podatku. Również w gestii organu jest określenie wysokości pomniejszenia.

Uzależnienie przyznania preferencji podatkowych oraz ich wysokości od uznania organu podatkowego⁴⁶⁹ budzi niekiedy wątpliwości. W Konstytucji RP zagwarantowana jest zasada pewności podatków.⁴⁷⁰ Zgodnie z tą zasadą, regulacji ustawowej wymagają między innymi określenie stawek podatku i zasady przyznawania ulg.⁴⁷¹ Wprawdzie karta podatkowa wynika z ustawy podatkowej, jednak przepisy przyznają organom podatkowym znaczną swobodę w kształtowaniu jej wysokości. Posługiwanie się zwrotami szacunkowymi w normie prawopodatkowej, która wpływa na wielkość obciążenia podatkowego, może budzić poważne wątpliwości.⁴⁷²

⁴⁶⁷ Art. 25 ust. 6 pkt 2 lit. d ustawy o ryczałcie.

⁴⁶⁸ Art. 27 ust. 2 ustawy o ryczałcie; R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 126 – 128.

⁴⁶⁹ Szerzej na ten temat: M. Topolska, *Zastosowanie konstrukcji uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji podatkowych w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 3 z 2009 roku, s. 209 – 217 oraz A. Huchla, *Zryczałtowany podatek dochodowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 87 – 89.

⁴⁷⁰ Zob. art. 217 Konstytucji RP, szerzej na temat problematyki związanej z uznaniowym charakterem ulg podatkowych: W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia*..., s. 81 – 82.

⁴⁷¹ Szerzej na ten temat: E. Fojcik – Mastalska, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku*, (w:) B. Brzeziński (red.) *Księga pamiątkowa*..., s. 165 – 172.

⁴⁷² Szerzej na ten temat: A. Gomułowicz (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 122 – 124 a także R. Mastalski, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, Glosa nr 1 z 1995 roku, s. 3 – 7; w doktrynie sformułowany jest postulat, by podatek obliczony przez podatnika był identyczny, jak wymierzony przez organ podatkowy. Obecność luzów decyzyjnych stosowania prawa nie daje takiej pewności, szerzej na ten temat: T. Dębowska – Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* (w:) B. Brzeziński (red.) *Księga pamiątkowa*..., s. 44 – 45 oraz A. Gomułowicz, *Sprawiedliwość opodatkowania jako przesłanka prawodawcza i orzecznicza*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* nr 1 z 2008 roku, s. 26; szerzej na temat koncepcji jedynej poprawnej wykładni prawa: J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Warszawa 1990, s. 111 – 115; w orzecznictwie podkreśla się, iż uznaniowy charakter zniżki nie oznacza dowolności (zob. wyrok NSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 1994 roku, SA/Gd 205/94, *Monitor Podatkowy* nr 6 z 1995 roku, s. 183);

Instrumenty sprzyjające zwiększeniu aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych są bardzo ważne w procesie włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością. Podjęcie zatrudnienia nie tylko przyczynia się do wzrostu zamożności osoby pracującej. W przypadku osób niepełnosprawnych aktywność zawodowa odgrywa też ogromne znaczenie w procesie rehabilitacji społecznej. Obniżone poczucie własnej wartości uniemożliwia natomiast pełne uczestnictwo osób niepełnosprawnych w życiu społecznym, skutecznie hamując społeczną integrację niepełnosprawnych.⁴⁷³

12. Preferencje podatkowe związane z niepełnosprawnością obecne są także w konstrukcji **podatku od czynności cywilnoprawnych**. Zakres podmiotowy podatku ograniczony jest poprzez **zwolnienie imiennie wskazanych podmiotów**, będących stronami czynności cywilnoprawnych.⁴⁷⁴

Zwolnieniem objęte są **organizacje pożytku publicznego** w zakresie czynności cywilnoprawnych dokonywanych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego.⁴⁷⁵ Zgodnie z obowiązującymi przepisami, wszelkie wpływy uzyskane przez organizacje pożytku publicznego muszą być przeznaczone na działalność społecznie użyteczną.⁴⁷⁶ Wydaje się więc, że preferencje podatkowe adresowane do tych organizacji powinny obejmować wszystkie dokonywane przez nie czynności cywilnoprawne, bez względu na to, czy dotyczą czynności nieodpłatnych, odpłatnych czy wykonywanych w ramach działalności gospodarczej.

Opodatkowaniu nie podlegają także **osoby nabywające na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny**, wózki inwalidzkie, motorowery, motocykle lub samochody osobowe. Zwolnieniem objęte są wszystkie osoby niepełnosprawne, niezależnie od stwierdzonego stopnia niepełnosprawności. Mogą one jednak korzystać ze zwolnienia w różnym zakresie. Osoby o lekkim stopniu niepełnosprawności są objęte zwolnieniem tylko wówczas, gdy niepełnosprawność została orzeczona w związku ze schorzeniami narządów ruchu.⁴⁷⁷

Objęcie zwolnieniem nabywania przez osoby niepełnosprawne wskazanych w ustawie towarów jest ważnym instrumentem włączenia społecznego. Zakup sprzętów i urządzeń wymienionych w przepisie w znacznym stopniu obciąża budżet osoby niepełnosprawnej. Z tego powodu osoby te często kupują sprzęt używany. Transakcja taka – jeżeli czynność nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług⁴⁷⁸ – objęta jest zakresem przedmiotowym podatku od czynności cywilnoprawnych. Często wartość nabywanego towaru przekracza kwotę wolną od opodatkowania w podatku od czynności cywilnoprawnych. Stąd zwolnienie z opodatkowania niektórych czynności dokonywanych przez osoby niepełnosprawne zasługuje na aprobatę.

w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się również, iż dla istnienia ryczałtu niezbędne jest, aby podatnik z góry znał jego wysokość lub zasady jej ustalania, tak, aby wysokość podatku była przewidywalna (zob. R. Mastalski, glosa do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 1995 roku, SA/Po 23227/95 oraz z dnia 24 stycznia 1996 roku, SA/Ł 286/95, s. 70 – 71 oraz J. Małecki (w:) A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 652 – 653);.

⁴⁷³ A. Strmiska – Mietlińska, *Zatrudnienie...*, s. 11 – 15.

⁴⁷⁴ P. Szczęśniak (w:) A. Hanusz (red) *Źródła finansowania...*, s. 212 – 220.

⁴⁷⁵ Art. 8 pkt 2a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, ze zm.); Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2001, s. 219 – 242.

⁴⁷⁶ Art. 10 ustawy o działalności pożytku publicznego.

⁴⁷⁷ Art. 8 pkt 6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁴⁷⁸ lub jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności (art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych)

13. Oprócz zwolnień podmiotowych, które mogą być uznane za instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych przewidziane są także **wyłączenia przedmiotowe**. Spośród zawartych w przepisach wyłączeń trzy z nich można uznać za szczególnie sprzyjające działalności na rzecz niepełnosprawnych.

Pierwszym jest wyłączenie od podatku **czynności cywilnoprawnych z zakresu ubezpieczenia społecznego**, ubezpieczenia zdrowotnego, opieki społecznej, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i osób objętych przepisami o szczególnych uprawnieniach dla kombatanów.⁴⁷⁹ Wymienione w ustawie świadczenia często finansowane są w ramach wydatków publicznych. Opodatkowanie tych czynności podatkiem od czynności cywilnoprawnych znacząco obniżyłoby ilość pieniędzy przeznaczonych na działalność w zakresie ubezpieczeń, opieki społecznej czy innych podejmowanych na rzecz osób niepełnosprawnych.

Drugie wyłączenie o dużym znaczeniu społecznym dotyczy **czynności cywilnoprawnych w sprawach** świadczeń socjalnych.⁴⁸⁰ Opodatkowanie czynności dokonywanych w związku ze świadczeniami socjalnymi zmniejszyłoby ilość środków trafiających do osób ubiegających się o wsparcie. Wydaje się, że wszelkie wpływy o charakterze subwencyjnym powinny być całkowicie wolne od ciężarów publicznoprawnych. Pobieranie podatków od przyznawanych niepełnosprawnym instrumentów wsparcia obniża ich skuteczność oraz zmniejsza zakres ich działania. Środki zarezerwowane na pomoc socjalną nie mogą być wówczas w całości przeznaczone na ten cel.

Trzeci rodzaj wyłączonych z opodatkowania czynności obejmuje czynności cywilnoprawne **w sprawach zdrowia**.⁴⁸¹ Podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są nabywcy towarów lub usług. Przedmiotem czynności dokonywanych w sprawach zdrowia są z reguły różnego rodzaju usługi. W razie braku wyłączenia – oprócz odpłatności za usługę – korzystający z niej musiałby uiścić podatek od czynności cywilnoprawnych. Brak wyłączenia w znacznym stopniu wpłynąłby na koszty tych usług, zmniejszając tym samym ich dostępność. Osoby niepełnosprawne w większym stopniu korzystają z zabiegów leczniczych oraz rehabilitacyjnych, stąd brak tego wyłączenia byłby bardziej odczuwalny dla tej grupy podatników. Zdrowie i życie stanowią wartości nadrzędne. Stąd wszelkie formy ich ochrony powinny być dostępne dla jak największej liczby osób. Koszty świadczeń zdrowotnych, zwłaszcza wysokospecjalistycznych są wysokie, stąd nie należy dodatkowo ich zwiększać ceny poprzez obciążanie ich udzielania daninami publicznymi.

§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych w konstrukcji innych danin samorządowych

1. Jedną z pobieranych przez gminę danin publicznych, w konstrukcji której obecne są instrumenty wspierające osoby niepełnosprawne, jest **opłata skarbową**.⁴⁸² W konstrukcji opłaty tylko jedna z **przewidzianych preferencji podmio-**

⁴⁷⁹ Art. 2 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁴⁸⁰ Art. 2 pkt 1 lit. e ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁴⁸¹ Art. 2 pkt 1 lit. f ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

⁴⁸² Szerzej na temat funkcji opłat: J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 163 – 169.

towych może być traktowana jako instrument wspierający podmioty działające na rzecz osób niepełnosprawnych. Z opłaty zwolnione są organizacje pożytku publicznego z tytułu dokonywania czynności urzędowych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego.⁴⁸³

Zakres zwolnienia adresowanego do organizacji pożytku publicznego doznaje ograniczeń przedmiotowych. Preferencją objęte są wyłącznie czynności wykonywane w związku z nieodpłatną działalnością organizacji. Mając na uwadze przepisy regulujące zasady prowadzenia działalności przez organizacje pożytku publicznego, można mieć wątpliwości czy zakres omawianego zwolnienia nie jest zbyt wąski. Warto rozważyć objęcie zwolnieniem od opłaty skarbowej wszystkich czynności dokonywanych przez organizacje pożytku publicznego. Organizacje te prowadząc działalność odpłatną zobowiązane są przeznaczать wszelkie uzyskane wpływy na społecznie użyteczną działalność statutową.⁴⁸⁴ Objęcie dokonywanych przez nie czynności urzędowych zwolnieniem od opłaty skarbowej zwiększyłoby więc wysokość środków przeznaczanych na pomoc potrzebującym.

W ustawie o opłacie skarbowej także **wyłączenia o charakterze przedmiotowym**⁴⁸⁵ mogą być traktowane jako instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych. Opłata skarbową nie jest pobierana w sprawach wymienionych w ustawie, bez względu na podmioty, których dotyczą. Można wskazać **trzy rodzaje wyłączeń**, które mogą być traktowane jako instrumenty wspierające osoby z niepełnosprawnością.

Pierwsze wyłączenie obejmuje **czynności w sprawach z zakresu ubezpieczenia społecznego**, ubezpieczenia zdrowotnego, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i osób objętych przepisami o szczególnych uprawnieniach dla kombatanów. Po drugie, opłata skarbową nie jest pobierana w sprawach **świadczeń socjalnych**. Po trzecie, zwolnieniem objęte są **czynności z zakresu ochrony zdrowia**.

Wszystkie te wyłączenia związane są z udzielaniem świadczeń o szczególnym znaczeniu dla osób z nich korzystających. Poprzez system ubezpieczeń i świadczenia socjalne podmioty prawa publicznego biorą na siebie odpowiedzialność za osoby, które z uwagi na różne okoliczności nie mogą wykonywać pracy zarobkowej czy wymagają pomocy związanej z ochroną zdrowia. Z uwagi na szereg barier włączenia społecznego osoby niepełnosprawne często są zależne od publicznych form wsparcia. Wykorzystywanie tej zależności do zwiększania wpływów budżetowych wydaje się niedopuszczalne.

Stosowanie wyłączeń w zakresie opłaty skarbowej w praktyce powoduje wątpliwości interpretacyjne. Najwięcej trudności związanych jest z ustaleniem zakresu przedmiotowego tych wyłączeń. W judykaturze podkreśla się, że wyłączenie ma charakter przedmiotowy. Jego zakresem nie są więc objęte wszystkie czynności w sprawach, w których stroną są podmioty świadczące usługi z zakresu ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych czy socjalnych. Wyłączenie doty-

⁴⁸³ Art. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1044, ze zm.); D. Antonów, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 307-320.

⁴⁸⁴ Art. 8 ustawy o działalności pożytku publicznego; A. Huchla (w:) J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*, s. 65-67.

⁴⁸⁵ Art. 2 ustawy o opłacie skarbowej; Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej...*, s. 26-36; D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 244-268.

czy jedynie tych czynności, które polegają na udzielaniu świadczeń wskazanych w ustawie.⁴⁸⁶

2. Do danin publicznych pobieranych na szczeblu gminy, w których niepełnosprawność jest jedną z okoliczności wpływających na zasady poboru, należy **opłata od posiadania psów**. Jest to świadczenie fakultatywne, które może być wprowadzone w drodze uchwały rady gminy. Zakres podmiotowy opłaty ograniczony jest poprzez katalog zwolnień podmiotowych.⁴⁸⁷ Niektóre z obowiązujących zwolnień bez wątpienia stanowią instrumenty wsparcia osób z niepełnosprawnością. Za rozwiązania sprzyjające niepełnosprawnym można uznać trzy rodzaje zwolnień.

Pierwsza preferencja kierowana jest wyłącznie do osób, które posiadają **znaczny stopień niepełnosprawności**. Prawa do zwolnienia pozbawieni są niepełnosprawni o umiarkowanym lub lekkim stopniu niepełnosprawności. W ustawie nie są sformułowane żadne dodatkowe wymagania co do psa, którego posiadanie objęte jest preferencją podatkową. Zwolnienie kierowane do osób niepełnosprawnych w znacznym stopniu przysługuje wyłącznie z tytułu posiadania jednego psa.

Zwolnienie to należy ocenić pozytywnie. Osoby o ograniczonej sprawności często cierpią z powodu samotności, stąd posiadanie zwierzęcia może choćby częściowo rekompensować brak towarzystwa. Ponadto obecność psa pełnić może także funkcje terapeutyczne. Nieuzasadnionym wydaje się jednak ograniczenie prawa do zwolnienia od opłaty od posiadania psów wyłącznie do osób o znacznym stopniu niepełnosprawności. Za tak wąskim zakresem omawianego zwolnienia nie przemawiają ani względy społeczne, ani motywy fiskalne. Wysokość opłaty powoduje, iż z punktu widzenia budżetu podmiotu czynnego w znikomym stopniu wpływa ona na sytuację finansową gmin, w których jest pobierana. Natomiast z punktu widzenia podmiotu biernego, a zwłaszcza osób niepełnosprawnych, które ponoszą większe niż osoby sprawne koszty codziennej egzystencji, konieczność płacenia nawet stosunkowo niewielkich kwot może być odczuwalna, zwłaszcza jeżeli wziąć pod uwagę niewielką aktywność zawodową tej grupy społecznej. Jak już wspomniano, w codziennym życiu osoby niepełnosprawnej pies – nawet niewyszkolony – może pełnić istotną rolę.

Drugie zwolnienie także adresowane jest do **wszystkich niepełnosprawnych**. Preferencja ta przysługuje tylko z tytułu posiadania psa asystującego. Zgodnie z ustawą o rehabilitacji jest to odpowiednio wyszkolony i specjalnie oznaczony pies, w szczególności pies przewodnik osoby niewidomej lub niedowidzącej oraz pies asystent osoby niepełnosprawnej ruchowo, który ułatwia osobie niepełnosprawnej aktywne uczestnictwo w życiu społecznym.⁴⁸⁸

Z brzmienia przepisów nie wynika jednoznacznie czy zwolnienie przysługuje z tytułu posiadania jednego psa, czy może nie ma w tym przypadku żadnych ograniczeń. Wprawdzie wprowadzając zwolnienie ustawa posługuje się liczbą pojedynczą i zwalnia od opłaty niepełnosprawnych z tytułu posiadania

⁴⁸⁶ Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2017 r. (II FSK 881/15); postanowienie SN z dnia 17 czerwca 2011 r. (II UZ 15/11); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2017 r. (I SA/Po 825/17); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 grudnia 2007 r. (I SA/Bd 628/07); decyzja SKO z dnia 24 maja 2007 r. (SKO-4231/114/2007); szerzej na temat wyłączeń w konstrukcji opłaty skarbowej: P. Borszowski, A. Małecka, *Ustawa o opłacie skarbowej*, Warszawa 2014, s. 48 – 69.

⁴⁸⁷ Art. 18a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁴⁸⁸ Zob. art. 2 pkt 11 ustawy o rehabilitacji.

psa asystującego, to jednak przy określaniu warunków innych zwolnień przepisy wyraźnie wskazują liczbę psów, których posiadanie upoważnia do skorzystania z preferencji. Odwołując się do konstytucyjnej zasady ustawowej regulacji elementów technicznych podatku⁴⁸⁹ wydaje się niedopuszczalne ograniczenie zwolnienia wyłącznie do posiadania jednego psa. Tym bardziej, że takie rozumowanie podważa racjonalność prawodawcy. Skoro bowiem w innych miejscach ustawy wskazana jest liczba psów, to brak takiej liczby należy postrzegać jako zabieg celowy. Z drugiej jednak strony nie wiadomo jak wytłumaczyć posłużenie się w tym przepisie liczbą pojedynczą. Ponadto, zgodnie z regułami wykładni przepisów przyznających preferencje podatkowe, nie mogą one być interpretowane w sposób rozszerzający.⁴⁹⁰ Takie stanowisko przemawia więc za ograniczeniem prawa do ulgi tylko z tytułu posiadania jednego psa. Wobec dwóch różnych wyników wykładni przepisów pomocne może być odwołanie się do ordynacji podatkowej, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego należy rozstrzygać na korzyść podatnika.⁴⁹¹ Można więc przyjąć, iż zakres zwolnienia nie jest ograniczony wyłącznie do posiadania jednego psa asystującego.

Przyjęcie takiej interpretacji jest społecznie uzasadnione. Specyfika zadań wykonywanych przez psa asystującego powoduje, iż zwierzę pełni swoją funkcję przez 8 do 10 lat. Później nie zawsze radzi sobie z powierzonymi czynnościami. Stąd pojawia się konieczność posiadania przez osobę niepełnosprawną nowego zwierzęcia. Jednak po kilku latach wspólnego życia trudno rozstać się z towarzyszem, który pomagał niepełnosprawnemu, dlatego wiele osób decyduje się na posiadanie w takim przypadku dwóch psów. Miesięczne koszty utrzymania psa wynoszą około 250 zł miesięcznie, a mogą być znacznie wyższe jeżeli pies jest chory lub ma inne szczególne potrzeby. Dlatego dodatkowy wydatek związany z koniecznością uiszczania opłaty od posiadania psów bez wątpienia stanowiłby odczuwalne obciążenie dla osoby niepełnosprawnej.

Trzecim zwolnieniem objęte są osoby w wieku **powyżej 65 lat**. Preferencja przysługuje z tytułu posiadania jednego psa. Dodatkowym warunkiem jest konieczność prowadzenia samodzielnie gospodarstwa domowego przez tę osobę. Wprowadzenie warunku samodzielnego prowadzenia gospodarstwa domowego należy ocenić jako zbędne. Weryfikacja i ewentualne wykazanie, że osoba starsza nie spełnia tej przesłanki, są niekiedy utrudnione. Z punktu widzenia prawidłowości stosowania prawa wprowadzanie warunków korzystania z preferencji trudnych do weryfikacji osłabia pewność prawa i wzmacnia jednocześnie społeczne postawy akceptacji dla nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego. Obecność w ustawie zwolnienia przewidzianego dla osób, które ukończyły 65 lat, należy ocenić pozytywnie. Jak już wspomniano, posiadanie psa może przynajmniej częściowo rekompensować brak towarzystwa, a osoby starsze często skarżą się na samotność. Przy stosunkowo niskich dochodach z tytułu emerytur

⁴⁸⁹ Jak już wcześniej wspomniano, opłata od posiadania psów, pomimo swej nazwy, ma wszystkie cechy podatku. Stąd uzasadnione wydaje się dokonywanie jej oceny z punktu widzenia kryteriów przewidzianych dla podatków; A. Gomułowicz, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 151 – 152.

⁴⁹⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* (w:) Etel L. (red.) *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 431 – 477.

⁴⁹¹ Zob. art. 2a ordynacji podatkowej; M. Damaz (w:) H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 19 – 23.

lub rent⁴⁹², zwolnienie od obowiązku uiszczania nawet niewielkiego świadczenia należy ocenić pozytywnie. Objęcie osób starszych preferencją zbliżoną do zwolnienia adresowanego do osób niepełnosprawnych jest ponadto wyrazem spójności systemu prawa. Status osób starszych i osób niepełnosprawnych zrównany jest między innymi w zakresie przepisów dotyczących zabezpieczenia społecznego i wsparcia rodziny.⁴⁹³ Wprawdzie inna jest granica wieku dla otrzymywania świadczeń w oparciu o wspomniane przepisy wymagane jest ukończenie 75 lat, jednak fakt odwołania się do tych samych założeń wydaje się zasadny i słuszny.

§ 4 Podsumowanie

1. Katalog podatków i innych danin publicznych zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego nie jest zbyt rozbudowany. Świadczenia te cechuje w większości także stosunkowo niska wysokość. Mają one jednak istotne znaczenie dla budżetów, zwłaszcza gminnych.⁴⁹⁴

Okoliczności te należy wziąć pod uwagę przy wprowadzaniu do konstrukcji tych świadczeń rozwiązań stanowiących instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych. Ponadto w podatkach, w których – w stosunku do osób fizycznych – zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia przez organ podatkowy decyzji ustalającej, preferencje nie powinny zbytnio utrudniać wymiaru podatku.

2. Wydaje się, że w podatkach obciążających nieruchomości – z uwagi na zasadę taniości podatku – można rozważyć całkowite wyeliminowanie z ich konstrukcji preferencji stanowiących instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych adresowane bezpośrednio do osób z naruszoną sprawnością organizmu. Wymiar podatku dokonywany jest w przypadku podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego głównie w oparciu o posiadaną przez organy gminy dokumentację dotyczącą opodatkowanych nieruchomości. Konieczność uwzględniania przez organy podatkowe stanu zdrowia podatnika wymagałaby przedstawiania przez niego przynajmniej raz w roku dokumentów potwierdzających prawo do preferencji. Ponadto w przepisach należałoby uwzględnić sytuacje, w których nabycie lub utrata prawa do zwolnień następowałyby w trakcie roku. Pojawia się wątpliwość, czy przy takim poziomie opodatkowania konieczność weryfikacji w procesie wymiaru podatku dodatkowych okoliczności byłaby opłacalna dla każdej ze stron stosunku prawnego – podatkowego z ekonomicznego punktu widzenia. W doktrynie prawa podatkowego obecny jest także pogląd, zgodnie z którym podatek rolny oraz podatek leśny – jako podatki zastępujące podatek dochodowy – powinny w większym stopniu uwzględniać możliwości płatnicze podatnika będącego osobą fizyczną.⁴⁹⁵

3. Wydaje się, że nie ma przeszkód, aby w podatkach obciążających nieruchomości należące do osób prawnych lub do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej obecne były rozwiązania stanowiące instrumenty

⁴⁹² W. Sułkowska, *Ryzyko niedostatku emerytów z powszechnego systemu ubezpieczeń społecznych* (w:) J. Czekaj, s. Owsiak (red.) *Finanse w rozwoju gospodarczym i społecznym*, Warszawa 2014, s. 257 – 271.

⁴⁹³ Zob. art. 16 ustawy świadczeniach rodzinnych oraz art. 75 ustawy o emeryturach i rentach.

⁴⁹⁴ E. Markowska, P. Możyłowski, *Znaczenie podatków majątkowych w strukturze dochodów gmin w latach 2010 – 2015* (w:) P. Chojnacki, s. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Śmietanka (red.), *Podatki i opłaty w samorządzie terytorialnym. Aspekty prawne i finansowe – wybrane zagadnienia*, Radom 2017, s. 23 – 36; A. Borodo, *Samorząd terytorialny...*, s. 70 – 74;

⁴⁹⁵ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, s. 82 – 83; L. Etel (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 606 – 608.

wsparcia osób niepełnosprawnych. W odniesieniu do tych podatników zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym powstaje z mocy prawa, a podatnicy samodzielnie obliczają podatek. Stąd uwzględnienie dodatkowych okoliczności wpływających na wysokość podatku spoczywa wówczas na podatnikach, a nie na organach podatkowych. Dla prowadzenia skutecznej polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych konieczne jest nie tylko wspieranie osób z naruszoną sprawnością organizmu, ale również niezbędne jest stwarzanie przyjaznego i otwartego na ich potrzeby otoczenia. Dlatego instrumenty wsparcia kierowane do podmiotów działających na rzecz niepełnosprawnych nie mogą być traktowane marginalnie.

Często ekonomiczna korzyść wynikająca ze zwolnienia od podatków obciążających nieruchomości nie jest znacząca dla podatnika. Z tego też powodu preferencje podatkowe wprowadzane do konstrukcji podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego nie mogą wiązać się dla podatnika z koniecznością spełnienia nazbyt skomplikowanych przesłanek. Warto więc rozważyć ujednolicenie warunków objęcia preferencjami podatkowymi podatników niebędących osobami fizycznymi na gruncie różnych podatków, przede wszystkim w zakresie wymaganej dokumentacji.

4. Chcąc w większym stopniu uwzględnić sytuację osób niepełnosprawnych w konstrukcji podatków i innych danin samorządowych, należy wziąć pod uwagę nie tylko sytuację podatnika. Uwzględnienia wymaga także konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego dochodów w odpowiedniej wysokości.⁴⁹⁶ Samodzielność finansowa jest niezbędnym warunkiem zachowania faktycznej samodzielności, którą jednostki samorządu terytorialnego mają konstytucyjnie zagwarantowaną.⁴⁹⁷

5. Analiza treści rozwiązań prawnych będących podstawą pobierania samorządowych podatków i innych danin publicznych prowadzi do wniosku, że w zakresie gromadzenia dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego tylko w niewielkim zakresie realizowana jest polityka włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością. Z uwagi na wysokość podatków i innych danin samorządowych wprowadzanie do ich konstrukcji rozwiązań bezpośrednio ukierunkowanych na pomoc osobom niepełnosprawnym nie zawsze jest pożądane. Bardziej zasadne wydaje się zwiększenie zakresu preferencji adresowanych do podmiotów działających na rzecz niepełnosprawnych. Tym bardziej, że organizacje pomagające niepełnosprawnym zdają się otrzymywać niedostateczne wsparcie w zakresie podatków i innych danin samorządowych. Prowadzi to do sytuacji, w której środki finansowe gromadzone na pomoc potrzebującym uszczuplane są poprzez konieczność uiszczania ciężarów publicznoprawnych.

⁴⁹⁶ Szerzej na temat polityki podatkowej gmin: K. Sawicka, *Polityka podatkowa gminy* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego...*, s. 389 – 401.

⁴⁹⁷ Art. 165 Konstytucji RP; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 840 – 844; D. Bach – Golecka, M. J. Golecki (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.) *Konstytucja RP. Tom II*, Warszawa 2016, s. 891 – 908; N. Gajl, *Skarb Państwa*, s. 61 – 75; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 553 – 564; E. Ruśkowski (w:) E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007, s. 26 – 34.

Rozdział V Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania państwowych środków publicznych

§ 1 Uwagi ogólne

1. Prowadzenie publicznej działalności finansowej obejmuje gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych.⁴⁹⁸ Dysponowanie pozyskanymi pieniędzmi jest przejawem realizacji funkcji redystrybucyjnej przez podmioty prawa publicznego. Poprzez wydatki państwo zasila finansowo te obszary, które – zgodnie z przyjętym ustrojem i prowadzoną polityką – powinny być finansowane ze środków publicznych.⁴⁹⁹

Zapewnienie pełnego uczestnictwa osób niepełnosprawnych w życiu społecznym bez wątpienia realizuje się w takich działaniach, które wymagają różnorodnego wsparcia ze strony państwa. Oprócz wprowadzania odpowiednich instrumentów prawnych eliminujących bariery wykluczające społecznie, niezbędne jest zaangażowanie środków finansowych.

2. Polityka włączenia społecznego osób niepełnosprawnych na szczeblu państwa finansowana jest zarówno w ramach specjalnie stworzonych w tym celu instrumentów, jak też w związku z realizacją innych zadań o charakterze społecznym.

Obecnie istnieją dwa fundusze celowe⁵⁰⁰, utworzone aby wspierać działania na rzecz niepełnosprawnych. W 1991 roku został utworzony Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.⁵⁰¹ Natomiast z początkiem 2019 roku powstał Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych.⁵⁰²

Działania podejmowane na rzecz niepełnosprawnych finansowane są także w ramach innych narzędzi polityki społecznej. Istotną rolę w procesie włączenia

⁴⁹⁸ Art. 3 ustawy o finansach publicznych; A. Mierzwa (w:) P. Smoleń (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, s. 71 – 88.

⁴⁹⁹ W. Wójtowicz (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys ...*, s. 18 – 21; J. Głuchowski (w:) J. Głuchowski, R. Hutski, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *Finanse publiczne*, Toruń 2005, s. 164 – 173; E. Ruśkowski (w:) E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 2, s. 271 – 279.

⁵⁰⁰ J. Stankiewicz, *Problem funduszy celowych w systemie finansów publicznych* (w:) A. Kostecki (red.) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, s. 207 – 210; K. Krauze, *Fundusze celowe w prawie budżetowym państwa* (w:) A. Kostecki (red.) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, s. 211 – 212; J. Stankiewicz, *Problem debudżetyzacji finansów państwa* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 174 – 181; J. Szolno – Koguc, *Pozabudżetowe fundusze celowe w Polsce (ewolucja problemu)* (w:) J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 226 – 240; E. Chojna – Duch, *Prawo finansowe...*, s. 51 – 55; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, s. 76 – 78; K. Sawicka, *Formy prawno – organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 35 – 80; D. Maśniak (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 387 – 399; C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 421 – 427.

⁵⁰¹ Art. 30 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. nr 46, poz. 201, ze zm.).

⁵⁰² Art. 1 ustawy o Funduszu Solidarnościowym.

społecznych osób z niepełnosprawnością odgrywa system ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, a także instrumenty aktywizacji zawodowej niepełnosprawnych finansowane ze środków Funduszu Pracy.

§ 2 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w ramach Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Funduszu Solidarnościowego

1. Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych został utworzony w celu finansowego wspierania działań na rzecz osób z niepełnosprawnością.⁵⁰³ Ponad 80% kosztów jego funkcjonowania pokrywanych jest z danin pobieranych na rzecz PFRON.⁵⁰⁴ Wsparcie finansowane ze środków będących w dyspozycji Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych tylko w niewielkim stopniu obciąża więc budżet państwa.

Pomoc oferowana osobom niepełnosprawnym w ramach Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych obejmuje bardzo zróżnicowane działania. Ze względu na ich zakres przedmiotowy można podzielić je na dwie grupy. Pierwszą grupę stanowią formy wsparcia zmierzające do poprawy codziennego funkcjonowania osoby niepełnosprawnej. Drugą grupę finansowych środków wsparcia stanowią instrumenty ukierunkowane na zwiększenie aktywności zawodowej tej grupy społecznej.

2. Z punktu widzenia osób niepełnosprawnych niezwykle istotne są **formy wsparcia, które mają ułatwić im codzienne funkcjonowanie**. Są to dofinansowania do kosztów zakupu sprzętu rehabilitacyjnego, niektórych wyrobów medycznych oraz serwisu tych urządzeń. Środki z PFRON mogą być również przeznaczone na pokrycie kosztów usług tłumacza języka migowego, opiekuna lub przewodnika. Niepełnosprawni mogą także wnioskować o dofinansowanie wydatków poniesionych na uzyskanie prawa jazdy i dostosowanie samochodu do potrzeb wynikających z niepełnosprawności oraz na szkolenia, inne formy edukacji czy turnusy rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych. Istotnym instrumentem wsparcia jest także możliwość uzyskania dofinansowania likwidacji barier architektonicznych, komunikacyjnych lub technicznych.⁵⁰⁵

Katalog wydatków podlegających współfinansowaniu jest bardzo obszerny i zróżnicowany. Instrumenty wsparcia finansowane z PFRON wywierają więc znaczącą rolę w podniesieniu jakości codziennego życia osób niepełnosprawnych. Wysokość dofinansowania z PFRON nie jest ograniczona kwotowo. Niekiedy wymagany jest jedynie wkład własny podmiotu ubiegającego się o wsparcie. Wysokość udziału środków własnych wnioskodawcy określona jest procentowo w stosunku do całkowitego kosztu przedsięwzięcia, które ma być współfinansowane z PFRON.

Działania ukierunkowane na **zwiększenie aktywności zawodowej** osób niepełnosprawnych obejmują w istocie dwa rodzaje zadań. Pierwsza grupa wzmacnia pozycję niepełnosprawnych na rynku pracy poprzez **podnoszenie ich kompetencji zawodowych**. Służyć temu mają kursy, szkolenia oraz inne formy

⁵⁰³ Art. 32 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 233 – 236.

⁵⁰⁴ Tab. 20 Załącznika nr 13 do ustawy budżetowej na rok 2019 z dnia 1 lutego 2019 r. (Dz. U. poz. 198).

⁵⁰⁵ Art. 10e, 10g, 35a ust. 1 pkt 6a i 7 ustawy o rehabilitacji.

edukacji.⁵⁰⁶ Druga grupa działań ma ułatwić **podjęcie samozatrudnienia** przez niepełnosprawnych. Osoba niepełnosprawna może otrzymać bezzwrotną pomoc finansową na rozpoczęcie działalności gospodarczej lub rolniczej albo na wniesienie wkładu do spółdzielni socjalnej.⁵⁰⁷ Dla osób aktywnych zawodowo przewidziane jest ponadto **dofinansowanie do spłaty odsetek** kredytu zaciągniętego na prowadzoną przez niepełnosprawnego działalność gospodarczą albo na własne lub dzierżawione gospodarstwo rolne.⁵⁰⁸ Ze środków PFRON finansowane są także w całości lub w części płacone przez osoby niepełnosprawne składki na ubezpieczenie społeczne lub na ubezpieczenie społeczne rolników.⁵⁰⁹

3. Wsparciem z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych objęte są także podmioty pomagające niepełnosprawnym. Katalog podmiotów działających na rzecz włączenia społecznego osób niepełnosprawnych oraz działania przez nie realizowane są bardzo zróżnicowane. O środki z PFRON mogą ubiegać się zarówno podmioty publiczne, jak i prywatne. Znaczna część zadań finansowanych ze środków PFRON jest realizowana **w ramach tzw. współzarządzania**. Fundacje oraz inne organizacje pozarządowe przejmując na siebie obowiązek realizowania wybranych zadań publicznych mogą ubiegać się o środki na działalność polegającą na udzielaniu niepełnosprawnym i ich najbliższemu szeroko pojętego wsparcia.⁵¹⁰ Obejmuje ono różnego rodzaju **usługi** oraz **świadczenia rzeczowe**. Podejmowane działania mogą zmierzać do podniesienia jakości codziennego funkcjonowania osób z niepełnosprawnością, mogą też być ukierunkowane na zwiększenie aktywności zawodowej tej grupy społecznej. Podział ten nie jest rozłączny. Każde działanie prowadzące do zatrudnienia osoby z niepełnosprawnością wpływa bez wątpienia na poprawę jej codziennego funkcjonowania. Jednocześnie ułatwienie wykonywania codziennych czynności zwiększa szansę na podjęcie przez niepełnosprawnych aktywności zawodowej.

W obowiązujących przepisach wymienionych jest kilkadziesiąt rodzajów form wsparcia. Z uwagi na ich zakres można podzielić je na **pięć grup**.

Pierwszą grupę stanowią instrumenty ukierunkowane na zwiększenie aktywności zawodowej. Istotną rolę w tym zakresie mają pełnić **środki wsparcia kierowane do pracodawców osób niepełnosprawnych**. Pracodawcy mogą ubiegać się o zwrot wydatków poniesionych na stworzenie lub dostosowanie stanowiska pracy do potrzeb osoby niepełnosprawnej. Pracodawca może też uzyskać dofinansowanie do przeszkolenia osoby niepełnosprawnej. W razie potrzeby ze środków PFRON finansowane jest zatrudnienie przez pracodawcę i przeszkolenie osoby wspomagającej niepełnosprawnego w wykonywaniu pracy.⁵¹¹

Formą wsparcia, która niesie obustronne korzyści zarówno dla osoby niepełnosprawnej, jak i dla podmiotu zatrudniającego taką osobę są **staże**. W trakcie trwania stażu osoba niepełnosprawna ma możliwość zdobycia doświadczenia zawodowego, a pracodawca – nie ponosząc kosztów zatrudnienia – zyskuje stażystę. Za okres trwania stażu osoba niepełnosprawna otrzymuje finansowane

⁵⁰⁶ Art. 11, 37 – 41a ustawy o rehabilitacji.

⁵⁰⁷ Art. 12a ustawy o rehabilitacji.

⁵⁰⁸ Art. 13 ustawy o rehabilitacji.

⁵⁰⁹ Art. 25a ustawy o rehabilitacji; J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 303 – 307.

⁵¹⁰ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 7 lutego 2008 r. w sprawie rodzajów zadań z zakresu rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych zleczanych fundacjom oraz organizacjom pozarządowym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1945); dalej jako: rozporządzenie z 7 lutego 2008 r.

⁵¹¹ Art. 26 – 26g ustawy o rehabilitacji, § 1 pkt 6 rozporządzenia z 7 lutego 2008 r.

przez PFRON (lub z Funduszu Pracy) stypendium. Jego wysokość wynosi 120% zasiłku dla bezrobotnych.⁵¹²

Ze środków PFRON mogą być też pokryte **koszty tworzenia i funkcjonowania zakładów aktywności zawodowej, zakładów pracy chronionej, warsztatów terapii zajęciowej, czy spółdzielni socjalnych osób prawnych**.⁵¹³ W placówkach tych – poprzez różnego rodzaju aktywność, w tym zawodową – prowadzona jest rehabilitacja społeczna osób niepełnosprawnych.

Drugą grupę stanowią **usługi o charakterze szkoleniowo – doradczym**.⁵¹⁴ Są to szkolenia, kursy, warsztaty, zajęcia, które zwiększyć mają samodzielną i niezależność osób niepełnosprawnych oraz pomóc im i ich najbliższym w wykonywaniu codziennych czynności. Istotnym elementem tego rodzaju działań jest także zwiększenie udziału osób niepełnosprawnych w życiu społecznym poprzez aktywność zawodową, sportową, kulturalną, turystyczną czy rekreacyjną. W ramach działalności doradczej świadczone mogą być usługi z zakresu doradztwa zawodowego, czy planowania ścieżki rozwoju zawodowego oraz z zakresu poradnictwa psychologicznego czy technologii ułatwiających życie niepełnosprawnym. Działalność szkoleniowo – doradcza może być prowadzona na rzecz osób niepełnosprawnych, ich opiekunów, wolontariuszy oraz osób chcących zawodowo zajmować się wspieraniem osób z niepełnosprawnością.

Trzecia grupa usług świadczonych przez organizacje społeczne i podmioty prywatne związana jest z **rehabilitacją**.⁵¹⁵ Ze środków PFRON mogą być sfinansowane koszty rehabilitacji osób niepełnosprawnych, w tym zakup urządzeń niezbędnych do rehabilitacji. Wsparciem finansowym objęta jest nie tylko rehabilitacja lecznicza, ale przede wszystkim społeczna, w tym zawodowa.

Do **czwartej** grupy form wsparcia można zaliczyć działalność polegającą na **bezpośredniej pomocy osobom niepełnosprawnym w codziennym funkcjonowaniu**. W ramach tych działań mogą być sfinansowane usługi asystenta osoby niepełnosprawnej oraz koszty szkolenia i utrzymania psa asystującego. Dzięki wsparciu finansowemu PFRON możliwe jest także **zwiększenie dostępności szeregu usług dla osób niepełnosprawnych**. W tym celu różne podmioty mogą otrzymać dofinansowanie na przeprowadzenie robót budowlanych czy zakup środków transportu. Wsparciem mogą być objęte także działania ukierunkowane na zwiększenie aktywności osób niepełnosprawnych w obszarze sportu, kultury, rekreacji i turystyki.⁵¹⁶

Piątą grupę tworzą **działania edukacyjno – informacyjne**. Mają one upowszechniać wiedzę o niepełnosprawności, włączeniu i wykluczeniu społecznym. Działania te polegają na propagowaniu informacji na temat sytuacji prawnej osób niepełnosprawnych oraz dostępnych dla nich form wsparcia.⁵¹⁷

⁵¹² Obecnie wysokość stypendium wynosi 1017,36 zł miesięcznie (art. 11 ust. 3 ustawy o rehabilitacji, art. 34, 53 ust. 6 ustawy o promocji zatrudnienia, Obwieszczenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 maja 2018 r. w sprawie wysokości zasiłku dla bezrobotnych, M.P. 2018 poz. 475). Do końca 2019 roku stypendium nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 kwietnia 2017 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od stypendiów otrzymanych na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, Dz.U. 2017, poz. 864).

⁵¹³ Art. 10a, 10c, 28 – 33a ustawy o rehabilitacji.

⁵¹⁴ § 1 pkt 2 rozporządzenia z 7 lutego 2008 r.

⁵¹⁵ § 1 pkt rozporządzenia z 7 lutego 2008 r.

⁵¹⁶ § 1 pkt 4, 7, 8, rozporządzenia z 7 lutego 2008 r.

⁵¹⁷ § 1 pkt 3, 10, 11, 12 rozporządzenia z 7 lutego 2008 r.

4. Z początkiem 2019 roku powstał nowy fundusz celowy – Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Jest on państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej.⁵¹⁸ Ze środków Funduszu Solidarnościowego mają być finansowane działania na rzecz integracji społecznej osób niepełnosprawnych.⁵¹⁹ Zadania finansowane ze środków Funduszu Solidarnościowego można ująć w trzech podstawowych grupach.

Pierwszą grupę stanowią zadania z zakresu **wsparcia społecznego i zawodowego** osób niepełnosprawnych. Do drugiej należą działania podejmowane w ramach **programów wsparcia** osób niepełnosprawnych. Trzecią stanowią działania **promujące i wspierające system pomocy** osobom niepełnosprawnym.

W odróżnieniu od zadań finansowanych z PFRON, katalog wydatków, na które mogą być przeznaczone środki z Funduszu Solidarnościowego, nie jest doprecyzowany w ustawie. Utworzenie Funduszu Solidarnościowego związane było przede wszystkim z koniecznością zapewnienia źródeł finansowania dla przyjętego w 2018 roku rządowego Programu Dostępność Plus oraz pokrycia zwiększonych wydatków budżetowych wynikających z ustawy o szczególnych rozwiązaniach wspierających osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności⁵²⁰.

Środki Funduszu Solidarnościowego mogą być wydatkowane nie tylko przez ministra będącego jego dysponentem. Zadania finansowane z Funduszu Solidarnościowego mogą być wykonywane także przez jednostki samorządu terytorialnego oraz podmioty niepubliczne.⁵²¹

Utworzenie nowego funduszu celowego wymagało zapewnienia źródeł jego finansowania. W tym celu wprowadzone zostały **dwie nowe daniny publiczne: danina solidarnościowa oraz składki na Fundusz Solidarnościowy**. Uzyskane w ten sposób wpływy pokrywają w całości planowane wydatki Funduszu Solidarnościowego.⁵²²

§ 3 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych

1. Bez wątpienia istotną rolę w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych odgrywa **system ubezpieczeń zdrowotnych**⁵²³. Poprzez powszechny charakter ubezpieczeń zdecydowana większość społeczeństwa może korzystać z publicznej opieki zdrowotnej ponosząc jedynie koszty składek ubezpieczeniowych.⁵²⁴ Prawo do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej przy-

⁵¹⁸ Art. 1 ust. 3 ustawy o Funduszu Solidarnościowym.

⁵¹⁹ Art. 1 ust. 1 ustawy o Funduszu Solidarnościowym.

⁵²⁰ Ustawa z dnia 9 maja 2018 roku o szczególnych rozwiązaniach wspierających osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności (Dz. U. poz. 932); dalej jako: ustawa o szczególnych rozwiązaniach.

⁵²¹ Art. 12 ust. 1 ustawy o Funduszu Solidarnościowym

⁵²² Tab. 29 Załącznika nr 13 do ustawy budżetowej na 2019 r.

⁵²³ Szerzej na temat ubezpieczeń zdrowotnych: J. Bogutyn, J. Monkiewicz (w: J. Monkiewicz (red.) *Podstawy ubezpieczeń – tom II – produkty*, Warszawa 2002, s. 413 – 444.

⁵²⁴ J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 245 – 252; W. Fill, *Prawnofinansowe aspekty racjonalizacji wydatków publicznego systemu ochrony zdrowia w Polsce* (w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 260 – 271; E. Nojszewska, *Racjonalizacja wydatków na ochronę zdrowia* (w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 309 – 316; A. Borodo, *Polskie prawo finansowe...*, s. 274 – 278.

sługuje także osobom, które nie uiszczają składek na ubezpieczenie zdrowotne.⁵²⁵ Narodowy Fundusz Zdrowia jest jednym z podmiotów zobowiązanych do finansowania świadczeń opieki zdrowotnej.⁵²⁶ Środki, którymi dysponuje NFZ, pochodzą głównie ze składek osób objętych ubezpieczeniem.⁵²⁷

Zasadniczo zakres udzielanych świadczeń zależy od stanu zdrowia osoby, której świadczenia te są udzielane. Jednak **posiadanie orzeczenia o niepełnosprawności nie ma decydującego wpływu na katalog dostępnych świadczeń ani na ich odpłatność**. O przyznaniu świadczeń i ich zakresie decydują głównie lekarze, do których zgłaszają się pacjenci. Natomiast zasady finansowania udzielonych świadczeń z reguły są jednakowe dla wszystkich objętych ubezpieczeniem.

2. Osoby niepełnosprawne mogą więc korzystać z opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych na takich samych zasadach, jak wszyscy pacjenci. W obowiązujących przepisach wprowadzone są jednak pewne szczególne rozwiązania adresowane do osób niepełnosprawnych. Pozwala to na traktowanie osób niepełnosprawnych w sposób uprzywilejowany w stosunku do pozostałych ubezpieczonych. Preferencje w zakresie świadczeń opieki zdrowotnej mogą dotyczyć zasad podlegania ubezpieczeniu oraz rodzaju, zakresu i zasad korzystania z dostępnych świadczeń.

3. Ubezpieczenie zdrowotne zasadniczo ma dwojaki charakter. Po pierwsze, może być obowiązkowe. Ustawa wskazuje podmiotowe i przedmiotowe przesłanki podlegania **obowiązkowemu ubezpieczeniu**. Po drugie, ubezpieczenie zdrowotne może mieć charakter **dobrowolny**.⁵²⁸ Wówczas od samego zainteresowanego zależy przystąpienie do ubezpieczenia. W tym przypadku w przepisach określone są jedynie zasady obliczania wysokości składek oraz moment rozpoczęcia i zakończenia ochrony ubezpieczeniowej.

Niepełnosprawność nie stanowi samodzielnej podstawy objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym. Niepełnosprawni podlegają ochronie ubezpieczeniowej na takich samych zasadach, jak pozostałe osoby. Jedyne odstępstwa są przewidziane jeżeli **niepełnosprawny jest zgłaszany do ubezpieczenia jako dziecko ubezpieczonego**.

Ubezpieczony może zgłosić do ubezpieczenia dziecko, które nie ukończyło 18 roku życia, a jeżeli uczy się może być ono objęte ubezpieczeniem do ukończenia 26 lat. Jeżeli dziecko jest osobą o znacznym stopniu niepełnosprawności, wówczas nie ma zastosowania limit wieku przewidziany do zgłoszenia. Z preferencji tej nie korzysta niepełnosprawny z lekkim bądź umiarkowanym stopniem niepełnosprawności. Może on być zgłoszony do ubezpieczenia na zasadach

⁵²⁵ Art. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

⁵²⁶ Art. 14, 117 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, s. 112 – 115; T. Sowiński (w:) A. Drwiło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 514 – 515; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 313 – 320.

⁵²⁷ Wpływy z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne pokrywają ponad 95% planowanych wydatków NFZ (art. 116 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, Zarządzenie nr 36/2019/DEF Prezesa NFZ); szerzej na temat źródeł finansowania opieki zdrowotnej: E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Zarządzanie środkami publicznymi w polskich szpitalach*, Warszawa 2008, s. 21 – 24; E. Malinowska – Misiąg, w. Misiąg, M. Tomalak, *Centralne finansowanie ochrony zdrowia i edukacji w Polsce. Analiza regionalna*, Warszawa 2008, s. 96; K. Wójtowicz, *Modele organizacji i finansowania ochrony zdrowia. Teoria a praktyka wybranych państw* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Lublin 2007, s. 437 – 448; P. Lenio, *Oplaty publiczne jako dodatkowe źródło finansowania ochrony zdrowia w Polsce*, *Kwartalnik Prawno-Finansowy*, 2/2018, s. 27 – 46.

⁵²⁸ Art. 1 pkt 4 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej; W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, Katowice 2012, s. 122 – 128.

ogólnych jako dziecko, jeżeli nie ukończył 18 roku życia lub wyjątkowo 26 roku życia – jeżeli pobiera naukę.⁵²⁹

4. Co do zasady **posiadanie orzeczenia o niepełnosprawności nie stanowi przesłanki przyznania dodatkowych świadczeń** lub zwiększenia ich zakresu. W przepisach regulujących zasady refundacji leków, wyrobów medycznych i środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego⁵³⁰ osoby niepełnosprawne nie są uprawnione do korzystniejszych – w stosunku do pozostałych pacjentów – zasad refundacji nabywanych produktów. Jednak przyznanie refundacji lub jej zakres często zależą od schorzeń, które, stanowiąc naruszenie sprawności organizmu mogą być jednocześnie podstawą uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności.

Tryb przyznawania prawa do **refundowanych leków**, wyrobów medycznych i środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego obarczony jest poważnymi wadami. Możliwość skorzystania z produktów refundowanych zależy od spełnienia **trzech przesłanek**. Po **pierwsze**, o wsparciu decyduje medyczne wskazanie do korzystania z tych wyrobów. Po **drugie**, wyroby muszą znajdować się na liście wyrobów refundowanych.⁵³¹ Po **trzecie**, konkretne wyroby często są refundowane tylko w ściśle wskazanych przypadkach medycznych.⁵³² Pomimo zalecenia lekarza do korzystania z leków, wyrobów medycznych czy środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego, pacjent nie zawsze otrzyma te produkty za darmo lub za zmniejszoną odpłatnością.

Przesłanki uprawniające do nabywania refundowanych produktów powinny zostać zmienione. Jedynym kryterium rozpatrywanym przy wydawaniu decyzji o refundacji powinno być istnienie wskazania medycznego do stosowania przez pacjenta produktów wpisanych na listę refundacyjną.

5. Do końca czerwca 2018 roku osoby niepełnosprawne w zakresie korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej były traktowane na równi z innymi pacjentami. Z dniem 1 lipca 2018 roku weszła w życie ustawa o szczególnych rozwiązaniach wspierających osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności. Dopiero od tego momentu wobec osób o znacznym stopniu niepełnosprawności zaczęły obowiązywać **szczególne zasady korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej**.

Pierwotnie wprowadzone zmiany kierowane były do osób o znacznym stopniu niepełnosprawności. Jak zostało wyjaśnione w uzasadnieniu do projektu noweli, korzystanie z preferencyjnych zasad nie miało być uzależnione od wieku osoby niepełnosprawnej.⁵³³

Orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności, zgodnie z ustawą o rehabilitacji, może być wydane w stosunku do osoby, która ukończyła 16 rok życia. W odniesieniu do młodszych dzieci możliwe jest jedynie uzyskanie orzeczenia o zaliczeniu do osób niepełnosprawnych bez wskazania stopnia niepełnosprawności.⁵³⁴ Wobec tego dzieci niepełnosprawne do 16 roku życia pierwotnie nie mogły korzystać z rozwiązań wprowadzonych nowelą.

⁵²⁹ Art. 5 pkt 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

⁵³⁰ Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 27 lutego 2019 r. w sprawie wykazu refundowanych leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych.

⁵³¹ Art. 11 ust. pkt 3a oraz art. 15 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

⁵³² Art. 6 ustawy o refundacji.

⁵³³ Druk nr 2479 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VIII Kadencji, s. 4.

⁵³⁴ Art. 4a ustawy o rehabilitacji.

W wyniku kolejnej zmiany przepisów⁵³⁵ zakres preferencyjnych zasad korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej został rozszerzony także na niepełnosprawne dzieci, które nie ukończyły 16 roku życia. W ich przypadku, oprócz orzeczenia o niepełnosprawności, wymagane jest sformułowanie przez komisję orzekającą dwóch rodzajów **wskazań**. Po **pierwsze**, orzekając o niepełnosprawności, komisja musi orzec jednocześnie o konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji dziecka. **Drugim** rodzajem wskazania jest stwierdzenie konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji.⁵³⁶ Te dwie dodatkowe przesłanki zbliżone są do okoliczności, których wystąpienie warunkuje wydanie wobec osób powyżej 16 roku życia orzeczenia o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności.⁵³⁷

Obecnie w zakresie zasad korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej osobom niepełnosprawnym przyznano **cztery rodzaje uprawnień**. Po **pierwsze**, wobec nich **zniesione są okresy użytkowania wyrobów medycznych** wydawanych na zlecenie. Po **drugie**, ustawa przyznaje im **prawo do korzystania poza kolejnością** ze świadczeń opieki zdrowotnej oraz usług farmaceutycznych udzielanych w aptekach. Po **trzecie**, osoby te mają możliwość **korzystania z ambulatoryjnych świadczeń specjalistycznych bez skierowania**. Po **czwarte**, NFZ ma ustawowy **obowiązek płacenia za nadwykonania w zakresie świadczeń rehabilitacji leczniczej** udzielonym niepełnosprawnym.⁵³⁸

Funkcjonowanie okresów użytkowania wyrobów medycznych wydawanych na zlecenie oznacza obowiązywanie limitów ilościowych w zakresie otrzymywania dofinansowania na te wyroby w stosunku do jednej osoby. Tylko wyjątkowo limity te mogą ulec zmianie zależnie od faktycznych potrzeb czy zmiany stanu zdrowia potrzebującego.⁵³⁹ Okresy użytkowania wskazują więc, jak często można wymienić wyrób medyczny na nowy. Istnienie okresów użytkowania może bardzo utrudniać codzienne funkcjonowanie osoby potrzebującej wyrobów medycznych.⁵⁴⁰ Konieczność samodzielnego finansowania zakupu wyrobów medycznych w znacznym stopniu obciąża budżet osób korzystających z tych wyrobów. Zniesienie okresów użytkowania wyrobów medycznych wydawanych na zlecenie osobom o znacznym stopniu niepełnosprawności jest więc rozwiązaniem pożądanym.

Zniesienie okresów użytkowania wyrobów medycznych dotyczy także dzieci do 18 roku życia, u których stwierdzono ciężkie i nieodwracalne upośledzenie albo nieuleczalną chorobę zagrażającą życiu, które powstały w prenatalnym okresie rozwoju dziecka lub w czasie porodu. Objęcie preferencją nie jest uzależnione od posiadania przez dziecko orzeczenia o niepełnosprawności. Dokumentem uprawniającym do korzystania z wyrobów medycznych bez limitów ilości-

⁵³⁵ Art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1532).

⁵³⁶ Art. 47 ust. 1b ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w wersji nadanej art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw.

⁵³⁷ Art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rehabilitacji.

⁵³⁸ Art. 4 ustawy o szczególnych rozwiązaniach.

⁵³⁹ Objaśnienia do załącznika do rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 29 maja 2017 roku w sprawie wykazu wyrobów medycznych wydawanych na zlecenie (Dz. U. poz. 1061).

⁵⁴⁰ B. Szczepankowski, *Wyrównywanie szans osób niesłyszących*, s. 193.

wych oraz ograniczeń czasowych jest zaświadczenie lekarza podstawowej opieki zdrowotnej lub lekarza ubezpieczenia zdrowotnego, posiadającego specjalizację II stopnia lub tytuł specjalisty w jednej z dziedzin wymienionych w ustawie.⁵⁴¹

Wydaje się, że dziecko dotknięte ciężkim i nieodwracalnym upośledzeniem albo nieuleczalną chorobą zagrażającą życiu spełnia kryteria niezbędne do uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności. Można więc rozważać zasadność wprowadzenia odrębnego sposobu przyznawania preferencyjnych zasad korzystania z wyrobów medycznych. Bez wątpienia otrzymanie stosownego zaświadczenia od lekarza jest o wiele szybsze, łatwiejsze i mniej sformalizowane niż uzyskanie orzeczenia o niepełnosprawności. Z tego powodu jest to rozwiązanie lepsze z punktu widzenia opiekunów chorych dzieci.

Biorąc pod uwagę dążenie do uporządkowania licznych sposobów nabywania uprawnień przez osoby niepełnosprawne, warto rozważyć **wprowadzenie co najwyżej dwóch trybów orzekania** o ich przyznawaniu. Jednym z nich mogłoby być **orzekanie w ramach ubezpieczeń społecznych**. Drugim zaś – **orzekanie w pozostałych celach**. Jednocześnie orzeczenia wydawane w związku ze świadczeniami z ubezpieczeń społecznych powinny zastępować pozostałe orzeczenia. Natomiast wyłącznie ze względów finansowych uzyskanie orzeczenia wydanego w innych celach nie wywoływałyby automatycznie skutków w sferze ubezpieczeń społecznych.

Połączenie **braku konieczności posiadania skierowania na ambulatoryjne świadczenia specjalistyczne** z prawem do **obsługi poza kolejnością** także powinno w sposób odczuwalny zwiększyć dostępność świadczeń opieki zdrowotnej dla osób niepełnosprawnych. **Barierą** mogą okazać się jednak **limity finansowania** przez NFZ udzielanych świadczeń⁵⁴² oraz braki kadrowe w placówkach medycznych. Możliwość korzystania z tej preferencji może być także ograniczona ze względu na nierównomierne rozłożenie terytorialne placówek udzielających świadczenia opieki zdrowotnej. Renomowane ośrodki znajdują się zwykle blisko dużych aglomeracji miejskich. Natomiast w małych miejscowościach zakres, a przez to także dostępność świadczeń, są często ograniczone.

Prawo do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej poza kolejnością przysługuje także osobom objętym diagnostyką onkologiczną lub leczeniem onkologicznym.⁵⁴³ Dla tych chorych prowadzone są odrębne listy oczekujących na udzielenie świadczenia. Niepełnosprawność pacjenta onkologicznego ma wpływ na zasady sporządzania listy oczekujących. Zagrożenie wystąpienia, utrwalenia lub pogłębienia niepełnosprawności jest jednym z kryteriów uwzględnianych przy podejmowaniu decyzji o wpisaniu pacjenta na onkologiczną listę oczekujących. Odrębny sposób postępowania z pacjentami onkologicznymi wynika z tak zwanego **pakiету onkologicznego**⁵⁴⁴, który miał zagwarantować dostęp do szybszej i efektywniejszej opieki zdrowotnej. Gwarancją skuteczności pakietu ma być między innymi zniesienie limitu finansowania świadczeń opieki zdrowotnej udzielanej w ramach pakietu. Powiązanie jednego z kryteriów z niepełnosprawnością wydawać by się więc mogło znaczącą preferencją dającą uprzywilejowanie wybranej grupie pacjentów.

⁵⁴¹ Art. 47 ust. 1a ustawy o świadczeniach zdrowotnych.

⁵⁴² Art. 136 ust. 1 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych.

⁵⁴³ Art. 20 ust. 12 i 13 ustawy o świadczeniach zdrowotnych.

⁵⁴⁴ Art. 1 pkt 11 lit. g ustawy z dnia 22 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1138); druk nr 2505 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji, s. 56 – 63.

Pakiet onkologiczny jest jednak szeroko krytykowany jako nieskuteczny, oderwany od realiów leczenia pacjentów onkologicznych, nadmiernie sformalizowany, a przez to wręcz szkodliwy.⁵⁴⁵ Stąd też uprawnienia dotyczące niepełnosprawności nie wydają się mieć istotnego wpływu na poprawę sytuacji osób niepełnosprawnych lub zagrożonych niepełnosprawnością.

Korzystanie ze świadczeń rehabilitacji leczniczej przez osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności również może być obciążone trudnościami, pomimo że w tym zakresie **kumulują się w zasadzie trzy rodzaje preferencji**. Po pierwsze, osoby niepełnosprawne korzystają ze świadczeń **poza kolejnością**. Po drugie, **nie jest od nich wymagane skierowanie**. Po trzecie, w zakresie udzielanych im świadczeń rehabilitacji leczniczej **nie obowiązują świadczeniodawców limity finansowania** ustalone w umowie z NFZ.

Brak konieczności posiadania skierowania może prowadzić do nadmiernego obłożenia placówek rehabilitacyjnych, co spowoduje powstawanie kolejek oczekujących, nawet w grupie pacjentów uprawnionych do obsługi poza kolejnością. Zniesienie limitów finansowania wobec znacznych braków kadrowych w służbie zdrowia nie zwiększa dostępności świadczeń rehabilitacyjnych.

Kolejną preferencją w zakresie świadczeń opieki zdrowotnej skierowaną do osób niepełnosprawnych w stopniu znacznym jest zwolnienie ich bez względu na wiek z konieczności pokrywania choćby w części kosztów pobytu w wymienionych w ustawie placówkach leczniczych. Zgodnie z zasadami ogólnymi, osoba przebywająca w placówkach tego rodzaju zobowiązana jest do samodzielnego finansowania części kosztów wyżywienia i zakwaterowania. Z obowiązku tego zwolnione są dzieci i młodzież do ukończenia lat 18, a jeżeli kształcą się dalej – do ukończenia lat 26. Natomiast osoby niepełnosprawne w znacznym stopniu bez ograniczenia wieku **nie ponoszą odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie w wymienionych w ustawie placówkach**.⁵⁴⁶

Preferencja ta powinna w istotny sposób wpływać na jakość życia osoby niepełnosprawnej. Korzystanie z lecznictwa uzdrowiskowego może przyczynić się do poprawy codziennego funkcjonowania niepełnosprawnego. Brak konieczności ponoszenia choćby części kosztów zwiększa dostępność świadczeń opieki zdrowotnej. Zakres tej preferencji ograniczony jest jednak poprzez zawarty w obowiązujących przepisach limit dotyczący częstotliwości korzystania z leczenia uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej. Zaleca się, aby dorosły pacjent kierowany był na leczenie lub rehabilitację uzdrowiskową nie częściej niż raz na 18 miesięcy. Limit ten nie dotyczy wyłącznie dzieci.⁵⁴⁷

§ 4 Instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane w zakresie ubezpieczeń społecznych

1. Jednym z głównych dysponentów środków publicznych przeznaczonych na realizację zadań z zakresu zabezpieczenia społecznego jest **Zakład Ubezpie-**

⁵⁴⁵ Informacja o wynikach kontroli *Przygotowanie i wdrożenie pakietu onkologicznego* (KZD.430.002.2017, nr ewid. 43/2017/P/16/057/KZD).

⁵⁴⁶ Art. 33 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

⁵⁴⁷ Art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1056, ze zm.), § 2 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 lipca 2011 r. w sprawie kierowania na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową (Dz. U. poz. 835).

czeń Społecznych. Jest to państwowa osoba prawna, której działalnością kieruje Prezes ZUS.⁵⁴⁸ W zasadzie wszystkie świadczenia finansowane z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych mogą być uznane za instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych, chociaż tylko część z nich adresowana jest wprost do osób z niepełnosprawnością.⁵⁴⁹ Na potrzeby ubezpieczeń społecznych wprowadzony jest odrębny od wynikającego z ustawy o rehabilitacji system orzecznictwa dotyczącego osób niepełnosprawnych. Jednym z kryteriów decydujących o przyznaniu świadczenia jest niezdolność do pracy uzależniona od stanu zdrowia osoby uprawnionej. Posiadanie orzeczenia o niepełnosprawności ma niewielki wpływ na zakres świadczeń należnych z tytułu ubezpieczeń społecznych.⁵⁵⁰

Z uwagi na źródło regulacji świadczenia stanowiące instrumenty wsparcia niepełnosprawnych wypłacane przez ZUS można podzielić na **pięć grup**.⁵⁵¹ Po pierwsze, są to emerytalno – rentowe formy wsparcia. Po drugie, są to świadczenia wypłacane w razie choroby lub macierzyństwa. Po trzecie, instrumenty pomocowe przybierają postać świadczeń rodzinnych. Po czwarte, ZUS wypłaca rentę socjalną.⁵⁵² Po piąte, ZUS może wypłacać świadczenia przyznane na mocy przepisów szczególnych regulujących wsparcie określonych grup społecznych lub zawodowych.

Głównym obszarem działania ZUS jest przyznawanie wynikających z ubezpieczenia społecznego świadczeń emerytalnych, rentowych oraz świadczeń przyznawanych z powodu choroby lub macierzyństwa.⁵⁵³ Wspólną cechą jest ich powiązanie z posiadaniem przez uprawnionego tytułu do objęcia ubezpieczeniem.⁵⁵⁴ Świadczenia wypłacane na mocy przepisów szczególnych przez ZUS – w odróżnieniu od świadczeń płynących z ubezpieczenia społecznego⁵⁵⁵ – nie są finansowane ze składek uiszczanych przez ubezpieczonych.⁵⁵⁶ Świadczenia rodzinne także mogą być wypłacane za pośrednictwem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, chociaż zdecydowana ich większość przyznawana jest na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego.

⁵⁴⁸ Art. 73 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych; D. E. Lach (w.): B. Gudowska, J. Strusińska – Żukowska (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 720 – 727; J. Adamiak, B. Kołosowska, *Wpływ reformy systemu emerytalnego na racjonalizację wydatków budżetowych* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom II*, s. 201 – 214; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, s. 414 – 417; T. Sowiński (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 504 – 514; T. Brzezicki, J. Wantoch – Rekowski (w:) J. Wantoch – Rekowski (red.) *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych...*, s. 539 – 541.

⁵⁴⁹ E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 218 – 220.

⁵⁵⁰ Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 4 października 2013 r. (I UK 101/13); postanowienie SN z dnia 16 grudnia 2005 r. (II UK 77/05).

⁵⁵¹ J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 84 – 88.

⁵⁵² J. Piotrowski, *Zabezpieczenie społeczne. Problematyka i metody*, Warszawa 1966, s. 37; M. Wieczorek, *Wybrane aspekty zmian w zakresie zabezpieczenia chorobowego funkcjonariuszy służb mundurowych*, *Rocznik Administracji Publicznej*, nr 2, 2016, s. 70–81; zasady przyznawania renty socjalnej ukształtowane są z wykorzystaniem tzw. techniki ubezpieczeniowej i opiekuńczej (W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 16 – 19, T. Szumlicz, B. Wickowska, *Metoda ubezpieczenia w systemie zabezpieczenia zdrowotnego – zakres i możliwości zastosowania* (w:) T. Szumlicz (red.) *Społeczne aspekty ubezpieczenia*, s. 119 – 128).

⁵⁵³ Świadczenia te wypłacane w oparciu o tzw. technikę ubezpieczeniową (W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 16 – 19).

⁵⁵⁴ W. Koczur, *Restytucja...*, s. 28 – 29.

⁵⁵⁵ Planowane roczne koszty funkcjonowania Funduszu Ubezpieczeń Społecznych pokrywane są w ponad 75% z wpływów pochodzących ze składek (Tab. 28 Załącznika nr 13 do ustawy budżetowej na 2019 r.); szerzej na temat źródeł finansowania Funduszu Ubezpieczeń Społecznych: Z. Ofiarski (w:) . Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 759 – 767; T. Sowiński, *Finanse ubezpieczeń emerytalnych w procesie naprawy finansów publicznych* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, s. 415 – 424.

⁵⁵⁶ Są one wypłacane w ramach tzw. techniki zaopatrzeniowej (W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 16 – 19).

2. System zabezpieczeń społecznych⁵⁵⁷ bywa różnie oceniany. Z jednej strony, poprzez oferowanie wsparcia finansowego niepracującym osobom objętym ubezpieczeniem, może być traktowany jako zachęta do unikania pracy. Z drugiej zaś – jego funkcjonowanie zapewnia wsparcie finansowe w razie czasowego lub stałego braku możliwości wykonywania pracy.⁵⁵⁸ Warunkiem korzystania z oferowanych przez ZUS świadczeń jest podleganie systemowi ubezpieczenia społecznego. Najczęściej oznacza to konieczność opłacania składek przez odpowiedni czas. Ubezpieczeniem społecznym z zasady objęte są osoby wykonujące pracę najemną lub prowadzące działalność gospodarczą.⁵⁵⁹ Sama chęć korzystania z ochrony, jaką w razie niemożności wykonywania pracy oferuje ZUS, często jest wystarczającym bodźcem do podjęcia pracy w warunkach zapewniających tę ochronę (na przykład legalne zatrudnienie na podstawie umowy o pracę czy wykonywanie zadań na podstawie umowy zlecenia). Stosunkowo wysoki koszt ubezpieczenia społecznego dla części pracowników i pracodawców stanowić może zachętę do nielegalnego zatrudnienia.

Prawo do poszczególnych świadczeń uzależnione jest od spełnienia **zróżnicowanych warunków**. W pewnym uproszczeniu warunki te można podzielić na **dwie grupy**. Pierwszą stanowią **przesłanki formalne**. Pośród nich można wskazać podleganie osoby ubiegającej się o świadczenie ubezpieczeniem społecznym, posiadanie przez nią odpowiednio długiego okresu składkowego lub nieskładkowego lub moment zaistnienia zdarzenia będącego podstawą przyznania świadczenia.⁵⁶⁰ Drugą grupę stanowią **przesłanki merytoryczne**. Są to okoliczności dotyczące osoby, która ubiega się o świadczenie lub z powodu której świadczenie ma być pobierane. Należą do nich między innymi stan zdrowia, wiek, niepełnosprawność potwierdzona odpowiednim orzeczeniem, ale też urodzenie dziecka czy śmierć bliskiej osoby.

3. Z punktu widzenia osób z niepełnosprawnością najistotniejszym świadczeniem dostępnym w ramach ubezpieczeń społecznych jest **renta z tytułu niezdolności do pracy**. Jest to świadczenie dla osób, które z uwagi na stan zdrowia zostały uznane za częściowo lub całkowicie niezdolne do wykonywania pracy.⁵⁶¹ Dla uzyskania renty z tytułu niezdolności do pracy niezbędne jest, aby **niezdolność do pracy powstała po podjęciu aktywności zawodowej**. Świadczenie to nie przysługuje osobom, które z uwagi na stan zdrowia nigdy nie podjęły pracy zarobkowej.⁵⁶² Renta z tytułu niezdolności do pracy może być przyznana na stałe lub na określony czas. Kryterium rozstrzygającym jest w tym przypadku charakter niezdolności do pracy. Jeżeli niezdolność do pracy jest okresowa, wówczas renta także ma charakter okresowy. W przypadku trwałej niezdolności do pracy

⁵⁵⁷ W. Koczur, *Restytucja...* s. 23 – 27.

⁵⁵⁸ G. Szpor (w:) G. Szpor (red.) *System ubezpieczeń społecznych. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2016, s. 34; K. Gonet, *Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, Warszawa 2011, s. 203; J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 12 – 22; Z. Salwa, *Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, Warszawa 2006, s. 329; W. Koczur, *Restytucja...*, s. 13 – 14; I. Jędrasik – Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne...*, s. 13 – 15; I. Jędrasik – Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego*, Warszawa 2009, s. 107 – 118; G. Szpor, *Spółeczne aspekty stanowienia i stosowania prawa ubezpieczeń społecznych* (w:) T. Szumlicz (red.) *Spółeczne aspekty ubezpieczenia*, s. 59 – 71; A. Borodo, *Prawo – budżetowe płaszczyzny polskiego systemu emerytalnego* (w:) A. Borodo (red.) *Zagadnienia prawne i ekonomiczne systemu emerytalnego*, Toruń 2004, s. 9 – 26; Z. Ofiarski, *Prawno-finansowa specyfika podsektora ubezpieczeń społecznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 307 – 346.

⁵⁵⁹ Art. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń.

⁵⁶⁰ Z. Kluszczyńska, (w:) G. Szpor (red.) *System ubezpieczeń społecznych...* s. 161 – 165; I. Jędrasik – Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje...*, s. 119 – 132.

⁵⁶¹ I. Jędrasik – Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne...*, s. 36 – 48.

⁵⁶² Art. 57 ustawy o emeryturach i rentach; Z. Salwa, *Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, s. 358 – 361.

osobie uprawnionej należy się renta stała.⁵⁶³ Wobec osób, których niezdolność do pracy związana jest z dotychczas wykonywanym zawodem, może być orzeczona celowość przekwalifikowania zawodowego. Na czas zdobywania nowych umiejętności przyznawana jest **renta szkoleniowa**. Obowiązujące przepisy regulują wysokość renty szkoleniowej a także maksymalny czas jej pobierania.⁵⁶⁴

Konstrukcja zasad przyznawania renty z tytułu niezdolności do pracy wydaje się być prawidłowa. W obowiązujących przepisach w sposób bardzo szczegółowy określone są przesłanki formalne, których zaistnienie warunkuje przyznanie prawa do renty. Kryteria te są nieco złagodzone wobec osób, które z uwagi na młody wiek nie posiadają odpowiednio długiego stażu ubezpieczeniowego.⁵⁶⁵ Istotnym mankamentem renty z tytułu niezdolności do pracy jest natomiast jej wysokość, która obliczana jest jako pochodna przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego pomniejszonego o składki na ubezpieczenia społeczne.⁵⁶⁶ Wprawdzie kwota renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy jest wyższa od minimum egzystencji.⁵⁶⁷ Niestety dane statystyczne, w oparciu o które obliczane jest minimum egzystencji, nie uwzględniają konieczności ponoszenia zwiększonych wydatków przez osoby niepełnosprawne w związku z ich codziennym funkcjonowaniem.

Najniższa wysokość renty z tytułu niezdolności do pracy może być nieco podwyższona poprzez podjęcie pracy przez osobę pobierającą rentę. Wówczas za kolejne okresy składkowe i nieskładkowe podwyższana jest wysokość renty, a ponadto – poprzez uzyskiwanie dochodu z dodatkowego źródła – poprawia się sytuacja majątkowa osoby uprawnionej do renty.

Wydaje się jednak, że największym mankamentem systemu orzecznictwa rentowego jest niezwykle restrykcyjne podejście komisji orzekających do spraw, które rozstrzygają.⁵⁶⁸ Zauważalny rygoryzm w przyznawaniu świadczeń pieniężnych wynika między innymi z ograniczonej ilości środków przeznaczonych na ten cel. Wykorzystywanie zwrotów nieostrych przy konstruowaniu przesłanek warunkujących udzielenie wsparcia daje organom stosującym prawo znaczną swobodę w interpretacji obowiązujących przepisów.

4. Renta socjalna – obok renty z tytułu niezdolności do pracy – jest jednym ze świadczeń pieniężnych, które może otrzymywać osoba pełnoletnia całkowicie niezdolna do pracy.⁵⁶⁹ Świadczenia te wykluczają się wzajemnie. Posiadanie uprawnień do jednego z nich wyłącza możliwość pobierania drugiego.⁵⁷⁰ Koszty związane z wypłacaniem renty socjalnej stanowią wydatki budżetu państwa.⁵⁷¹

⁵⁶³ Art. 59 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁶⁴ Art. 60 oraz 64 ustawy o emeryturach i rentach; W. Koczur, *Restytucja ...*, s. 201 – 215; I. Jędrasik – Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne...*, s. 69 – 72.

⁵⁶⁵ Art. 58 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁶⁶ Od 1 marca 2019 r. wysokość najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy wynosi 1100zł miesięcznie, a z tytułu częściowej niezdolności do pracy – 825 zł miesięcznie, od tych kwot pobierane są składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz podatek dochodowy od osób fizycznych od emeryturach i rentach, art. 66 ust. 1 pkt 16 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

⁵⁶⁷ W 2017 r. minimum egzystencji określone zostało na poziomie 574,01 zł miesięcznie dla gospodarstwa domowego jednoosobowego (Informacja o poziomie minimum egzystencji w 2017 r. (na podstawie danych średniorocznych), Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa, 13 kwietnia 2018 r.)

⁵⁶⁸ Szerzej zob.: W. Koczur, *Restytucja...*, s. 59 – 70; problematyka ta jest omówiona w Rozdziale I.

⁵⁶⁹ Art. 4 ustawy o rencie socjalnej, J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 340 – 342.

⁵⁷⁰ Art. 7 ust. 1 ustawy o rencie socjalnej; art. 57 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁷¹ Art. 14 ustawy o rencie socjalnej.

Rodzaj pobieranego świadczenia zależy od dwóch głównych czynników. Pierwszym czynnikiem różnicującym rodzaj otrzymywanych środków jest podleganie ubezpieczeniu społecznemu i posiadanie odpowiednio długiego **okresu składkowego i nieskładkowego**.⁵⁷²

Drugim elementem jest **moment powstania naruszenia sprawności organizmu**, które spowodowało całkowitą niezdolność do pracy.⁵⁷³

Renta socjalna została wprowadzona jako świadczenie o charakterze obligatoryjnym, ciągłym i mającym za zadanie wyrównywać brak możliwości nabycia przez niektóre osoby uprawnień do wsparcia z systemu ubezpieczenia społecznego. Niemożność skorzystania ze świadczeń wynikających z ubezpieczeń społecznych spowodowana jest **niezdolnością do pracy powstałą przed wejściem na rynek pracy**. Stworzenie renty socjalnej było elementem reformy systemu pomocy społecznej. Poprzez pominięcie w przesłankach warunkujących jej przyznanie kryterium związanego z wysokością dochodów osiąganych przez osobę niepełnosprawną, świadczenie to w sposób wyraźny odróżnia się od pomocy społecznej świadczonej przez jednostki samorządu terytorialnego.⁵⁷⁴ Wprowadzenie renty socjalnej może być traktowane jako pierwszy krok zmierzający do ujednolicenia sytuacji osób całkowicie niezdolnych do pracy, bez względu na moment powstania przyczyn tej niezdolności.

Pomimo znacznego podobieństwa, od początku wysokość renty socjalnej była niższa od wysokości renty z tytułu niezdolności do pracy. Zgodnie z brzmieniem przepisów w wersji obowiązującej do końca lipca 2018 roku⁵⁷⁵, wysokość renty socjalnej stanowiła 84% kwoty najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy. Od początku sierpnia 2018 roku wysokość renty socjalnej wynosi 100% kwoty najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy.⁵⁷⁶

Wysokość najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy ustalana jest w odniesieniu do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia i stanowi 24% jego wysokości. Jednocześnie tak obliczona **renta nie może być niższa niż 1000 zł**.⁵⁷⁷ Wysokość renty z tytułu niezdolności do pracy jest odpowiednio podwyższana w związku z okresem składkowym i nieskładkowym osoby uprawnionej. Wspomniane podwyższenie wysokości renty z tytułu niezdolności do pracy nie ma wpływu na wysokość renty socjalnej.

Zróźnicowanie wysokości świadczeń z tytułu całkowitej niezdolności do pracy było krytykowane, zwłaszcza przez osoby niepełnosprawne pobierające rentę socjalną i ich opiekunów. Świadczenia te wprawdzie mogą być zaliczane do odmiennych form zabezpieczenia społecznego.⁵⁷⁸ Przy założeniu, iż realizują one podobne funkcje, wydaje się, że ich wysokość powinna być jednakowa.

Podniesienie wysokości renty socjalnej do poziomu najniższej renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy nie oznacza więc zrównania ich wysokości.

⁵⁷² Art. 27 pkt 2, 57 ust. 1 pkt 2 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁷³ Art. 57 ust. 1 pkt 3 ustawy o emeryturach, art. 4 ust. 1 ustawy o rencie socjalnej.

⁵⁷⁴ I. Sierpowska, *Pomoc społeczna. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 24 – 31.

⁵⁷⁵ Art. 6 ust. 1 ustawy o rencie socjalnej w wersji pierwotnej (Dz. U. nr 135, poz. 1268).

⁵⁷⁶ Art. 6 ust. 1 ustawy o rencie socjalnej w wersji nadanej ustawą z dnia 9 maja 2018r. o zmianie ustawy o rencie socjalnej (Dz. U. poz. 933).

⁵⁷⁷ Art. 62 w zw. z art. 19 oraz art. 85 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁷⁸ J. Piotrowski, *Zabezpieczenie społeczne...*, s. 37; M. Wieczorek, *Wybrane aspekty zmian ...*, s. 70–81; T. Sowiński (w:) A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów...*, Warszawa 2014, s. 493 – 494; Z. Ofiarowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, s. 742.

W przypadku renty socjalnej jej wysokość nie jest podwyższana, jeżeli osoba ją pobierająca opłaca składki na ubezpieczenie społeczne.⁵⁷⁹

Jak już wcześniej wspomniano, w przypadku renty z tytułu niezdolności do pracy podjęcie zatrudnienia w dwojaki sposób przyczynia się do poprawy sytuacji materialnej osoby niepełnosprawnej. Po pierwsze, wynagrodzenie za pracę zwiększa miesięczny dochód osoby niepełnosprawnej. Po drugie, systematyczne opłacanie składek na ubezpieczenie społeczne wpływa na stopniowe podwyższanie kwoty pobieranej renty z tytułu niezdolności do pracy. Osoba pobierająca rentę socjalną wprawdzie ma możliwość – poprzez dodatkowe zatrudnienie – zwiększyć poziom osiąganych dochodów, jednak uiszczanie przez nią składek na ubezpieczenie społeczne w żaden sposób nie wpływa na wysokość pobieranej renty socjalnej.⁵⁸⁰

Zróżnicowanie pozycji osób pobierających rentę socjalną i rentę z tytułu niezdolności do pracy wydaje się nie mieć uzasadnienia. Oba te świadczenia przewidziane są dla osób, które w myśl obowiązujących przepisów są niezdolne do wykonywania pracy. Zgodnie z obecnym stanem prawnym posiadanie orzeczenia o całkowitej niezdolności do pracy nie wyklucza podjęcia pracy zarobkowej.⁵⁸¹ Wynika to z faktu, iż pojęcie całkowitej niezdolności do pracy jest terminem przyjętym dla celów ustalania prawa do świadczeń ze środków publicznych. Jest to sztuczna konstrukcja przyjęta na potrzeby ustalenia zasad przyznawania wsparcia osobom, które z uwagi na posiadaną niepełnosprawność, mogą mieć znaczne trudności w podjęciu i wykonywaniu pracy zarobkowej.⁵⁸²

Zasady orzekania o niezdolności do pracy osób starających się o rentę socjalną są identyczne, jak dla osób ubiegających się o rentę z tytułu całkowitej niezdolności do pracy. Wobec tego katalog przesłanek kształtujących wysokość tych świadczeń powinien być ujednolicony. Osoby pobierające rentę socjalną powinny więc, tak jak osoby otrzymujące rentę z tytułu całkowitej niezdolności do pracy, mieć możliwość – poprzez podjęcie pracy zarobkowej – wpływania na wysokość otrzymywanego świadczenia.

Jeżeli czas otrzymywania przychodu z tytułu aktywności zawodowej podlegającej obowiązkowi ubezpieczenia społecznego jest wystarczająco długi, wówczas osoba pobierająca rentę socjalną staje się uprawniona do renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy. W istocie renta socjalna jest więc świadczeniem adresowanym na stałe do osób, które w ogólnie nie są zdolne do pracy zarobkowej lub przejściowo do osób, których niepełnosprawność powstała przed wejściem na rynek pracy.

Zmiana przepisów umożliwiająca **podwyższanie wysokości renty socjalnej w związku z uiszczaniem składek** na ubezpieczenie społeczne przez osobę uprawnioną przyniosłaby wiele pozytywnych konsekwencji.

Po **pierwsze**, zrównałaby sytuację prawną osób pobierających świadczenia z tytułu niezdolności do pracy, bez względu na moment powstania niepełnosprawności powodującej ową niezdolność.

⁵⁷⁹ Art. 62 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁸⁰ Art. 10 ustawy o rencie socjalnej.

⁵⁸¹ Art. 104 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁸² Art. 13 ust. 4 ustawy emeryturach i rentach; wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 kwietnia 2017r. (I UK 172/16); wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 lutego 2017r. (II UK 229/16); wyrok SA w Lublinie z dnia 30 listopada 2017r. (III AUa 419/17); wyrok SA w Gdańsku z dnia 27 czerwca 2017r. (III AUa 307/17); A. Strmiska – Mietlińska, *Zatrudnienie. Niezdolność do pracy. Niepełnosprawność*, s. 34; M. Jankowiak, *Niepełnosprawność...*, s. 81 – 91; B. Gudowska (w:) red. B. Gudowska, K. Ślebzak, *Emerytury i renty...*

Po **drugie**, mogłaby być zachętą dla pracowników i pracodawców do wychodzenia z szarej strefy, co wpłynęłoby na zwiększenie wpływów do budżetu z tytułu uiszczania danin publicznych od wynagrodzeń.

Po **trzecie**, zwiększanie wysokości renty socjalnej na zasadach przewidzianych dla renty z tytułu niezdolności do pracy w związku z wydłużaniem okresu składkowego i nieskładkowego osoby uprawnionej wyeliminowałoby potencjalną konkurencję pomiędzy tymi świadczeniami.

Po **czwarte**, uzależnienie wysokości renty socjalnej od długości okresów składkowych i nieskładkowych byłoby pozytywnym bodźcem do zwiększenia aktywności zawodowej niepełnosprawnych.⁵⁸³ Tym bardziej, że niepełnosprawność często powoduje konieczność ponoszenia dodatkowych wydatków w związku z codziennym funkcjonowaniem. Korzyści płynące z podjęcia pracy przez osoby niepełnosprawne wiążą się nie tylko ze stopniowym odciążaniem budżetu państwa, ale także wywołują pożądane skutki w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych.⁵⁸⁴

Po **piąte**, byłyby to krok w kierunku uporządkowania i usystematyzowania zasad wspierania przez państwo osób niepełnosprawnych.

5. Kolejną cechą odróżniającą rentę socjalną od renty z tytułu całkowitej niezdolności do pracy są **świadczenia dodatkowe**, które z budżetu podmiotu publicznego może otrzymać osoba niepełnosprawna, jeżeli uzyska orzeczenie o niezdolności do samodzielnej egzystencji. Jeżeli osoba całkowicie niezdolna do pracy pobiera rentę z tytułu całkowitej niezdolności do pracy i jednocześnie jest niezdolna do samodzielnej egzystencji, wówczas nabywa uprawnienia do **dotatku pielęgnacyjnego**. Jest to świadczenie wypłacane przez ZUS.⁵⁸⁵ Natomiast w razie uznania osoby pobierającej rentę socjalną za niezdolną do samodzielnej egzystencji, może ona uzyskać **zasiłek pielęgnacyjny** wypłacany z budżetu gminy.⁵⁸⁶ Jego wysokość jest nieco niższa niż wysokość dodatku pielęgnacyjnego.⁵⁸⁷

Niesłusznym wydaje się zróżnicowanie rodzaju i wysokości świadczeń dla osób całkowicie niezdolnych do pracy i jednocześnie niezdolnych do samodzielnej egzystencji jedynie w oparciu o kryterium daty powstania niepełnosprawności. Z punktu widzenia przejrzystości prawa osoby te powinny otrzymywać jeden rodzaj dodatkowego świadczenia. Pozostawienie dwóch rodzajów świadczeń ma uzasadnienie jedynie z powodu zróżnicowania źródeł ich finansowania. Jednak ich wysokość powinna być jednakowa.

Zrównanie sytuacji prawnej osób niezdolnych do pracy i niezdolnych do samodzielnej egzystencji w zakresie dodatkowych świadczeń pielęgnacyjnych wydaje się pożądane z kilku powodów.

⁵⁸³ B. Dobrowolska, E. Gwarda-Gruszczyńska, *Czynniki pozapłatcowe motywujące do pracy osoby niepełnosprawne w świetle badań kwestionariuszowych*, Humanities and Social Sciences, nr 2, 2018, s. 81-97; A. Smarzewska, J. Zbikowski, A. Siedlecka, *Sytuacja bezrobotnych osób niepełnosprawnych zamieszkających na obszarach wiejskich*, Humanities and Social Sciences nr 4, 2013, s. 159-168.

⁵⁸⁴ K. Rejman, G. Błażejowski, *Refleksje nad jakością życia osób niepełnosprawnych w aspekcie globalizacji kultury*, Humanities and Social Sciences nr 1, 2018, s. 135 – 136.

⁵⁸⁵ Art. 115 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁸⁶ Art. 23 o świadczeniach rodzinnych.

⁵⁸⁷ Od 1 marca 2019 r. wysokość dodatku pielęgnacyjnego wynosi 222,01 zł miesięcznie, natomiast od 1 listopada 2018 r. wysokość zasiłku pielęgnacyjnego wynosi 184,42 zł miesięcznie (§ 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 lipca 2018 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy, wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna, Dz. U. poz. 1497)

Po **pierwsze**, pobieranie renty – niezależnie od jej rodzaju – wywoływałyby ujednolicone skutki prawne, co porządkowałoby status prawny osób niepełnosprawnych.

Po **drugie**, byłoby to korzystne z punktu widzenia osoby niepełnosprawnej. Obecnie o prawie do renty socjalnej decydują jednostki organizacyjne ZUS.⁵⁸⁸ Natomiast zasiłek pielęgnacyjny przyznawany jest przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta.⁵⁸⁹ Oznacza to, że osoba wnioskująca o rentę socjalną i zasiłek pielęgnacyjny musi zwracać się z wnioskiem do dwóch różnych organów, mających różne siedziby. Przyznanie osobom uprawnionym do renty socjalnej prawa do ubiegania się o dodatek pielęgnacyjny przeniosłoby postępowania dotyczące tej osoby przed jeden organ. Wprawdzie, ze względu na większą liczbę gmin niż jednostek organizacyjnych ZUS, organy samorządowe wydają się bardziej dostępne, jednak nie zawsze wymagane jest osobiste stawiennictwo wnioskodawcy w jednostce organizacyjnej ZUS. Wniosek o przyznanie świadczenia może być złożony pocztą, a badanie może być przeprowadzone przez lekarza orzecznika, komisję lekarską, lekarza konsultanta czy psychologa w miejscu pobytu osoby, w stosunku do której ma być wydane orzeczenie. Taka możliwość dotyczy osób, których osobiste stawiennictwo na badania jest niemożliwe z powodu stanu zdrowia.⁵⁹⁰

Po **trzecie**, postulat zrównania sytuacji prawnej osób pobierających rentę z tytułu niezdolności do pracy i rentę socjalną wydaje się pożądany także z powodu konieczności przestrzegania konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.⁵⁹¹ Moment powstania naruszenia sprawności organizmu nie wydaje się być wystarczającą przesłanką uzasadniającą różnicowanie wysokości świadczeń pieniężnych przyznawanych niepełnosprawnym ze środków publicznych.

Dodatek pielęgnacyjny jest świadczeniem częściowo uzależnionym od stanu zdrowia osoby uprawnionej. Adresatów tego świadczenia można podzielić na dwie grupy. Pierwszą grupę stanowią osoby całkowicie niezdolne do pracy oraz do samodzielnej egzystencji. Do drugiej grupy należą osoby, które ukończyły 75 rok życia. Dodatek pielęgnacyjny nie może być pobierany jako uzupełnienie renty socjalnej. Mogą go natomiast otrzymywać osoby uprawnione do renty z tytułu niezdolności do pracy lub emerytury.

Sytuacja osób, które ukończyły 75 lat, w zakresie prawa do dodatku pielęgnacyjnego została zrównana z sytuacją osób całkowicie niezdolnych do pracy i samodzielnej egzystencji.⁵⁹² Oznacza to przyjęcie fikcji prawnej, że każdy człowiek po osiągnięciu określonego wieku potrzebuje wsparcia ze strony innych osób. Dodatek pielęgnacyjny ma zrekompensować konieczność ponoszenia dodatkowych wydatków związanych z codziennym funkcjonowaniem.⁵⁹³ Wobec tego warto rozważyć zrównanie pozycji osób starszych z sytuacją prawną osób całkowicie niezdolnych do pracy i samodzielnej egzystencji nie tylko w zakresie prawa do dodatku pielęgnacyjnego. Oprócz ujednolicenia przepisów prawnych w zakresie konsekwencji osiągnięcia wieku wskazanego w ustawie, rozwiązanie to wpłynęłoby korzystnie na sytuację osób starszych. Często osoby te spełniają

⁵⁸⁸ Art. 115 ustawy o emeryturach i rentach.

⁵⁸⁹ Art. 20 ust. 1 w zw. z art. 3 pkt 11 ustawy o świadczeniach rodzinnych.

⁵⁹⁰ § 3 ust. 3 rozporządzenia o orzekaniu o niezdolności do pracy.

⁵⁹¹ Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

⁵⁹² I. Jędrasik – Jankowska, *Emerytura i inne świadczenia związane z wiekiem*, Warszawa 2007, s. 147 – 149.

⁵⁹³ A. Malarewicz – Jakubów, *Wsparcie prawne...*, s. 169 – 171.

kryteria uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności. Przyznanie im takiego statusu z mocy prawa byłoby dla nich odczuwalnym ułatwieniem. Jednocześnie zwiększyłoby dostępność do wsparcia oferowanego dla osób niepełnosprawnych bez konieczności uruchamiania postępowania przed komisjami orzekającymi. Wydaje się, że objęcie z mocy prawa osób, które ukończyły 75 rok życia, wsparciem adresowanym do osób całkowicie niezdolnych do pracy i samodzielnej egzystencji nie obciążałoby w znaczący sposób budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. Wprawdzie zwiększenie liczby osób uprawnionych do otrzymania pomocy w naturalny sposób zwiększa koszty tej pomocy, jednak należy zauważyć, że osoby starsze nie byłyby zainteresowane niektórymi formami wsparcia, a ponadto brak konieczności uzyskania przez nie orzeczenia o niepełnosprawności zmniejszyłby ilość postępowań przed komisjami orzekającymi, a tym samym obniżył koszty ich funkcjonowania.

6. Zasiłek chorobowy oraz świadczenie rehabilitacyjne⁵⁹⁴ są to pieniężne świadczenia wypłacane pracownikowi z powodu przejściowej niemożności wykonywania pracy.⁵⁹⁵ Pracownik ma więc zagwarantowaną część lub całość wynagrodzenia za okres, w którym przez pewien czas nie może wykonywać pracy. W obowiązujących przepisach bardzo szczegółowo uregulowane są zasady wypłacania tych świadczeń oraz maksymalny czas ich pobierania. Prawo do zasiłku chorobowego i świadczenia rehabilitacyjnego **nie jest zależne od posiadanego przez osobę niepełnosprawną orzeczenia o niepełnosprawności**. Oba te świadczenia przyznawane są osobom, które z powodu choroby muszą przerwać wykonywaną pracę lub prowadzoną działalność. Znaczenie zasiłku chorobowego oraz świadczenia rehabilitacyjnego dla osób niepełnosprawnych w zasadzie jest takie samo, jak dla pozostałych zatrudnionych. Świadczenia te jednak w większym stopniu wykorzystywane są przez osoby, które są dotknięte chorobami przejściowo uniemożliwiającymi wykonywanie pracy lub prowadzenie działalności. Stała lub długotrwała niemożność pracy zarobkowej powinna stanowić podstawę przyznania uprawnionemu odpowiedniej renty.⁵⁹⁶ Istotną zaletą zasiłku chorobowego oraz świadczenia rehabilitacyjnego z punktu widzenia osoby ubiegającej się o nie jest sposób ich przyznawania. **Podstawą otrzymania** powyższych świadczeń jest stwierdzenie niezdolności do pracy **zwolnieniem lekarskim**.⁵⁹⁷ W przypadku tych świadczeń nie ma konieczności przeprowadzania postępowania przed komisją orzekającą ZUS, ani przed lekarzem orzecznikiem. Kompetencje ZUS ograniczają się w tym przypadku jedynie do weryfikacji zasadności wystawienia zwolnienia lekarskiego.

7. Nieco inne są przesłanki otrzymywania przez pracownika zasiłku wyrównawczego. Jest to świadczenie, które ma zrekompensować pracownikowi zmniejszenie wynagrodzenia z powodu konieczności zmiany stanowiska pracy spowodowanej stanem zdrowia lub niepełnosprawnością. Zasiłek wypłacany jest jedynie za okres rehabilitacji zawodowej pracownika w celu adaptacji lub przyuczenia do określonej pracy. Niezależnie od tego, czy niemożność wykonywania dotychczasowej pracy spowodowana została wypadkiem przy pracy czy

⁵⁹⁴ W. Koczur, *Restytucja...*, s. 172 – 188.

⁵⁹⁵ Art. 4 – 22 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. oz. 1378, ze zm.); dalej jako: ustawa o świadczeniach pieniężnych; Z. Kluszczyńska (w:) G. Szpor (red.) *System ubezpieczeń społecznych...*, s. 97 – 111.

⁵⁹⁶ G. Stasiak (w:) M. Pierzchańska (red.) *Ubezpieczenia społeczne i gospodarcze*, Radom 2000, s. 71.

⁵⁹⁷ I. Jędrasik – Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje...*, s. 401 – 404.

inną okolicznością, różnicę pomiędzy dotychczasową pensją a pensją pobieraną w czasie nabywania nowych umiejętności zawsze pokrywa ZUS.⁵⁹⁸ Zasiłek wyrównawczy może być przyznany, **jeżeli rehabilitacja zawodowa wydaje się celowa**. Jeśli stan zdrowia lub niepełnosprawność są tego rodzaju, że niecelowym wydaje się przekwalifikowanie pracownika, wówczas powinien on ubiegać się o rentę. Z punktu widzenia osób niepełnosprawnych zasiłek wyrównawczy może mieć istotne znaczenie. Świadczenie to może być pobierane nie dłużej niż przez 2 lata trwania rehabilitacji. Czas ten wydaje się wystarczający na rehabilitację zawodową. Do czasu tego nie wlicza się okresu, w którym z powodu stanu zdrowia uprawniony nie wykonywał pracy ani nie mógł podjąć rehabilitacji. Zasiłek wyrównawczy obliczany jest jako różnica między przeciętnym miesięcznym wynagrodzeniem za okres 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających rehabilitację a wynagrodzeniem miesięcznym osiąganym podczas pracy z obniżonym wynagrodzeniem. Odwołanie się przy obliczaniu zasiłku do miesięcznego wynagrodzenia obliczonego w skali 12 miesięcy pozwala wyeliminować wpływ okresowych wahań wynagrodzenia na wysokość zasiłku. Zasiłek wyrównawczy może być przyznany jedynie tym osobom, których niepełnosprawność lub pogorszenie stanu zdrowia pojawiły się już po podjęciu zatrudnienia. Świadczenie to nie należy się osobom wchodzącym na rynek pracy.

8. **Emerytura** jest świadczeniem, którego wymiar nie ma związku ani z niepełnosprawnością, ani z niezdolnością do pracy. Prawo do emerytury zależy zasadniczo od spełnienia dwóch kryteriów. Pierwszym z nich jest osiągnięcie wskazanego w ustawie **wieku**. Drugim kryterium jest odpowiedni **staż ubezpieczeniowy**. Zakres stosowania tych kryteriów zależy od daty urodzenia osoby uprawnionej.⁵⁹⁹

Z punktu widzenia osób niepełnosprawnych – tak jak dla pozostałych osób objętych ubezpieczeniem społecznym – funkcjonowanie systemu emerytalnego jest bez wątpienia istotnym elementem systemu zabezpieczenia społecznego. Jednak wydaje się, że niepełnosprawność powinna być uwzględniana przy ustalaniu prawa do emerytury. Jedną z możliwości jest wprowadzenie obniżonego wieku emerytalnego dla osób z orzeczoną niepełnosprawnością lub niezdolnych do pracy.

9. Kolejnym świadczeniem, które może być uznane za instrument wsparcia osób niepełnosprawnych, jest **renta rodzinna**.⁶⁰⁰ Jest to forma wsparcia, którą mogą otrzymać osoby w związku ze śmiercią członka rodziny. W założeniu renta rodzinna należy się osobom, które były na utrzymaniu zmarłego.⁶⁰¹ W ustawie w sposób szczegółowy wskazane są przesłanki prawa do otrzymania tego świadczenia. **Niepełnosprawność ma istotny wpływ na zakres prawa do renty rodzinnej**. Świadczenie to przysługuje przede wszystkim **dzieciom zmarłego**, do ukończenia przez nie 16 roku życia. Jeżeli dziecko pobiera naukę, wówczas prawo do renty przysługuje do ukończenia 25 lat (lub wyjątkowo do ukończenia studiów). W przypadku dzieci niepełnosprawnych nie obowiązuje limit wieku. Dzieci całkowicie niezdolne do pracy mogą otrzymywać rentę rodzinną po zmarłym rodzicu bez względu na wiek. Dla pozyskania prawa do renty rodzinnej nie-

⁵⁹⁸ Art. 23 – 25 ustawy o świadczeniach pieniężnych; W. Koczur, *Restytucja...*, s. 188 – 201.

⁵⁹⁹ Dział II ustawy o emeryturach i rentach; I. Jędrasik – Jankowska, *Emerytura...*

⁶⁰⁰ Rozdział 2 ustawy o emeryturach i rentach; W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 42 – 43.

⁶⁰¹ I. Jędrasik – Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne...*, s. 52 – 56; I. Jędrasik – Jankowska, *Ochrona ubezpieczeniowa ryzyka utraty żywiciela* (w:) T. Szumlicz (red.) *Spoleczne aspekty ubezpieczenia*, s. 111 – 118.

zdolność do pracy musiała powstać w określonym w przepisach czasie. Prawo do tego świadczenia przysługuje, jeśli całkowita niezdolność do pracy powstała przed ukończeniem przez dziecko 16 lat lub - w przypadku kontynuowania nauki w szkole – przed ukończeniem 25 lat. Wymaga to gromadzenia odpowiedniej dokumentacji, na podstawie której – w razie wątpliwości – możliwe będzie ustalenie daty powstania niezdolności do pracy.⁶⁰²

W pewnych sytuacjach renta rodzinna może być przyznana także **małżonkowi zmarłego**. W ustawie wskazanych jest szereg przypadków, w których renta przysługuje osobie owdowiałej. Można je podzielić na dwie grupy. W pierwszej znajdują się sytuacje, w których jednym z warunków przyznania renty jest pozostawanie przez małżonków w ustroju wspólności majątkowej aż do dnia śmierci jednego z nich. W drugiej zaś grupie można wskazać przypadki, gdy przed śmiercią małżonkowie nie pozostawali w ustroju wspólności majątkowej, pozostawali w separacji lub byli rozwiedzeni.

Jeżeli przed śmiercią jednego z małżonków między nimi istniała wspólność majątkowa, wówczas małżonek może pobierać rentę w trzech przypadkach. Po pierwsze, gdy ma **ukończone 50 lat**. Po drugie, gdy pozostały przy życiu **małżonek jest niezdolny do pracy**. Po trzecie, **gdy opiekuje się dzieckiem** niepełnoletnim lub dzieckiem całkowicie niezdolnym do pracy i do samodzielnej egzystencji lub całkowicie niezdolnym do pracy bez względu na wiek. Renta dla owdowiałego małżonka opiekującego się dzieckiem przysługuje, gdy dziecko uprawnione jest do renty rodzinnej po zmarłym. Renta z tytułu opieki nad dzieckiem zdrowym lub częściowo niezdolnym do pracy przysługuje jedynie do ukończenia przez nie 18 roku życia. Warunki te uważa się za spełnione, gdy występują w chwili śmierci osoby, po której nabywana jest renta oraz gdy wystąpią w ciągu 5 lat od śmierci małżonka lub od zakończenia wychowywania dzieci.⁶⁰³

Z tytułu śmierci może być wypłacana **wyłącznie jedna renta rodzinna** nawet, gdy jest kilku uprawnionych do jej pobierania. Renta stanowi określony w ustawie procent świadczenia należnego przed śmiercią osobie, po której jest pobierana. Jeżeli osoba zmarła nie pobierała przed śmiercią renty albo emerytury, wówczas podstawę wymiaru renty rodzinnej stanowi renta z tytułu całkowitej niezdolności do pracy obliczona dla zmarłego. Liczba uprawnionych do pobierania wpływa na wysokość renty rodzinnej, która jednak nigdy nie przekracza 95% świadczenia należnego zmarłej osobie. W razie potrzeby **renta wypłacana jest w częściach równych** na rzecz poszczególnych uprawnionych.⁶⁰⁴

Renta rodzinna jest świadczeniem przewidzianym dla osób, które nie są w stanie samodzielnie się utrzymać. Z tego powodu, jeżeli osoba uprawniona do renty osiąga przychody w wysokości przekraczającej wskazany w ustawie limit, wysokość renty ulega stosownemu obniżeniu. W przepisach określony jest także poziom przychodów, którego przekroczenie powoduje, że prawo do renty zostaje zawieszone.⁶⁰⁵

10. Niepełnosprawność ma niewielki wpływ na zasady pobierania **zasiłku macierzyńskiego**.⁶⁰⁶ Zasiłek macierzyński przysługuje z tytułu urodzenia

⁶⁰² Art. 68 ustawy o emeryturach i rentach.

⁶⁰³ Art. 70 ust. 1 i 1 ustawy o emeryturach i rentach.

⁶⁰⁴ Art. 71, 72 ustawy o emeryturach i rentach.

⁶⁰⁵ Art. 104 ustawy o emeryturach i rentach.

⁶⁰⁶ Rozdział 6 ustawy o świadczeniach pieniężnych.

dziecka lub przyjęcia dziecka na wychowanie. Maksymalny czas pobierania zasiłku zależy od liczby urodzonych lub przyjętych na wychowanie dzieci. **Niepełnosprawność dziecka ani rodzica nie mają więc wpływu na czas pobierania zasiłku macierzyńskiego.** Niepełnosprawność nie uprawnia ponadto do ubiegania się o wyższy zasiłek. Nieco odmienne zasady przyznawania zasiłku macierzyńskiego stosowane są, gdy **kobieta**, która urodziła dziecko, jest **osobą ze znacznym stopniem niepełnosprawności** lub niezdolną do samodzielnej egzystencji. Wówczas zasiłek może być **pobierany przez ojca** dziecka lub przez innego członka rodziny.⁶⁰⁷ Czas pobierania zasiłku przez ojca dziecka lub przez innego członka najbliższej rodziny nie może przekraczać okresu, przez jaki matka mogłaby pobierać zasiłek. Warunkiem przyznania zasiłku ojcu lub innej osobie jest zaprzestanie wykonywania pracy w celu sprawowania opieki nad dzieckiem.

Wydaje się, że niepełnosprawność dziecka powinna wpływać na wydłużenie okresu, przez który rodzic lub opiekun może pobierać zasiłek macierzyński. Ponadto, z uwagi na szczególne potrzeby dziecka niepełnosprawnego, zasiłek macierzyński w takim przypadku powinien być wyższy.

11. Do świadczeń wypłacanych przez ZUS należą także finansowe formy wsparcia wynikające z przepisów szczególnych. Szeroki katalog instrumentów adresowanych do osób niepełnosprawnych przewidziany jest dla **inwalidów wojennych i wojskowych**. Koszty udzielania wsparcia tej grupie społecznej pokrywane są z państwowych środków publicznych.⁶⁰⁸ Świadczenia te można podzielić na trzy grupy.⁶⁰⁹

Pierwszą grupę stanowią **świadczenia pieniężne**. Należą do nich renta inwalidzka, renta rodzinna oraz dodatki do rent.⁶¹⁰

Drugą grupę instrumentów wsparcia stanowią **świadczenia w naturze**. Można pośród nich wskazać świadczenia lecznicze i położnicze, protezowanie, przysposobienie zawodowe, czy pobyt w domu rencistów.⁶¹¹

Trzecia grupa świadczeń obejmuje **pozostałe preferencje**. Należą do nich ulgi przy przejazdach środkami komunikacji miejskiej lub krajowej, szczególne uprawnienia pracownicze, prawo do wcześniejszej emerytury, pierwszeństwo w korzystaniu z niektórych świadczeń zdrowotnych lub z zakresu pomocy społecznej, zwolnienie z opłat abonamentowych za używanie odbiorników radiowych i telewizyjnych oraz prawo do refundacji części składek z tytułu ubezpieczenia pojazdu mechanicznego.⁶¹² Warto zaznaczyć, że prawo do ulgi przy przejazdach różnymi środkami komunikacji przysługuje nie tylko inwalidzie wojennemu, ale także jego opiekunowi lub przewodnikowi towarzyszącemu mu w podróży.

Katalog **świadczeń pieniężnych** przysługujących inwalidzie wojennemu oraz członkom jego rodziny jest w zasadzie taki sam, jak w przypadku ogółu osób objętych powszechnym ubezpieczeniem społecznym. Różnica dotyczy dwóch kwestii.

⁶⁰⁷ Art. 29 ust. 5 ustawy o świadczeniach pieniężnych.

⁶⁰⁸ Art. 3 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶⁰⁹ Nie wszystkie ze świadczeń wskazanych w ustawie przyznawane są za pośrednictwem ZUS (art. 2 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych).

⁶¹⁰ Art. 2 pkt 1 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶¹¹ Art. 2 pkt 2 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶¹² Art. 16 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

Po pierwsze, świadczenia przysługujące inwalidom wojennym **są z założenia wyższe**, niż świadczenia należne pozostałym uprawnionym.⁶¹³

Po drugie, w stosunku do inwalidów wojennych obowiązują **zmodyfikowane przesłanki przyznawania świadczeń**. Z jednej strony mogą być one złagodzone. Tak jest w przypadku obniżenia wieku emerytalnego w odniesieniu do inwalidów wojennych czy przy szczególnych zasadach obliczania okresu zatrudnienia.⁶¹⁴ Z drugiej strony, dla skorzystania z uprawnień należy spełnić rygorystycznie określone przesłanki niezbędne dla uzyskania statusu inwalidy wojennego. W uproszczeniu można stwierdzić, że za inwalidę wojennego może zostać uznana tylko osoba, która w zakresie wskazanym w ustawie uczestniczyła w działaniach prowadzonych w związku z II wojną światową i w wyniku tych działań doznała naruszenia sprawności organizmu.⁶¹⁵

Wobec **inwalidów wojskowych** zmodyfikowane są nieco zasady przyznawania niektórych świadczeń. W ich przypadku nie są stosowane preferencyjne zasady ustalania okresu zatrudnienia dla weryfikacji przysługujących świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Status inwalidy wojskowego może zostać przyznany żołnierzowi niezawodowemu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, u którego w związku ze służbą doszło do naruszenia sprawności organizmu.⁶¹⁶

Instrumenty wsparcia inwalidów wojennych i wojskowych w postaci **świadczeń w naturze** także w zasadzie mieszczą się w formach pomocy dostępnych pozostałym uprawnionym. Świadczenia lecznicze i położnicze oraz protezowanie udzielane są w oparciu o przepisy regulujące zasady udzielania świadczeń opieki zdrowotnej. Inwalidzi wojenni i wojskowi mogą więc korzystać z tych samych usług i świadczeń rzeczowych, co pozostałe osoby. Zakres form pomocy przewidzianych dla inwalidów wojennych i wojskowych nie odbiega więc od świadczeń oferowanych dla ogółu uprawnionych. Wobec inwalidów wojennych są jednak stosowane **preferencyjne zasady** ich przyznawania. Mogą one polegać na **pierzeństwie** w zakresie korzystania z tych usług lub **zniesieniu wobec nich limitów** w ich przyznawaniu.⁶¹⁷

Porównując sytuację ogółu osób niepełnosprawnych z sytuacją inwalidów wojennych i wojskowych można zauważyć, że ci ostatni korzystają z większej liczby przywilejów. Z jednej strony osoby biorące udział w działaniach wojennych oraz służące w siłach zbrojnych zasługują bez wątpienia na szczególne wsparcie. Z drugiej zaś, można mieć wątpliwości czy przyczyna lub moment powstania naruszenia sprawności powinien skutkować aż takimi dysproporcjami w dostępnych instrumentach wsparcia. Natomiast całkowicie nieuzasadnione wydaje się różnicowanie sytuacji inwalidów wojennych oraz inwalidów wojskowych.

12. Finansowym instrumentem wsparcia, wypłacanym przez ZUS na mocy przepisów szczególnych, jest – przewidziane wyłącznie dla osób niepełnosprawnych będących **cywilnymi niewidomymi ofiarami działań wojennych** – **specjalne świadczenie pieniężne**.⁶¹⁸ Jego wysokość zrównana jest z rentą socjalną.⁶¹⁹

⁶¹³ Art. 11, 12 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych, J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 233 – 238.

⁶¹⁴ Art. 20, 21 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶¹⁵ Art. 6 – 8 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶¹⁶ Art. 30 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych.

⁶¹⁷ szerzej na ten temat: § 3 Rozdział V.

⁶¹⁸ Art. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługującym cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych (Dz. U. nr 249, poz. 1824, ze zm.).

⁶¹⁹ Art. 5 ustawy o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługującym cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych.

Koszty wynikające z wypłaty świadczenia pokrywane są w całości z państwowych środków publicznych.⁶²⁰ O przyznanie świadczenia mogą ubiegać się wyłącznie osoby niewidome. Inne naruszenie sprawności organizmu nie pozwala na jego uzyskanie. Wprowadzenie świadczenia przewidzianego wyłącznie dla osób posiadających jeden rodzaj naruszenia sprawności organizmu prowadzi do pewnego stopniowania niepełnosprawności. Osoby niewidome znajdują się w uprzywilejowanej pozycji względem pozostałych, którzy na skutek działań wojennych doznali naruszenia sprawności organizmu. Przyznawanie niepełnosprawnym preferencji o charakterze prawno – finansowym ma za zadanie wyrównać ich szanse tak, aby zminimalizować skutki naruszenia sprawności organizmu, przynajmniej w aspekcie ekonomicznym. Wydaje się, że z uwagi na stopień niepełnosprawności można różnicować dostępne formy wsparcia. Warto zastanowić się, czy uznanie pewnych rodzajów naruszenia sprawności organizmu jako bardziej dotkliwe niż pozostałe, nie jest zbyt subiektywnym kryterium udzielania wsparcia.

13. Kolejnym świadczeniem przyznawanym na mocy przepisów szczególnych przez ZUS przewidzianym wyłącznie dla osób z naruszoną sprawnością organizmu jest **dodatek dla weterana poszkodowanego**.⁶²¹ Koszty wypłaty dodatku pokrywane są w całości ze państwowych środków publicznych. Dodatek może być przyznany osobie, która na podstawie skierowania brała udział w działaniach poza granicami państwa i w wyniku wypadku lub choroby doznała uszczerbku na zdrowiu. Warunkiem ubiegania się o dodatek jest przyznane prawo do **odszkodowania**. Chcąc otrzymywać dodatek, osoba poszkodowana musi mieć przyznane odszkodowanie z tytułu poniesionego uszczerbku na zdrowiu.⁶²² Wysokość dodatku zależna jest od procentowo określonego stopnia uszczerbku na zdrowiu. Podstawę obliczania dodatku stanowi kwota najniższej emerytury.⁶²³ Przyznanie dodatku zależy od posiadania przez osobę uprawnioną decyzji o posiadaniu statusu weterana poszkodowanego. Dodatek może być pobierany wyłącznie przez osoby, które nabyły prawo do emerytury lub renty, nawet jeżeli wypłata tych świadczeń została zawieszona.⁶²⁴

14. W katalogu instrumentów pieniężnych wypłacanych przez ZUS można też wskazać świadczenia adresowane do **osób opiekujących się niepełnosprawnymi**. Świadczeniem ściśle powiązaniem ze stanem zdrowia członków najbliższej rodziny osób objętych ubezpieczeniem zdrowotnym jest **zasiłek opiekuńczy**.⁶²⁵ Zasiłek przysługuje, jeżeli ubezpieczony nie może wykonywać pracy zarobkowej z powodu konieczności sprawowania opieki nad bliskimi. Prawo do zasiłku powstaje, jeżeli dziecko lub inny członek rodziny wymagają opieki, a jednocześnie nie zachodzą okoliczności wyłączające prawo do pobierania zasiłku.

Zależnie od tego, nad kim ma być sprawowana opieka, różne są **przesłanki uprawniające do zasiłku**. W przypadku **dzieci** dodatkowym czynnikiem wpływającym na prawo do zasiłku jest wiek dziecka. Rodzic dziecka, które nie ukoń-

⁶²⁰ Art. 12 ustawy o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługujących cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych.

⁶²¹ Art. 36 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa (Dz. U. nr 205, poz. 1203, ze zm.); dalej jako: ustawa o weteranach.

⁶²² Art. 3 ustawy o weteranach.

⁶²³ Art. 36 ust. 4, 5 ustawy o weteranach.

⁶²⁴ Art. 36 ustawy o weteranach.

⁶²⁵ Rozdział VII ustawy o świadczeniach pieniężnych, G. Stasiak (w.): M. Pierzchalska (red.) *Ubezpieczenia społeczne...*, s. 77 – 79.

czyło 8 lat, może pobierać zasiłek, jeżeli konieczność opieki wynika z choroby dziecka lub nieprzewidzianej niemożności zapewnienia dziecku opieki z powodu choroby osoby sprawującej opiekę nad dzieckiem lub zamknięcia placówki, do której dziecko uczęszcza.⁶²⁶ W **przypadku starszych dzieci oraz pozostałych członków rodziny** wymienionych w ustawie⁶²⁷ zasiłek opiekuńczy może być pobierany tylko w razie konieczności objęcia ich opieką z powodu choroby.

W przypadku niepełnoletnich dzieci niepełnosprawnych⁶²⁸ rodzic może pobierać zasiłek opiekuńczy, jeżeli konieczność sprawowania opieki wynika z choroby (lub ciąży) jego małżonka lub rodzica dziecka, jeżeli osoby te stale opiekują się dzieckiem. Natomiast zasiłek opiekuńczy za czas opieki nad pełnoletnim niepełnosprawnym należy się na zasadach przewidzianych dla członków rodziny ubezpieczonego, czyli tylko w razie choroby.

Maksymalny czas pobierania zasiłku opiekuńczego nie może przekroczyć 60 dni w ciągu roku, bez względu na liczbę dzieci i innych członków rodziny wymagających opieki. Wysokość zasiłku wynosi 80% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia lub przychodu osoby uprawnionej do zasiłku.⁶²⁹

15. Oprócz wymienionych form wsparcia ZUS jest partnerem finansowanego ze środków unijnych programu „**Wypracowanie i pilotażowe wdrożenie modelu kompleksowej rehabilitacji umożliwiającej podjęcie lub powrót do pracy**”, w ramach którego oferuje zainteresowanym udział w szkoleniach i seminariach. Projekt ten ma na celu opracowanie i przetestowanie efektywnego, optymalnego pod względem społecznym i finansowym, kompleksowego modelu rehabilitacji oraz aktywizacji społecznej i zawodowej, który będzie miał wpływ na jakość świadczonych usług przez podmioty zajmujące się zawodowym i społecznym włączeniem osób zagrożonych niezdolnością do pracy, niepełnosprawnością oraz osób niepełnosprawnych.⁶³⁰

16. Poza powszechnym systemem zabezpieczenia społecznego można wyróżnić tzw. **branżowe formy zabezpieczenia społecznego**.⁶³¹ Oferowane są one osobom pełniącym służbę w niektórych jednostkach, wykonującym określony zawód lub prowadzącym działalność określonego rodzaju. Branżowy system zabezpieczenia społecznego zbudowany jest w oparciu o podobne zasady, jak system powszechny. Oferuje ubezpieczonym podobny katalog świadczeń. Ich wysokość oraz zasady pobierania czy źródła finansowania są jednak często zróżnicowane. **Dla osób niepełnosprawnych nie ma odrębnego systemu ubezpieczeń społecznych.**

17. Do instrumentów zabezpieczenia społecznego adresowanych do osób niepełnosprawnych należą także świadczenia przysługujące w ramach rolniczego ubezpieczenia społecznego. Dysponentem środków pobranych tytułem skła-

⁶²⁶ Art. 32 ust. 1 pkt 1 ustawy o świadczeniach pieniężnych.

⁶²⁷ Art. 32 ust. 1 pkt 2, 3 ustawy o świadczeniach pieniężnych.

⁶²⁸ legitymujących się orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczeniem o niepełnosprawności łącznie ze wskazaniami konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji (art. 32 ust. 1 pkt 2a, 2b ustawy o świadczeniach pieniężnych).

⁶²⁹ Art. 33, 36, 48, 52 ustawy o świadczeniach pieniężnych.

⁶³⁰ <https://www.pfron.org.pl/o-funduszu/projekty/projekty-ue/program-operacyjny-wiedza-edukacja-rozwoj/wypracowanie-i-pilotażowe-wdrożenie-modelu-kompleksowej-rehabilitacji-umożliwiającej-podjęcie-lub-powrót-do-pracy/o-projekcie/> (dostępna na dzień: 12 grudnia 2018 r.).

⁶³¹ J. Adamiak, B. Kołosowska, *Reforma systemu zabezpieczenia społecznego w Polsce – założenia i stan obecny* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, s. 21 – 31.

dek ubezpieczenia społecznego rolników jest **Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego**.⁶³² Wpływy uzyskane ze składek uiszczanych przez osoby objęte rolniczym ubezpieczeniem społecznym stanowią zaledwie kilka procent przychodów będących w dyspozycji KRUS.⁶³³

Dla niepełnosprawnych rolników istotnym świadczeniem jest bez wątpienia **renta rolnicza z tytułu niezdolności do pracy**. Może być ona przyznana rolnikowi trwale lub okresowo niezdolnemu do pracy. Oprócz przesłanki merytorycznej przepisy określają szereg warunków formalnych, jakie muszą być spełnione przez osobę ubiegającą się o rentę.⁶³⁴ Wysokość najniższej rolniczej renty z tytułu niezdolności do pracy nie może mniejsza niż wysokość rolniczej emerytury podstawowej.⁶³⁵

Dla rolników niezdolnych do pracy w gospodarstwie rolnym, wobec których celowe jest przekwalifikowanie zawodowe, dostępna jest **rolnicza renta szkoleniowa**. Może być pobierana przez okres zdobywania nowych kwalifikacji, ale nie dłużej niż przez 3 lata.⁶³⁶

Z uwagi na stan zdrowia w ramach wsparcia rolnicy mogą otrzymać **zasiłek chorobowy**, który – podobnie jak w przypadku pracowników – wypłacany jest w razie czasowej niezdolności rolnika do prowadzenia działalności rolniczej.⁶³⁷ W odróżnieniu od osób objętych pozarolniczym ubezpieczeniem społecznym, **rolnikom nie przysługuje zasiłek rehabilitacyjny**. Brak tego świadczenia jest zrekompensowany poprzez znaczne wydłużenie – w stosunku do zasiłku chorobowego wypłacanego przez ZUS – czasu, na jaki może być przyznany rolniczy zasiłek chorobowy. Wysokość rolniczego zasiłku chorobowego wynosi 10 zł za każdy dzień niezdolności do pracy.⁶³⁸

Oprócz zasiłku rolnicy mogą korzystać także z **rehabilitacji leczniczej** finansowanej ze środków KRUS.⁶³⁹ Oferowana rehabilitacja ma zapobiegać inwalidztwu lub ograniczyć je do poziomu umożliwiającego ubezpieczonemu dalsze wykonywanie działalności rolniczej lub też przywrócić zdolność do wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym w przypadku osób, które taką zdolność utraciły. Z rehabilitacji leczniczej rolnik może skorzystać tylko wówczas, jeżeli osiągnięcie celów tej rehabilitacji jest możliwe.

Świadczeniem ściśle związanym ze stanem zdrowia osoby uprawnionej jest **dodatek pielęgnacyjny**. Może być pobierany przez rolników na takich samych zasadach i w tej samej wysokości, jak przez pozostałe osoby uprawnione. Dodatek pielęgnacyjny dla rolników wypłacany jest przez KRUS.⁶⁴⁰

⁶³² Art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, s. 430 – 432; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 225 – 231; Z. Gilowska, A. Mierzwa, W. Misiąg, *Stan i kierunki reformy sektora publicznego w Polsce*, Gdańsk 1997, s. 77 – 78; R. Przygodzka, *Uwarunkowania i bariery reformy rolniczego systemu ubezpieczeń społecznych* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, s. 405 – 414.

⁶³³ Tabela nr 24 załącznika nr 13 do ustawy budżetowej na 2019 r.

⁶³⁴ Art. 21 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶³⁵ Od 1 marca 2019 r. rolnicza emerytura podstawowa wynosi 938,97 zł miesięcznie (art. 26 ust. 2 ustawy o zabezpieczeniu społecznym rolników, komunikat Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego z dnia 13 lutego 2019 r. w sprawie kwoty emerytury podstawowej, M.P. 2019 poz. 198).

⁶³⁶ Art. 21b ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶³⁷ Art. 14 – 15a ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶³⁸ pod warunkiem, że niezdolność do wykonywania pracy trwa co najmniej 30 dni; § 2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 maja 2007 r. w sprawie określenia wysokości jednorazowego odszkodowania z tytułu wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej oraz zasiłku chorobowego (t. j. Dz. U. z 2015r., poz. 1150).

⁶³⁹ Art. 64 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶⁴⁰ Art. 27 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Członkowie najbliższej rodziny rolnika⁶⁴¹ mają – analogicznie jak członkowie rodziny osoby podlegającej ubezpieczeniu w ZUS – prawo do **renty rodzinnej** po zmarłym rolniku. W ustawie o zabezpieczeniu społecznym rolników w zakresie przesłanek, jakie członkowie rodziny muszą spełnić, aby otrzymać rentę rodzinną, zawarte jest odesłanie do ustawy o emeryturach i rentach.⁶⁴² W przypadku rolniczej renty rodzinnej obowiązują **odmienne** – niż w przypadku renty rodzinnej wypłacanej przez ZUS – **zasady ustalania jej wysokości**. Renta obliczana jest jako pochodna kwoty podstawowej emerytury rolniczej.⁶⁴³

Dla rolników, którzy w wyniku wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej doznali stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu, przewidziane jest **jednorazowe odszkodowanie**.⁶⁴⁴

W odróżnieniu od zasiłku macierzyńskiego wypłacanego przez ZUS, **niepełnosprawność w żadnym stopniu nie wpływa na rolniczy zasiłek macierzyński**.⁶⁴⁵

18. Osobny system zabezpieczenia społecznego przewidziany jest dla **żołnierzy zawodowych**.⁶⁴⁶ Świadczenia dla żołnierzy finansowane są ze środków będących w dyspozycji Ministra Obrony Narodowej. W strukturze Ministerstwa Obrony Narodowej działa Departament Spraw Socjalnych, który odpowiada między innymi za funkcjonowanie systemu zabezpieczenia socjalnego oraz wojskowego systemu emerytalnego. Jednostką właściwą do wypłaty świadczeń dla żołnierzy zawodowych są działające w każdym województwie wojskowe biura emerytalne. Stan zdrowia żołnierza dla celów ustalenia jego zdolności do pełnienia służby oraz ewentualnego prawa do świadczeń z zabezpieczenia społecznego badają wojskowe komisje lekarskie.

Świadczenia przewidziane dla żołnierzy zawodowych na wypadek naruszenia sprawności organizmu można podzielić na **dwie grupy**.

Pierwszą stanowią **świadczenia pieniężne**. Można pośród nich wskazać wojskową rentę inwalidzką oraz niektóre dodatki do emerytury lub renty. Także w przypadku emerytury wojskowej oraz renty rodzinnej stan zdrowia osoby uprawnionej może mieć wpływ na wysokość pobieranego świadczenia.⁶⁴⁷

Druga grupa obejmuje instrumenty wsparcia oferowane w postaci wskazanych w przepisach **usług**. Należą do nich świadczenia lecznicze, świadczenia socjalne oraz prawo do umieszczenia w domu emeryta wojskowego.⁶⁴⁸

Renta inwalidzka przysługuje żołnierzowi zwolnionemu z zawodowej służby wojskowej, który stał się inwalidą w wyniku stałego lub długotrwałego naruszenia sprawności organizmu. W ustawie przewidziane są **trzy grupy inwalidzkie**. Grupa **pierwsza** przyznawana jest żołnierzowi, który jest całkowicie niezdolny do pracy. **Druga** grupa inwalidzka może być orzeczona wobec żołnierza częściowo niezdolnego do pracy. Grupa **trzecia** oznacza, że żołnierz jest niezdolny do służby, ale jednocześnie zachował zdolność do wykonywania pracy.

⁶⁴¹ Art. 29 ust. 2 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶⁴² Art. 29 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶⁴³ Art. 29 – 30 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶⁴⁴ Art. 10 – 13 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników

⁶⁴⁵ Art. 35a Art. 10 – 13 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁶⁴⁶ Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 289), dalej jako: ustawa o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy; T. Bińczycka – Majewska, *Założenia reformy systemu emerytalnego i ocena ich realizacji* (w:) B. Wagner, J. Gajos (red.) *Dziesięć lat reformy...*, s. 7 – 30.

⁶⁴⁷ Art. 2 pkt 1 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁴⁸ Art. 2 pkt 2 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

Przyznanie którejkolwiek grupy inwalidzkiej tożsame jest ze stwierdzeniem całkowitej niezdolności do służby.⁶⁴⁹

Możliwość orzeczenia całkowitej niezdolności do służby wobec osoby zdolnej do pracy wynika ze stosowania odmiennych kryteriów dla oceny możliwości pełnienia służby przez żołnierza. Kryteria te są bardzo rygorystyczne. **Nieemożność pełnienia służby nie oznacza więc automatycznie braku możliwości wykonywania pracy.**

Warunkiem nabycia uprawnień do renty wojskowej jest występowanie związku pomiędzy naruszeniem sprawności organizmu a pełnieniem służby przez żołnierza. Jeżeli warunek ten nie jest spełniony, żołnierz może ubiegać się o świadczenia przyznawane przez ZUS.

Wysokość renty inwalidzkiej zależy od **dwóch czynników**. Po pierwsze, podstawę jej obliczenia stanowi **wynagrodzenie żołnierza**. Po drugie, na wysokość renty inwalidzkiej wpływa wysokość stosowanego **wskaźnika procentowego**, który uzależniony jest od przyznanej żołnierzowi grupy inwalidzkiej. W pewnych sytuacjach istnieje możliwość podwyższenia wskaźnika procentowego wykorzystywanego do obliczania wysokości renty.⁶⁵⁰

Żołnierze na takich samych zasadach, jak pozostałe osoby objęte ubezpieczeniem społecznym, mogą ubiegać się o **dodatek pielęgnacyjny** oraz o inne dodatki.⁶⁵¹

Wskazani w ustawie członkowie rodziny zmarłego żołnierza mogą ubiegać się o **rentę rodzinną**. Za podstawę wymiaru renty rodzinnej przyjmuje się rentę inwalidzką przewidzianą dla **inwalidów I grupy**, której kwota jest najwyższa spośród świadczeń przewidzianych dla żołnierzy niezdolnych do służby.

Warunki przyznania renty rodzinnej oraz zasady jej wypłacania ustalane są na podstawie ustawy o emeryturach i rentach. W przepisach regulujących zaopatrzenie emerytalne żołnierzy nie wprowadzono w tym zakresie znaczących modyfikacji. Podmiotem właściwym do oceny stanu zdrowia i zdolności do pracy osoby ubiegającej się o rentę rodzinną są komisje lekarskie oraz lekarze orzecznicy ZUS.⁶⁵²

Emerytura wojskowa pobierana przez emerytowanego żołnierza może być **podwyższona** z uwagi na jego stan zdrowia.⁶⁵³ Warunkiem podniesienia wysokości świadczenia jest występowanie związku pomiędzy inwalidztwem a pełnioną w przeszłości służbą.

Osobom uprawnionym do wojskowego zaopatrzenia emerytalnego oraz członkom ich rodzin przysługuje prawo do bezpłatnych świadczeń leczniczych, położniczych i rehabilitacyjnych oraz zaopatrzenia w protezy ortopedyczne i środki pomocnicze z wojskowej lub społecznej służby zdrowia albo służby zdrowia podległej Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji. Można zauważyć, że **uprawnienia niepełnosprawnych żołnierzy w zakresie korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej nie różnią się od uprawnień pozostałych osób z niepełnosprawnością.**⁶⁵⁴

⁶⁴⁹ Art. 19, 20 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵⁰ Art. 22 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵¹ Art. 25 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵² Art. 23, 24 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵³ Art. 14 ust. 2, 15 ust. 4 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵⁴ Art. 28 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

Wyłącznie dla emerytowanych żołnierzy lub członków ich rodzin przewidziane są **domy emerytów wojskowych**. Są to placówki, które standardem odpowiadają domom pomocy społecznej, ale nimi nie są w rozumieniu przepisów. Zależnie od usług oferowanych przez dom emeryta wojskowego, mogą być do niego przyjmowane **także osoby niepełnosprawne**. Jako placówki przewidziane dla osób pobierających emeryturę – a nie rentę inwalidzką – domy te nie mogą być traktowane jako miejsca tworzone głównie z myślą o osobach niepełnosprawnych.⁶⁵⁵

19. W podobny sposób, jak wojskowe zabezpieczenie społeczne, skonstruowany jest system zaopatrzenia emerytalnego wymienionych w ustawie **służb mundurowych**.⁶⁵⁶ Należne im świadczenia także można podzielić na dwie grupy.

Pierwszą grupę stanowią **świadczenia pieniężne**. Dla osób niepełnosprawnych istotne znaczenia ma policyjna renta inwalidzka oraz niektóre dodatki do emerytury lub renty. Stan zdrowia może także wpływać na zakres prawa do renty rodzinnej oraz na jej wysokość.⁶⁵⁷

Druga grupa instrumentów wsparcia niepełnosprawnych funkcjonariuszy służb mundurowych obejmuje **pozostałe formy pomocy**, do których należą świadczenia lecznicze.⁶⁵⁸

Zasady przyznawania **policyjnej renty inwalidzkiej** są zbliżone do zasad ustalania prawa do wojskowej renty inwalidzkiej.⁶⁵⁹ Inwalidzka renta policyjna może być przyznana funkcjonariuszowi, u którego stwierdzono jedną z **trzech grup inwalidzkich** całkowicie uniemożliwiających pełnienie służby. **Pierwsza** grupa inwalidzka oznacza całkowitą niezdolność do pracy. **Druga** grupa inwalidzka może być orzeczona wobec osoby częściowo niezdolnej do pracy. Posiadanie orzeczenia o **trzeciej** grupie inwalidzkiej oznacza zdolność do wykonywania pracy. **Niezdolność do pełnienia służby stwierdzona u funkcjonariusza nie zawsze oznacza brak możliwości podjęcia zatrudnienia w innym zawodzie**. Orzeczenia o stanie zdrowia i stwierdzeniu zdolności lub braku zdolności do pełnienia służby funkcjonariuszy służb mundurowych wydawane są przez komisje lekarskie podległe Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Szefowi Agencji Wywiadu. W niektórych przypadkach właściwe są komisje wojskowe.

Na wysokość renty wpływają **trzy czynniki**.⁶⁶⁰ Po pierwsze, wysokość tego świadczenia zależy od przyznanej **grupy inwalidzkiej**. Drugim czynnikiem są **okoliczności, w jakich doszło do naruszenia sprawności organizmu**. Trzecim elementem, który powoduje jedynie obniżenie pobieranego świadczenia, jest pełnienie przez funkcjonariusza w przeszłości **służby na rzecz państwa totalitarnego**.

Funkcjonariusze służb mundurowych będący rencistami lub emerytami mają prawo do **dodatku pielęgnacyjnego** oraz innych dodatków na takich samych zasadach, jak pozostałe osoby objęte systemem zabezpieczenia społecznego.⁶⁶¹

⁶⁵⁵ Art. 29 ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy.

⁶⁵⁶ Ustawa o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy; W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 82 – 84.

⁶⁵⁷ Art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁵⁸ Art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁵⁹ Art. 19 – 22a ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁶⁰ Art. 22 ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁶¹ Art. 25 ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

Członkom najbliższej rodziny zmarłego funkcjonariusza służb mundurowych, podobnie jak najbliższemu zmarłego żołnierza, przysługuje – w przypadkach wskazanych w ustawie – **renta rodzinna**.⁶⁶² Dla przyznania renty rodzinnej w obowiązujących przepisach określone są zarówno warunki, jakie przed śmiercią musiał spełniać funkcjonariusz, jak i przesłanki, które muszą być spełnione przez członków jego rodziny. Przesłanki te są tylko nieznacznie zmodyfikowane w stosunku do zasad obowiązujących w zakresie przyznawania renty rodzinnej z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

Funkcjonariusze służb mundurowych, podobnie jak żołnierze, mogą korzystać ze **świadczeń opieki zdrowotnej na takich samych zasadach**, jak inne osoby objęte ubezpieczeniem.⁶⁶³

Podobnie, jak w przypadku żołnierzy, również funkcjonariusze służb mundurowych – w razie braku uprawnień do świadczeń z branżowego zabezpieczenia emerytalnego – mogą ubiegać się o świadczenia wypłacane przez ZUS. Wobec nich stosowane są wówczas nieco zmodyfikowane – z reguły korzystniejsze – zasady ustalania prawa do świadczeń.

Brak zdolności do pełnienia służby wojskowej lub w innej formacji mundurowej nie jest tożsamy z brakiem możliwości wykonywania pracy w ogóle. **Żołnierz lub funkcjonariusz z orzeczoną grupą inwalidzką nie musi być osobą niepełnosprawną w rozumieniu obowiązujących przepisów.**

§ 5 Pozostałe instrumenty wsparcia niepełnosprawnych finansowane z państwowych środków publicznych

1. Istotnym wsparciem niepełnosprawnych mogą być także działania finansowane z **Funduszu Pracy**. Środki zgromadzone na rachunku bankowym Funduszu Pracy są wydatkowane na wskazane w ustawie zadania realizowane przez instytucje rynku pracy. Instytucje te realizują państwowe zadania z zakresu promocji zatrudnienia, łagodzenia skutków bezrobocia oraz aktywizacji zawodowej.⁶⁶⁴ Koszty funkcjonowania Funduszu Pracy ponoszone są w ponad 85% ze składek uiszczanych przez podmioty zobowiązane.⁶⁶⁵

Aktywizacja zawodowa niepełnosprawnych finansowana z Funduszu Pracy odbywa się w zasadzie według tych **samych reguł, które odnoszą się do ogółu osób bezrobotnych** lub poszukujących pracy. Działania ukierunkowane na zwiększenie zatrudnienia, ze względu na kryterium adresata, można podzielić na dwie grupy. Pierwsza obejmuje instrumenty wsparcia przewidziane **dla osób bezrobotnych** lub poszukujących pracy. Jej uzupełnieniem jest druga grupa działań, związana ze **wsparciem podmiotów chcących zatrudnić** osoby bez pracy lub dążących do poprawy ich sytuacji na rynku pracy poprzez między innymi staże, praktyki, szkolenia. Wsparcie finansowane ze środków Funduszu Pracy dociera do adresata głównie w formie świadczeń pieniężnych. Może także przybierać postać różnego rodzaju usług związanych z doradztwem, pośrednictwem, szkoleniem, rehabilitacją czy innego rodzaju wsparciem.

⁶⁶² Art. 23 – 24a ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁶³ Art. 28 ustawy o zabezpieczeniu emerytalnym funkcjonariuszy.

⁶⁶⁴ art. 1 ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁶⁶⁵ Tab. 10 Załącznika nr 13 do ustawy budżetowej na 2019 r.; I. Kijek, *Finansowanie aktywnej polityki rynku pracy w Polsce w latach 1994 – 2006* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne finanse...*, s. 743 – 754.

W ustawie o promocji zatrudnienia w zakresie promocji zatrudnienia, łagodzenia skutków bezrobocia oraz aktywizacji zawodowej są przewidziane pewne odstępstwa dla osób z niepełnosprawnością, dla ich najbliższych lub dla podmiotów w sposób szczególnie zaangażowanych w poprawę sytuacji niepełnosprawnych i ich rodzin na rynku pracy.

Niepełnosprawność stanowi jedno z kryterium, w oparciu o które **nie można dyskryminować** pracowników zarówno podczas zatrudnienia, jak i na etapie rekrutacji czy podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Naruszenie zakazu dyskryminacji ze względu na niepełnosprawność skutkuje sankcjami finansowymi w postaci kary grzywny.⁶⁶⁶

Bezrobotny niepełnosprawny jest na mocy ustawy o promocji zatrudnienia zaliczany do osób będących **w szczególnej sytuacji na rynku pracy**.⁶⁶⁷ Daje mu to prawo do **pierwszeństwa w skierowaniu** do udziału w programach specjalnych. Programy te są szczególnymi instrumentami aktywizacji zawodowej, wdrażanymi wobec podmiotów wymagających szczególnej pomocy na rynku pracy. Za uruchomienie i realizację programów specjalnych odpowiedzialny jest starosta, ale koszty programu pokrywane są z Funduszu Pracy.⁶⁶⁸ Status osoby będącej w szczególnej sytuacji na rynku pracy przysługuje także bezrobotnym posiadającym **co najmniej jedno dziecko niepełnosprawne** do 18 roku życia oraz **opiekunom osoby niepełnosprawnej** poszukującym pracy niepozostającym w zatrudnieniu lub niewykonującym innej pracy zarobkowej. Uprawnienie to nie przysługuje opiekunom pobierającym z tytułu opieki nad osobą niepełnosprawną świadczenia pieniężne.

Jednym z instrumentów aktywizacji zawodowej niepełnosprawnych są udzielane z Funduszu Pracy **pożyczki**. W przepisach w sposób szczegółowy wskazane są zarówno podmioty, którym może być przyznana pożyczka, jak i sposób wydatkowania pożyczonych pieniędzy. Udzielane z Funduszu Pracy pożyczki są jednym z nielicznych instrumentów rynku pracy ukierunkowanym wyłącznie na wspieranie osób niepełnosprawnych. Zależnie od przeznaczenia pożyczki, jej wysokość może stanowić nawet 20-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę.⁶⁶⁹

Z pożyczki **na utworzenie stanowiska pracy** mogą skorzystać **podmioty chcące zatrudnić opiekuna osoby niepełnosprawnej**. Pożyczka udzielana jest przez pośredników finansowych wybieranych przez Bank Gospodarstwa Krajowego. Wysokość oprocentowania pożyczki, okres spłaty, rodzaj rat oraz maksymalna wysokość pożyczanej kwoty jest określona w obowiązujących przepisach.⁶⁷⁰

Na tych samych zasadach mogą otrzymać **pożyczkę podmioty chcące zatrudnić bezrobotnych w żłobku** lub klubie dziecięcym na stanowisku pracy związanym **bezpośrednio ze sprawowaniem opieki nad dziećmi niepełnosprawnymi** lub prowadzeniem dla nich zajęć.

O pożyczkę na utworzenie stanowiska pracy związanego bezpośrednio ze świadczeniem usług rehabilitacyjnych dla dzieci niepełnosprawnych w miejscu zamieszkania, w tym usług mobilnych, mogą ubiegać się także **podmioty świadczące usługi rehabilitacyjne**

⁶⁶⁶ Art. 121 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁶⁶⁷ Art. 49 ustawy o rehabilitacji.

⁶⁶⁸ Art. 61a-61x ustawy o promocji zatrudnienia.

⁶⁶⁹ Art. 61i ustawy o promocji zatrudnienia.

⁶⁷⁰ Zob. na przykład art. 61h ust. 2a czy art. 61i ust. 6 ustawy o promocji zatrudnienia.

Pożyczka może być również przyznana na **podjęcie działalności gospodarczej**. Wnioskować o nią mogą między innymi opiekunowie osób niepełnosprawnych oraz inne osoby wskazane w ustawie. Pożyczka na podjęcie działalności gospodarczej udzielona opiekunowi osoby niepełnosprawnej jest korzystniej oprocentowana niż pożyczka udzielana innym podmiotom. Preferencyjne zasady dotyczą także pożyczek udzielanych na podjęcie działalności w zakresie prowadzenia żłobka lub klubu dziecięcego z miejscami integracyjnymi lub polegającej na świadczeniu usług rehabilitacyjnych dla dzieci niepełnosprawnych w miejscu zamieszkania, w tym usług mobilnych.

Uzyskanie pożyczki na podjęcie działalności gospodarczej nie wyklucza ubiegania się o pożyczkę na utworzenie stanowiska pracy na warunkach określonych w obowiązujących przepisach. Po zaistnieniu przesłanek wskazanych w ustawie udzielone pożyczki mogą zostać umorzone.

2. Z budżetu państwa finansowana jest także działalność powiatowych i wojewódzkich zespołów do spraw orzekania o niepełnosprawności.⁶⁷¹

Powiatowy zespół do spraw orzekania o niepełnosprawności powoływany jest przez starostę. Do jego głównych zadań należy wydawanie w pierwszej instancji orzeczeń ustalających stopień niepełnosprawności, orzeczeń o niepełnosprawności oraz orzeczeń o wskazaniach do ulg i uprawnień.

Wojewódzkie zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności powoływane są przez wojewodę. Są one organami drugiej instancji w sprawach orzeczeń ustalających stopień niepełnosprawności.⁶⁷² W wojewódzkich zespołach do spraw orzekania o niepełnosprawności przeprowadza się ponadto specjalistyczne badania osób ubiegających się o wydanie orzeczenia o niepełnosprawności lub stopniu niepełnosprawności.⁶⁷³

Wydając orzeczenie o niepełnosprawności, zespoły rozstrzygają w sposób wiążący, kto w świetle obowiązujących przepisów jest osobą niepełnosprawną. Orzeczenie wydane przez zespół wywołuje konsekwencje nie tylko na gruncie ustawy o rehabilitacji, ale także daje możliwość przyznania ulg i uprawnień na podstawie innych przepisów.⁶⁷⁴

§ 6 Podsumowanie

Katalog finansowych instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych wydaje się bardzo rozbudowany. Analiza przedstawionych rozwiązań pozwala na sformułowanie następujących **wniosków**.

Po **pierwsze**, można zauważyć dysproporcję pomiędzy ilością instrumentów kierowanych do osoby niepełnosprawnej a katalogiem form wsparcia ukierunkowanych na dostosowanie do ich potrzeb otoczenia, w którym funkcjonują. Widać to wyraźnie w zakresie rozwiązań mających na celu zwiększenie aktywności zawodowej osób niepełnosprawnych. Pracodawca chcący zatrudnić osobę niepełnosprawną musi spełnić szereg bardzo rygorystycznie określonych warunków.⁶⁷⁵ Przysługujące mu z tego tytułu formy wsparcia w istocie stanowią wy-

⁶⁷¹ Art. 6 i 6a ustawy o rehabilitacji, problematyka związana z działalnością powiatowych i wojewódzkich zespołów do spraw orzekania o niepełnosprawności omówiona jest w Rozdziale I.

⁶⁷² Art. 6 ust. 1 pkt 2 ustawy o rehabilitacji.

⁶⁷³ Art. 6b ustawy o rehabilitacji.

⁶⁷⁴ Art. 3 ust. 2 ustawy o rehabilitacji.

⁶⁷⁵ Art. 14 – 23a ustawy o rehabilitacji; M. Piotrowski, *Prawo pracy*, Poznań 2000, s. 69 – 70.

łącznie rekompensatę poniesionych wydatków związku z zatrudnieniem osoby niepełnosprawnej. Nie przynoszą natomiast żadnej korzyści w sensie majątkowym. Gdyby pracodawca nie zatrudnił osoby niepełnosprawnej, nie poniósłby dodatkowych kosztów na dostosowanie do jej potrzeb miejsca pracy. Brak korzyści dla pracodawcy w połączeniu ze szczególnymi uprawnieniami niepełnosprawnych wynikającymi z prawa pracy, uwidaczniają niewielką atrakcyjność istniejących finansowych instrumentów wsparcia aktywizacji zawodowej osób niepełnosprawnych.

Po **drugie**, w przypadkach, w których od stanu zdrowia lub sytuacji ubiegającego się o świadczenie bezpośrednio zależy otrzymanie określonych form wsparcia, można zauważyć nadmierny rygoryzm podmiotów decydujących o przyznaniu pomocy. Nieprzewidywalność decyzji podmiotów stosujących prawo prowadzi do poczucia niesprawiedliwości i osłabia zasadę zaufania obywateli do organów państwa. Nadmierna swoboda interpretacyjna w znacznym stopniu zmniejsza skuteczność instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych. Pomoc niepełnosprawnym staje się wówczas iluzoryczna.⁶⁷⁶

Po **trzecie**, efektywność instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych osłabiona jest przez obciążenie daninami publicznymi środków przyznawanych w ramach pomocy. Wydaje się, że wszelkie formy wsparcia finansowane ze środków publicznych powinny być wyłączone spod zakresu danin publicznych. Poprzez konieczność płacenia podatków i ponoszenia innych świadczeń publicznoprawnych, część pomocy nie trafia do podmiotu uprawnionego. Pobieranie danin publicznych od świadczeń finansowanych ze środków publicznych jest przejawem pewnego braku konsekwencji. Otrzymanie wsparcia oznacza jednocześnie konieczność oddania jego części podmiotowi, który je przyznał.

Po **czwarte**, część środków przeznaczonych na pomoc osobom niepełnosprawnym nigdy nie trafia do podmiotów objętych wsparciem. Powierzenie zadań publicznych podmiotom prywatnym nie zwalnia podmiotów prawa publicznego z odpowiedzialności za ich wykonanie. Wydaje się, że wymagane jest zwiększenie kontroli nad sposobem wydatkowania środków publicznych.⁶⁷⁷ Z reguły proces rozdysponowania środków nie wzbudza zastrzeżeń od strony formalnej.⁶⁷⁸ Jednak konieczne wydaje się opracowanie mierników umożliwiających rzeczywistą ocenę skuteczności działań finansowanych w ramach prawno – finansowych instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych.

Po **piąte**, warto zastanowić się czy różnicowanie – i to w tak dużym stopniu – osób niepełnosprawnych z uwagi na posiadany przez nie rodzaj naruszenia sprawności organizmu nie opiera się na zbyt subiektywnych przesłankach. O ile stopień niepełnosprawności powiązany jest ze stopniem samodzielności osoby niepełnosprawnej, o tyle rodzaj niepełnosprawności nie zawsze przesądza

⁶⁷⁶ I. Jędrasik – Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje...*, s. 308 – 314.

⁶⁷⁷ Szerzej na temat zasad wydatkowania środków publicznych: M. Jastrzębska, *Zarządzanie finansami publicznymi i ich administracja* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, s. 104 – 114; T. Dębowska – Romanowska, *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 113 – 137; w doktrynie prawa finansowego podkreśla się, że racjonalne i zgodne z prawem dysponowanie środkami publicznymi jest obowiązkiem wynikającym z istoty władztwa finansowego (T. Dębowska – Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe* (w:) T. Dębowska – Romanowska, A. Jankiewicz (red.) *Konstytucja...*, s. 345 – 360).

⁶⁷⁸ Szerzej na temat form prawnych powierzenia zadań publicznych podmiotom niepublicznym: E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe...*, s. 237 – 245; D. Fleszer, *Umowa o wykonanie inicjatywy lokalnej*, *Finanse Komunalne*, 10/2018, s. 23 – 31.

o możliwości samodzielnego funkcjonowania.

Po **szóste**, przedstawione instrumenty w żaden sposób nie uwzględniają zróżnicowania terytorialnego zjawiska wykluczenia społecznego osób niepełnosprawnych. Z reguły w dużych miejscowościach proces włączenia społecznego niepełnosprawnych przebiega z większym powodzeniem. Wynika to nie tylko z lepszej dostępności obiektów i urządzeń dostosowanych do szczególnych potrzeb osób niepełnosprawnych, ale także z większej liczby potencjalnych pracowników i wolontariuszy chcących nieść pomoc.

Po **siódme**, analizując źródła finansowania państwowych instrumentów wsparcia udzielanych poprzez dokonywanie wydatków publicznych można zauważyć, że znaczna ich część finansowana jest z wpływów z danin publicznych wpłacanych bezpośrednio na rachunki funduszy celowych przyznających instrumenty pomocy. Oznacza to, że koszty polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych w znacznej mierze ponosi społeczeństwo. Rola państwa ogranicza się wówczas do stworzenia ram prawnych i instytucjonalnych niezbędnych dla udzielania pomocy. Ich istnienie gwarantować ma między innymi sprawiedliwe i efektywne dysponowanie zgromadzonymi środkami. Analiza materiału źródłowego prowadzi niestety do wniosku, że państwo nie zawsze skutecznie realizuje zadania w tym zakresie. Poważną wadą zmniejszającą skuteczność systemu wsparcia jest bardzo rygorystyczne formułowanie przesłanek warunkujących otrzymanie pomocy, limitowanie kwot przeznaczonych na udzielanie wsparcia, nierówne traktowanie osób niepełnosprawnych znajdujących się w podobnej sytuacji⁶⁷⁹ czy niedostateczne wsparcie pełnoletnich osób niepełnosprawnych i ich opiekunów. Wady te można wyeliminować jedynie poprzez przemyślaną i konsekwentną zmianę przepisów regulujących zasady prowadzenia polityki włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością.

⁶⁷⁹ tak jak ma to miejsce w przypadku osób pobierających rentę z tytułu niezdolności do pracy i rentę socjalną

Rozdział VI Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego

§ 1 Uwagi ogólne

1. Przekazywanie części zadań publicznych jednostkom samorządu terytorialnego wpisuje się w ogólną tendencję do decentralizacji i racjonalizacji metod zarządzania.⁶⁸⁰

Zadania samorządu, które mogą mieć pozytywny wpływ na sytuację osób z niepełnosprawnością, ze względu na sposób dysponowania środkami publicznymi można podzielić na **dwie zasadnicze grupy**. Pierwszą stanowią **działania kierowane bezpośrednio do osób potrzebujących wsparcia**.

Drugą grupę działań stanowią zadania, w których pieniądze nie trafiają bezpośrednio do osób zainteresowanych. **Pomiędzy podmiotem publicznym a docelowym odbiorcą występuje pośrednik**, który wnioskuje (w interesie osoby potrzebującej) o uzyskanie finansowego wsparcia organizowanego przedsięwzięcia. W takiej sytuacji podmiot korzystający z pomocy z reguły nie otrzymuje świadczenia w postaci pieniężnej. Pomoc ma charakter wsparcia rzeczowego lub udzielana jest w formie usług na rzecz potrzebujących.

Oba rodzaje wsparcia mają **wady i zalety**. Atutem **bezpośredniego finansowania** pomocy jest bez wątpienia fakt, że to potrzebujący wskazuje jakiego rodzaju i w jakim zakresie potrzebuje pomocy. Zaletą tego systemu jest także stosunkowa łatwość weryfikacji zasadności udzielenia pomocy. Sprzyja to kontroli nad prawidłowym wykorzystywaniem środków publicznych. Taki sposób wspierania jest jednak z reguły bardzo kazuistycznie uregulowany przez obowiązujące przepisy, co może niekorzystnie wpłynąć na przejrzystość prawa. Z uwagi na dużą liczbę potrzebujących, do ich obsługi konieczne jest zbudowanie odpowiedniej struktury administracyjnej, co generuje dodatkowe koszty udzielania pomocy.

⁶⁸⁰ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, s. 11 – 22; K. Miśko, M. Siwoń, *Wybrane metody racjonalizacji wydatków w jednostkach samorządu terytorialnego*, (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 127 – 135; E. Kornberger – Sokołowska (w:) M. Bitner, E. Chojna – Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger – Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera – Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, M. Waluga, *Prawo finansowe...*, s. 176 – 178; E. Kornberger – Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 231 – 268; E. Kornberger – Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 20 – 24; Z. Gilowska, A. Mierzwa, W. Misiąg, *Stan i kierunki reformy sektora publicznego w Polsce*, s. 44 – 59; E. Ruśkowski, *Finanse lokalne (zarys wykładu)*, Siedlce 2001, s. 23 – 29 oraz 141 – 149; E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe...*, s. 103 – 110.

Pomoc finansowana pośrednio najczęściej odciąża administrację publiczną – weryfikacja uprawnień osób ubiegających się o otrzymanie wsparcia przeliczona jest bowiem na pośrednika, którym z reguły jest organizacja działająca na rzecz niepełnosprawnych. Organizacja taka najczęściej ubiega się o środki w trybie konkursowym – z założenia finansowane są tylko najlepsze projekty i najkorzystniejsze przedsięwzięcia. Powierzanie wykonywania zadań publicznych podmiotom niepublicznym wiąże się z ryzykiem utraty kontroli nad sposobem wydatkowania środków publicznych. Pomimo to współzarządzanie – zwłaszcza w zakresie realizacji polityki na rzecz włączenia społecznego grup zagrożonych wykluczeniem – jest coraz częściej wykorzystywane, szczególnie na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego.⁶⁸¹

2. Zadania podejmowane przez jednostki samorządu terytorialnego na rzecz osób niepełnosprawnych można także podzielić na zadania **własne** i zadania **zlecone**. Osobną grupę stanowią zadania **powierzone**.⁶⁸² Zadania własne mogą być finansowane nie tylko z dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego ale także z dochodów zewnętrznych, w tym środków pozyskanych z Unii Europejskiej. W przypadku zadań zleconych podmiot zlecający musi każdorazowo przekazać odpowiednią kwotę niezbędną do zrealizowania zadania.⁶⁸³ Przyjmując na siebie realizację zadań powierzonych jednostka samorządu terytorialnego w treści porozumienia określa źródła ich finansowania.

3. Obowiązek podejmowania działań sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych przez jednostki samorządu terytorialnego wszystkich szczebli wynika w sposób pośredni lub bezpośredni z ustaw ustrojowych.⁶⁸⁴ Szczegółowy katalog zadań w tym zakresie dookreślony jest w przepisach szczególnych.

§ 2 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu gminy

1. W ustawie o samorządzie gminnym wsparcie osób z niepełnosprawnością nie zostało wyróżnione na tle pozostałych zadań gminy.⁶⁸⁵ Konieczność zwrócenia szczególnej uwagi na potrzeby tej grupy społecznej wynika natomiast z szeregu innych aktów prawnych.

Jednym z podstawowych zadań gminy jest **świadczenie usług z zakresu pomocy społecznej**. Pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa,

⁶⁸¹ J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 292 – 294; W. Koczur, *Restytucja...*, s. 27; A. Hussein, *Nadużywanie usług zewnętrznych jako czynnik marnotrawienia środków publicznych* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Sochno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom II*, s. 285 – 291; H. Sochacka – Krysiak, *Partnerstwo publiczno – prywatne – szansa czy konieczność?* (w:) E. Kornberger – Sokołowska (red.) *Realizacja zadań publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego we współpracy z sektorem prywatnym*, Warszawa 2008, s. 9 – 19; I. Herbst, *Partnerstwo publiczno – prywatne jako forma realizacji zadań publicznych* (w:) E. Kornberger – Sokołowska (red.) *Realizacja zadań publicznych...*, s. 85 – 98; B. Woźniak, *Nowe czy stare zarządzanie publiczne* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Sochno – Koguc (red.) *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, s. 269 – 279.

⁶⁸² A. Borodo, *Samorząd terytorialny...*, s. 186 – 189.

⁶⁸³ Art. 167 ust. 4 Konstytucji RP; M. Tyrakowski (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 117 – 120; Z. Ofiarski, *Prawne gwarancje dotyczące kształtowania odpowiedniej wysokości dotacji celowych dla jednostek samorządu terytorialnego na realizację zleconych ustawami zadań z zakresu administracji rządowej* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa...*, s. 90 – 106.

⁶⁸⁴ Ustawa o samorządzie gminnym, ustawa o samorządzie powiatowym, ustawa o samorządzie województwa.

⁶⁸⁵ Art. 7 ustawy o samorządzie gminnym; Z. Ofiarski, M. Mokrzyć, B. Rutkowski, *Reforma samorządu terytorialnego. Tom I. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Szczecin – Zielona Góra 1998, s. 36 – 40, M. Mokrzyć, Z. Ofiarski, *Praktyczny komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Szczecin, 1999, s. 49 – 55; T. Moll (w:) B. Dolnicki (red.) *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 213 – 258.

mającą na celu umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężanie trudnych sytuacji życiowych, których są w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości.⁶⁸⁶ Przesłanki warunkujące przyznanie świadczeń z zakresu opieki społecznej można podzielić na **podmiotowe** i przedmiotowe. Zasadniczo wsparcie socjalne adresowane jest do osób potrzebujących, które legalnie przebywają na terytorium Polski.⁶⁸⁷

Przesłanki przedmiotowe dotyczą sytuacji, w których można ubiegać się o wsparcie. Są one wyraźnie podzielone w ustawie na **dwie grupy**. W oparciu o obowiązujące przepisy można wyróżnić przesłanki podstawowe i uzupełniające.

Podstawowym kryterium warunkującym ubieganie się o przyznanie świadczeń z zakresu pomocy społecznej jest **trudna sytuacja materialna wnioskodawcy**.⁶⁸⁸

Oprócz przesłanki związanej z wysokością dochodów osoby ubiegającej się o wsparcie, w ustawie przewidziane są **warunki dodatkowe**, od których spełnienia uzależnione jest udzielenie świadczeń z zakresu pomocy społecznej.⁶⁸⁹ Warto zauważyć, iż aby uzyskać świadczenia wskazane w przepisach, należy spełnić kryterium dochodowe określone w ramach pierwszej grupy przesłanek oraz przynajmniej jedno z kryteriów wymienionych w ramach drugiej grupy.

Katalog przesłanek uzupełniających ma charakter otwarty. Do warunków dodatkowych, od których jest uzależnione udzielenie wsparcia socjalnego należy między innymi **niepełnosprawność oraz długotrwała lub ciężka choroba**.⁶⁹⁰ Oznacza to, że niepełnosprawni mogą ubiegać się o świadczenia z zakresu pomocy społecznej na takich samych zasadach, jak inne osoby znajdujące się w trudnej sytuacji życiowej. Pośród świadczeń opieki społecznej można też wskazać takie, które wprawdzie adresowane są do wszystkich potrzebujących, ale dla osób niepełnosprawnych są udzielane na podstawie zmodyfikowanych zasad. Ponadto w ustawie przewidziane są świadczenia, które z uwagi na swój zakres, kierowane są wyłącznie do osób z określonym rodzajem naruszenia sprawności organizmu.

2. Katalog zadań gminy z zakresu pomocy społecznej jest bardzo rozbudowany. Działalność gmin w tym zakresie ma charakter planowy i odbywa się w oparciu o **gminną strategię rozwiązywania problemów społecznych**, w której w sposób szczególny powinny być uwzględnione programy pomocy społecznej, profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz inne programy, ukierunkowane na integrację osób i rodzin z grup szczególnego ryzyka.⁶⁹¹

Świadczenia pomocy społecznej są bardzo zróżnicowane. Wśród świadczeń adresowanych bezpośrednio do osób potrzebujących można wskazać zarówno

⁶⁸⁶ Art. 2 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej; W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 138 – 141; J. Glumińska-Pawlic, *Finansowanie wydatków z zakresu pomocy społecznej przez jednostki samorządu terytorialnego* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy...*, s. 79 – 91.

⁶⁸⁷ Art. 5 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 44 – 53.

⁶⁸⁸ Od 1 października 2018r. wysokość kryterium dochodowego na osobę w rodzinie wynosi 528 zł miesięcznie (§ 1 pkt 1 lit b rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, Dz. U. poz. 1358).

⁶⁸⁹ Art. 7 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 69 – 79.

⁶⁹⁰ Art. 7 pkt 5 i 6 ustawy o pomocy społecznej.

⁶⁹¹ Art. 16b ustawy o pomocy społecznej.

świadczenia pieniężne, jak i niepieniężne. Do świadczeń niepieniężnych należy pomoc rzeczowa oraz pomoc świadczona w postaci usług.⁶⁹²

Instrumentami wsparcia osób niepełnosprawnych mogą też być działania do osób fizycznych lub innych podmiotów zajmujących się pomaganiem potrzebującym. Pomoc społeczna to także dbałość o odpowiednią infrastrukturę, zbieranie i analiza informacji na temat udzielanych świadczeń i ich skuteczności, a także dostosowanie oferowanych form wsparcia do zmieniających się potrzeb.⁶⁹³

3. Świadczenia pieniężne dla niepełnosprawnych wypłacane są przez gminę przede wszystkim w formie zasiłków.

Świadczeniem adresowanym głównie do osób z naruszoną sprawnością organizmu jest **zasiłek stały**. Świadczenie to przysługuje osobie pełnoletniej, niezdolnej do pracy z powodu wieku lub całkowicie niezdolnej do pracy, jeżeli jej dochód jest niższy od wskazanego w ustawie kryterium dochodowego.⁶⁹⁴

Całkowita niezdolność do pracy oznacza całkowitą niezdolność do pracy w rozumieniu ustawy o emeryturach i rentach albo zaliczenie do I lub II grupy inwalidzkiej lub legitymowanie się orzeczeniem o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności. Natomiast **za niezdolną do pracy z powodu wieku** uważa się osobę, która osiągnęła wiek emerytalny, niezależnie od jej stanu zdrowia.⁶⁹⁵

Wysokość zasiłku stałego obliczana jest jako różnica pomiędzy faktycznym dochodem osoby ubiegającej się o świadczenie a kryterium dochodowym wskazanym w ustawie. **Na wysokość zasiłku nie wpływa stan zdrowia osoby uprawnionej.**⁶⁹⁶

Wydaje się, że przy udzielaniu wsparcia osobom niepełnosprawnym na wysokość przyznawanej pomocy powinna mieć wpływ konieczność ponoszenia przez nich dodatkowych wydatków wynikających z zaspokajania ich szczególnych potrzeb. Wobec tego należałoby zwiększyć wysokość zasiłku stałego dla osób niepełnosprawnych lub podnieść kryterium dochodowe, od którego zależy udzielenie wsparcia.

Zasiłek stały jest jednym ze świadczeń, w którym sytuacja prawna osób, które osiągnęły wiek wskazany w przepisach, zrównana jest z sytuacją osób niepełnosprawnych. W przypadku zasiłku stałego granica wieku jest wskazana poprzez odesłanie do innych przepisów. Z analizy treści aktów prawnych regulujących zasady nabywania uprawnień emerytalnych wynika, że w obowiązujących przepisach nie ma jednej powszechnie stosowanej granicy wieku, której przekroczenie skutkuje nabyciem prawa do emerytury. Oznacza to, że osiągnięcie wieku emerytalnego należy każdorazowo ustalać w oparciu o przepisy właściwe z uwagi między innymi na rok urodzenia osoby uprawnionej czy wykonywany przez nią zawód. Przyjmowanie w różnych instrumentach pomocy pewnej fikcji prawnej, że każda osoba, która osiągnęła wskazany w przepisach wiek, wymaga wsparcia, pozwala na sformułowanie postulatu, aby prawne konsekwencje wynikające z wieku uregulować jednolicie dla wszystkich form wsparcia. Pożądane

⁶⁹² J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 333 – 338.

⁶⁹³ Art. 15 ustawy o pomocy społecznej.

⁶⁹⁴ Art. 37 ustawy o pomocy społecznej; I. Jędrasik – Jankowska, *Emerytura i inne świadczenia związane z wiekiem*, Warszawa 2007, s. 150 – 152.

⁶⁹⁵ Art. 6 pkt 1 i 7 ustawy o pomocy społecznej; B. Wagner, *Zabezpieczenie społeczne po osiągnięciu wieku emerytalnego*, (w:) B. Wagner, J. Gajos (red.) *Dziesięć lat reformy emerytalnej w Polsce*, Kudowa Zdrój 2009, s. 46 – 47.

⁶⁹⁶ Art. 37 ust. 2 ustawy o pomocy społecznej.

wyduje się więc włączenie do pojęcia osób niepełnosprawnych także osób, które ukończyły 75 lat.

4. Oprócz zasiłku stałego osoba będąca w trudnej sytuacji może ubiegać się o **zasiłek okresowy**.⁶⁹⁷ Przysługuje on w szczególności ze względu na **długotrwałą chorobę czy niepełnosprawność**. Może być on przyznany także na czas niezbędny do nabycia uprawnień do świadczeń z innych systemów zabezpieczenia społecznego. **Czas pobierania zasiłku nie jest ograniczony w obowiązujących przepisach** i zależy od decyzji ośrodka pomocy społecznej, który przyznaje zasiłek. Wysokość pobieranego zasiłku nie wpływa na wielkość dochodu obliczanego dla potrzeb weryfikacji prawa do zasiłku stałego. Zasiłek wypłacany jest w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy dochodami osoby uprawnionej a kwotą dochodu wskazaną w ustawie. Jednocześnie w przepisach określona jest minimalna i maksymalna wysokość zasiłku.⁶⁹⁸ Ponadto rada gminy może w drodze uchwały zwiększyć minimalne kwoty zasiłku okresowego. Jednocześnie w ustawie przyznano gminom prawo do podniesienia kryterium dochodowego, którego przekroczenie powoduje utratę prawa do ubiegania się o zasiłek okresowy.

5. Osoby niepełnosprawne, tak jak pozostałe osoby znajdujące się w trudnej sytuacji, mogą ubiegać się także o **zasiłek celowy**.⁶⁹⁹ Jest to wsparcie, które może być przyznane **niezależnie od spełnienia przez wnioskodawcę kryterium dochodowego**. Może być on przeznaczony w szczególności na pokrycie kosztów zakupu żywności, leków i leczenia, opału, odzieży, niezbędnych przedmiotów użytku domowego, drobnych remontów i napraw w mieszkaniu, a także kosztów pogrzebu. Zasiłek celowy może mieć charakter pomocy bezzwrotnej lub zwrotnej. Może być przyznany w formie pieniężnej, biletu kredytowanego lub trafiać do osoby potrzebującej w sposób pośredni, stanowiąc zapłatę za świadczone na jej rzecz usługi.

6. Instrumentem pomocy społecznej sprzyjającym włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych jest także **opłacanie przez gminę składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe** za osobę opiekującą się chorym najbliższym.⁷⁰⁰ Składki za osobę opiekuna opłaca ośrodek pomocy społecznej.

Warunkiem skorzystania z tej formy wsparcia jest bezpośrednio i osobiście sprawowanie opieki nad długotrwale i ciężko chorym członkiem rodziny. Na gruncie ustawy o pomocy społecznej rodzinę stanowią nie tylko osoby spokrewnione, ale także niespokrewnione, pozostające w związku faktycznym, razem zamieszkujące i gospodarujące.⁷⁰¹ Prawo do wsparcia przysługuje także z tytułu opieki nad rodzicami lub rodzeństwem, nawet jeżeli nie zamieszkują razem z opiekunem. Konieczność sprawowania opieki musi być potwierdzona odpowiednim zaświadczeniem lekarskim.

Składki opłacane są wyłącznie za osobę, która w celu sprawowania opieki zrezygnowała z zatrudnienia⁷⁰² i nie jest objęta ubezpieczeniem emerytalno – rentowym z jakiegokolwiek tytułu. Składki nie są opłacane za osobę pobierającą rentę lub emeryturę.

⁶⁹⁷ Art. 38 ustawy o pomocy społecznej, I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 183 – 188.

⁶⁹⁸ Art. 37 ust. 3 ustawy o pomocy społecznej, § 1 pkt 2 lit d rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej

⁶⁹⁹ Art. 38 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰⁰ Art. 42 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰¹ J. Jończyk, *Prawo zabezpieczenia społecznego*, s. 328 – 330.

⁷⁰² Wyrok NSA z dnia 17 maja 2010 r. (I OSK 123/10).

Dodatkowym warunkiem opłacania składek za osobę opiekującą się chorym najbliższym jest spełnienie przez nią kryterium dochodowego określonego w obowiązujących przepisach⁷⁰³. Jego wysokość stanowi 150% dochodu warunkującego prawo do innych świadczeń z zakresu opieki społecznej.

Opłacanie składek na ubezpieczenie społeczne za osoby, które zrezygnowały z zatrudnienia w celu opieki nad niepełnosprawnymi najbliższymi, zapewnić ma opiekunom świadczenia z ubezpieczeń społecznych na wypadek braku możliwości wykonywania przez nich pracy. Przyznanie tej formy wsparcia nie powinno być więc uzależnione od spełnienia przez opiekuna kryterium dochodowego. Pozostawienie tego kryterium może być zaakceptowane, ale jedynie w razie znacznego podniesienia poziomu dochodów, których osiągnięcie wyklucza prawo do tej formy wsparcia.

7. Do świadczeń niepieniężnych adresowanych do osób niepełnosprawnych należy zapewnienie bezdomnym z naruszoną sprawnością organizmu **tymczasowego schronienia w schronisku dla osób bezdomnych z usługami opiekuńczymi**.⁷⁰⁴ Przeznaczone jest ono dla osób, które ze względu na wiek, chorobę lub niepełnosprawność wymagają częściowej opieki i pomocy w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb życiowych, ale jednocześnie nie wymagają umieszczenia w szpitalu, hospicjum czy innej placówce tego typu. Decyzja o umieszczeniu osoby w schronisku z usługami opiekuńczymi należy do gminy. Jej wydanie poprzedzone jest przeprowadzeniem postępowania obejmującego wywiad rodzinny. Co do zasady, osobie przebywającej w schronisku z usługami opiekuńczymi **nie są wydawane posiłki**. Tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach pobyt w schronisku może obejmować także wyżywienie. Wydaje się, że osoby, których samodzielność życiowa z uwagi na stan zdrowia lub wiek jest ograniczona, powinny co do zasady w ramach schronienia otrzymywać także niezbędne wyżywienie. Ograniczenie obowiązku zapewnienia wyżywienia wyłącznie do szczególnie uzasadnionych przypadków wydaje się zbyt rygorystyczne. Oznacza to, że jedynie w sytuacji nadzwyczajnej, zupełnie wyjątkowej może być udzielona pomoc w zakresie wyżywienia. Kryterium to powinno zostać złagodzone i obejmować wszystkie przypadki uzasadnione. Wyżywienie mogłoby być także przyznawane w razie potrzeby.

Z założenia osoba bezdomna powinna przebywać w schronisku do czasu wyjścia z bezdomności i uzyskania samodzielności życiowej. Dlatego też w schronisku udzielane jest wsparcie w tym zakresie.

8. Osobom z naruszeniem sprawności organizmu przysługuje także – w sytuacjach wskazanych w ustawie – **prawo do usług opiekuńczych**. Usługi te mogą być świadczone na rzecz osoby samotnej, która z powodu wieku, choroby lub innych przyczyn wymaga pomocy innych osób, a jest jej pozbawiona. Zależnie od potrzeb, pomoc może być przyznana w formie usług opiekuńczych lub **specjalistycznych usług opiekuńczych**. O zakresie i rodzaju usług opiekuńczych decyduje ośrodek pomocy społecznej. Zasady odpłatności za usługi określa natomiast rada gminy.⁷⁰⁵

⁷⁰³ Od 1 października 2018r. wysokość kryterium dochodowego na osobę w rodzinie wynosi 528 zł miesięcznie (§ 1 pkt 1 lit b rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej).

⁷⁰⁴ Art. 48a ust. 2b – 2f ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰⁵ Art. 50 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 231 – 237.

Usługi opiekuńcze mogą być świadczone w **miejscu zamieszkania** osoby uprawnionej lub w **ośrodku wsparcia**, który stanowi placówkę pobytu dziennego. Wyjątkowo w placówkach tych możliwe jest całodobowe przebywanie osób potrzebujących.⁷⁰⁶ Szczególnym rodzajem ośrodka świadczącego całodobową opiekę są **rodzinne domy pomocy**.⁷⁰⁷ Ich cechą charakterystyczną jest ustawowo określony limit osób, które mogą jednocześnie korzystać z tej formy pomocy. Rodzinny dom pomocy może świadczyć usługi opiekuńczo – bytowe dla co najmniej trzech ale nie więcej niż ośmiu osób.

Odrębny katalog placówek przewidziany jest **dla osób z zaburzeniami psychicznymi**. Placówki te także mogą zapewniać pobyt dzienny lub całodobowy. Prowadzenie ośrodków dla osób z zaburzeniami psychicznymi należy do zadań zleconych gminy. Pobyt osoby potrzebującej w ośrodkach tego rodzaju może być odpłatny. Wysokość kosztów ponoszonych przez korzystającego nie uwzględnia faktycznych kosztów świadczonych usług. **Poziom odpłatności zależy od wysokości dochodów** osoby potrzebującej lub członków jej rodziny.⁷⁰⁸

9. Dla osób pełnoletnich potrzebujących wsparcia, ale jednocześnie nie wymagających świadczenia na ich rzecz całodobowych usług opiekuńczych, przewidziane są **mieszkania chronione**.⁷⁰⁹ Są one formą pomocy społecznej przygotowującą osoby tam przebywające do prowadzenia samodzielnego życia lub wspomagającą te osoby w codziennym funkcjonowaniu. Pobyt w mieszkaniu chronionym co do zasady prowadzić ma do usamodzielnienia się osoby korzystającej z pomocy, dlatego też mieszkania chronione nie stanowią instrumentu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób tam przebywających. Z uwagi na cel przyznawania tej formy pomocy, decyzja przyznająca prawo do korzystania ze wsparcia w mieszkaniu chronionym wydawana jest na czas określony. W tym zakresie w stosunku do osób niepełnosprawnych przewidziane jest pewne odstępstwo. Osoby posiadające orzeczenie o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności mogą przebywać w mieszkaniu chronionym przez czas nieokreślony. W szczególnie uzasadnionych przypadkach przywilej taki może być przyznany także innym osobom.

10. Dla osób, w stosunku do których całodobowe usługi opiekuńcze są niewystarczające, przewidziane zostały **domy pomocy społecznej**. Stanowią one formę pomocy adresowaną do osób wymagających całodobowej opieki z powodu wieku, choroby lub niepełnosprawności, niemogących samodzielnie funkcjonować w codziennym życiu. Dom pomocy społecznej świadczy **usługi bytowe, opiekuńcze, wspomagające i edukacyjne**.⁷¹⁰ Poziom świadczonych usług z jednej strony musi odpowiadać standardom określonym w obowiązujących przepisach, z drugiej zaś być dostosowany do indywidualnych potrzeb osób w nim przebywających. Z uwagi na szczególną sytuację i potrzeby mieszkańców domu wyróżnia się siedem typów domów. Dla każdego typu odrębnie określone są standardy ich prowadzenia.

Odrębny dom powinien być prowadzony dla osób w podeszłym wieku. Osobno powinny być prowadzone domy dla osób chorych przewlekle, z różnieniem na chorych somatycznie i chorych psychicznie. Odrębne placówki

⁷⁰⁶ Art. 51 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰⁷ Art. 52 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰⁸ Art. 51a ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁰⁹ Art. 53 ustawy o pomocy społecznej.

⁷¹⁰ Art. 54, 55 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 257 – 266.

powinny być prowadzone dla osób niepełnosprawnych, w tym osobno dla niepełnosprawnych fizycznie i niepełnosprawnych psychicznie, przy czym inne wymagania przewidziane są dla domów dla dorosłych, inne dla dzieci młodzieży. W osobnych placówkach powinny przebywać osoby uzależnione od alkoholu. W ustawie przewidziana jest możliwość wspólnego prowadzenia różnego typu placówek, z zastrzeżeniem konieczności zachowania właściwych dla nich standardów. Niekiedy wykluczone jest łączenie prowadzenia placówek określonego typu w jednym budynku.⁷¹¹

Konieczność prowadzenia odrębnych placówek dla osób z różnymi problemami zagwarantować ma dostosowanie form pomocy do szczególnych potrzeb osób korzystających ze wsparcia.

12. W samorządzie gminnym zadania związane ze wspieraniem osób z niepełnosprawnością dotyczą także **zwiększenia aktywności zawodowej** tej grupy społecznej. W ramach pomocy społecznej gmina ma obowiązek udzielania wsparcia osobom i rodzinom w szczególności z powodu bezrobocia lub niepełnosprawności.⁷¹² O ile samorząd województwa oraz powiat powinny w sposób bezpośredni angażować się w zwiększenie poziomu zatrudnienia, o tyle zadania gminy w zakresie polityki rynku pracy polegają głównie na **pomocy w usamodzielnieniu** osoby potrzebującej w procesie poszukiwania pracy.

Jednym z narzędzi wdrażania pomocy jest **praca socjalna**.⁷¹³ Jest to działalność zawodowa mająca na celu pomoc osobom i rodzinom we wzmacnianiu lub odzyskiwaniu zdolności do funkcjonowania w społeczeństwie poprzez pełnienie odpowiednich ról społecznych oraz tworzenie warunków sprzyjających temu celowi. Świadczona jest ona na rzecz poprawy funkcjonowania osób i rodzin w ich środowisku społecznym.⁷¹⁴

Oprócz zadań realizowanych samodzielnie w ramach polityki rynku pracy, gmina powinna podejmować działania **wspólnie z podmiotami publicznymi i prywatnymi**. Współdziałając z powiatowym urzędem pracy gmina ma obowiązek **upowszechniania ofert** pracy oraz informacji o wolnych miejscach pracy, **upowszechniania informacji** o usługach poradnictwa zawodowego i o szkoleniach.⁷¹⁵ Innym wspólnym przedsięwzięciem gmin i powiatów jest **Program Aktywizacja i Integracja**. Program ten sprzyjać ma aktywizacji zawodowej i integracji społecznej bezrobotnych korzystających jednocześnie z systemu pomocy społecznej.⁷¹⁶ Jedną z form pomocy bezrobotnym jest wykonywanie przez nich **prac społecznie użytecznych**. Koszty wypłacanego wynagrodzenia z tego tytułu mogą być finansowane z przekazanych powiatowemu urzędowi pracy środków z Funduszu Pracy lub z budżetu gminy.⁷¹⁷

13. Gmina oprócz prowadzenia placówek dla osób z zaburzeniami psychicznymi realizuje także szereg innych **zadań zleconych** z zakresu wspierania

⁷¹¹ Art. 56 ustawy o pomocy społecznej

⁷¹² Art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 69 – 80; M. Miemiec (w:) W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, s. 36 – 39; T. Śmietanka, *Polityka społeczna gminy jako czynnik rozwoju lokalnego (na przykładzie gmin miejsko – wiejskich: Grójec, Koźnice, Szydłowiec)*, Poznań – Koźnice 2016, s. 40 – 53.

⁷¹³ Art. 36 pkt 2 lit a ustawy o pomocy społecznej; R. Suwaj, *Pomoc społeczna jako zadanie samorządowe*, (w:) M. Stec, s. Płażek (red.), *Charakter i konstrukcja zadań samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 327 – 347.

⁷¹⁴ Art. 6 pkt 12 oraz art. 45 ustawy o pomocy społecznej, I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 208 – 210.

⁷¹⁵ Art. 3 ust. 1, 9 ust. 1 pkt 12, 9b ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷¹⁶ Art. 62a – 62c ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷¹⁷ Art. 62a oraz 73a ustawy o promocji zatrudnienia.

osób niepełnosprawnych. Do instrumentów wsparcia o doniosłym znaczeniu społecznym należy wypłacane przez gminę ze środków otrzymanych z budżetu państwa świadczenie wychowawcze.⁷¹⁸ Odgrywa ono bardzo ważną rolę w eliminacji skrajnego ubóstwa, które w znacznym stopniu dotyka także osoby niepełnosprawne. Celem świadczenia wychowawczego jest częściowe pokrycie wydatków związanych z wychowywaniem dziecka, w tym z opieką nad nim i zaspokojeniem jego potrzeb życiowych.⁷¹⁹ Przysługuje ono rodzicom lub opiekunom dziecka do dnia ukończenia przez nie 18 roku życia. Świadczenie wychowawcze przysługuje co do zasady na drugie i kolejne dziecko. Jeżeli dochód rodziny nie przekracza poziomu wskazanego w ustawie, wówczas świadczenie należne jest także na pierwsze dziecko.⁷²⁰ Dla rodzin, których członkiem jest dziecko niepełnosprawne, podniesiona jest wysokość dochodu której przekroczenie wyklucza prawo do pobierania świadczenia na pierwsze dziecko.⁷²¹

Pomimo że w konstrukcji świadczenia wychowawczego niepełnosprawność dziecka tylko w niewielkim stopniu wpływa na tryb jego przyznawania, to świadczenie to świadczenie odgrywa doniosłą rolę w procesie włączenia społecznego osób niepełnosprawnych. Stanowi ono znaczące wsparcie dla rodzin z dziećmi zwłaszcza, gdy rodzina korzysta z pomocy społecznej. Z uwagi na brak kryterium dochodowego dla rodzin z co najmniej dwójką dzieci, świadczenie stanowi nie tylko instrument wsparcia najuboższych, ale także pozwala na podniesienie poziomu życia zamożniejszych rodzin. Biorąc pod uwagę wysokie koszty wypłacania świadczenia wychowawczego, można rozważyć wyłączenie prawa do jego pobierania dla rodzin niepotrzebujących wsparcia. Ewentualnie wprowadzone kryterium dochodowe powinno wówczas być określone na takim poziomie, aby świadczenia nie pobierały osoby, dla których nie jest ono w żaden sposób odczuwalne. Obecnie nie ma planów ograniczenia zakresu wypłacania świadczenia wychowawczego. Zgodnie z propozycją rządu, jego zakres ma zostać poszerzony także na pierwsze dziecko, bez konieczności spełnienia kryterium dochodowego.⁷²²

14. Do zadań zleconych gminy należy także wypłata świadczeń rodzinnych. Udzielane wsparcie przybiera postać świadczeń pieniężnych. Do bezpośrednich instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych należy **zasiłek pielęgnacyjny**.

Zasiłek pielęgnacyjny jest świadczeniem, które przynajmniej częściowo ma pokrywać wydatki osób niepełnosprawnych wynikające z konieczności korzystania z opieki i pomocy innej osoby w związku z niezdolnością do samodzielnej egzystencji. Przysługuje on osobom niepełnosprawnym w znacznym stopniu (bez względu na datę powstania niepełnosprawności)⁷²³ lub w stopniu umiarkowanym, jeżeli naruszenie sprawności organizmu powstało przed ukończeniem 21 lat.

⁷¹⁸ Art. 29 ustawy z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2134, ze zm.); dalej jako: ustawa o pomocy państwa.

⁷¹⁹ Art. 4 ust. 1 ustawy o pomocy państwa.

⁷²⁰ Świadczenia także na pierwsze dziecko przysługuje, jeżeli dochód w rodzinie na osobę nie przekracza 800 zł miesięcznie (art. 3 ustawy o pomocy państwa).

⁷²¹ Jeżeli członkiem rodziny jest dziecko niepełnosprawne, świadczenie wychowawcze przysługuje na pierwsze dziecko osobom, o których mowa w art. 4 ust. 2, jeżeli dochód rodziny w przeliczeniu na osobę nie przekracza kwoty 1200,00 zł (art. 5 ust. 4 ustawy o pomocy państwa).

⁷²² Proponowana zmiana jest na razie zapowiedzią rządu. Projekt nowelizacji ustawy o świadczeniu wychowawczym nie został jeszcze złożony w Sejmie.

⁷²³ oraz osobom poniżej 16 roku życia posiadającym orzeczenie o niepełnosprawności (art. 16 ustawy o świadczeniach rodzinnych).

Dla pełnoletnich osób niepełnosprawnych zasiłek pielęgnacyjny jest najczęściej świadczeniem dodatkowym, pobieranym łącznie z rentą socjalną.⁷²⁴ Te formy wsparcia stanowią instrumenty pomocy adresowane do osób całkowicie niezdolnych do pracy, które z uwagi na niepełnosprawność nie wykonywały pracy zarobkowej i w związku z tym nie nabyły uprawnień do renty z tytułu niezdolności do pracy uzupełnianej przez dodatek pielęgnacyjny. Pomimo wspólnej funkcji zasiłku pielęgnacyjnego i dodatku pielęgnacyjnego, wysokość tych świadczeń nie jest jednakowa. Przesłanką różnicującą nabywanie tych świadczeń jest moment powstania sprawności organizmu. Wydaje się, że kryterium to nie jest na tyle istotne, aby stanowić podstawę różnicowania sytuacji osób niepełnosprawnych w tak znaczący sposób.⁷²⁵

Prawo do zasiłku pielęgnacyjnego mają także osoby, które ukończyły 75 rok życia, bez względu na ich stan zdrowia. Po raz kolejny osoby, które osiągnęły wiek wskazany w przepisach traktowane są jak osoby niepełnosprawne. Słusznym wydaje się postulat wprowadzenia w obowiązujących regulacjach prawnych jednej granicy wieku, której przekroczenie zrówna osoby starsze z sytuacją prawną osób niepełnosprawnych w odniesieniu do różnych instrumentów wsparcia.

15. W ustawie o świadczeniach rodzinnych uregulowane są także świadczenia, które mogą być przyznane **osobom opiekującym się niepełnosprawnymi**. Obecność instrumentów wsparcia adresowanych do opiekunów osób niepełnosprawnych spełnia przynajmniej częściowo zgłaszane przez nich postulaty. Do świadczeń wspierających osoby opiekujące się niepełnosprawnymi należy świadczenie pielęgnacyjne, specjalny zasiłek opiekuńczy oraz dodatek z tytułu kształcenia i rehabilitacji dziecka.⁷²⁶

Specjalny zasiłek opiekuńczy oraz świadczenie pielęgnacyjne są świadczeniami przyznawanymi opiekunom, którzy z powodu konieczności sprawowania opieki nad osobą niepełnosprawną nie mogą podjąć zatrudnienia lub musieli z niego zrezygnować.

Świadczenia te mogą być przyznane jedynie opiekunom osób posiadających orzeczenie o znacznym stopniu niepełnosprawności albo orzeczenie o niepełnosprawności. Warunkiem ubiegania się o wsparcie jest sformułowanie w orzeczeniu wskazania o: konieczności stałej lub długotrwałej opieki lub pomocy innej osoby w związku ze znacznie ograniczoną możliwością samodzielnej egzystencji oraz konieczności stałego współudziału na co dzień opiekuna dziecka w procesie jego leczenia, rehabilitacji i edukacji. O przyznanie świadczeń mogą ubiegać się co do zasady opiekunowie, na których ciąży względem osoby niepełnosprawnej wynikający z przepisów prawa cywilnego⁷²⁷ obowiązek alimentacyjny.⁷²⁸

Pierwotnie podstawowym kryterium różnicującym przesłanki nabywania prawa do tych świadczeń był moment powstania naruszenia sprawności organizmu osoby, która wymagała opieki.⁷²⁹ Jeżeli niepełnosprawność powstała przed ukończeniem 18 roku życia (lub przed ukończeniem 25 lat w przypadku osób

⁷²⁴ Art. 4 ustawy o rencie socjalnej.

⁷²⁵ Szerzej problematyka ta została omówiona w Rozdziale V.

⁷²⁶ Art. 13, 16a, 17 ustawy o świadczeniach rodzinnych.

⁷²⁷ Art. 133 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 682, ze zm.).

⁷²⁸ Szczegółowy wykaz osób uprawnionych do ubiegania się o poszczególne formy wsparcia wskazany jest w ustawie o świadczeniach rodzinnych (art. 16a, 17 ustawy o świadczeniach rodzinnych).

⁷²⁹ Art. 17 ust. 1b ustawy o świadczeniach rodzinnych.

pozbierających naukę), wówczas opiekun mógł ubiegać się o świadczenie pielęgnacyjne. Natomiast opiekunowie osób, których niepełnosprawność powstała później mieli prawo do specjalnego zasiłku pielęgnacyjnego.

Wysokość świadczenia pielęgnacyjnego i specjalnego zasiłku opiekuńczego są znacznie zróżnicowane – świadczenie pielęgnacyjne jest ponad dwukrotnie wyższe niż specjalny zasiłek opiekuńczy.⁷³⁰ Ponadto prawo do specjalnego zasiłku opiekuńczego uzależnione jest od spełnienia kryterium dochodowego, co upodabnia zasiłek do świadczeń pomocy społecznej.

Tak daleko idące zróżnicowanie uprawnień opiekunów osób niepełnosprawnych wyłącznie w oparciu o datę powstania niepełnosprawności wzbudzało poważne wątpliwości w zakresie zgodności z Konstytucją RP, co potwierdził Trybunał Konstytucyjny.⁷³¹ Zaostrzenie zasad przyznawania specjalnego zasiłku opiekuńczego usprawiedliwiane było licznymi nadużyciami w zakresie ubiegania się o wsparcie przez osoby, które faktycznie nie sprawowały opieki nad niepełnosprawnymi albo nie spełniały przesłanki dotyczącej zatrudnienia.⁷³² Nadużywanie instrumentów wsparcia wymaga przede wszystkim skupienia uwagi nad kontrolą wydawanych rozstrzygnięć. Przyjęte rozwiązania zostały uznane za naruszające konstytucyjną zasadę równości wobec prawa. Data powstania niepełnosprawności nie powinna być okolicznością prowadzącą do tak znacznego różnicowania sytuacji prawnej opiekunów osób niepełnosprawnych.

Obecnie wskazani w ustawie opiekunowie osób niepełnosprawnych⁷³³ mogą ubiegać się o świadczenie pielęgnacyjne niezależnie od momentu powstania niepełnosprawności osoby, która wymaga opieki.⁷³⁴

Świadczeniem adresowanym do opiekunów dzieci niepełnosprawnych jest także **dodatek z tytułu kształcenia i rehabilitacji dziecka**.⁷³⁵ Przysługuje on rodzicom, opiekunom faktycznym lub prawnym osoby w wieku do 24 lat. Warunkiem ubiegania się o dodatek jest posiadanie przez dziecko orzeczenia o niepełnosprawności lub orzeczenia o umiarkowanym albo o znacznym stopniu niepełnosprawności. Wysokość dodatku zależy od wieku dziecka. Dodatek jest nieco niższy dla opiekunów dziecka, które nie ukończyło 5 lat.⁷³⁶

§ 3 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu powiatu

1. Podmiotem zobowiązanym do wspierania osób niepełnosprawnych jest także powiat.⁷³⁷ Ustawa o samorządzie powiatowym nie dookreśla zadań powia-

⁷³⁰ Od 1 listopada 2018 r. wysokość specjalnego zasiłku opiekuńczego wynosi 620 zł miesięcznie (§ 1 pkt 13 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 lipca 2018 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy, wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna), a wysokość świadczenia pielęgnacyjnego wynosi 1300 zł miesięcznie (art. 17 ust. 3 ustawy o świadczeniach rodzinnych).

⁷³¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2014 r., K 38/13 (Dz. U. poz. 1443).

⁷³² Druk nr 724 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji, s. 24 – 34.

⁷³³ Art. 17 ust. 1 i 1a ustawy o świadczeniach rodzinnych.

⁷³⁴ Art. 17 ust. 1b został uznany za sprzeczny z Konstytucją RP (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2014 r., K 38/13, Dz. U. poz. 1443).

⁷³⁵ Art. 13 ustawy o świadczeniach rodzinnych.

⁷³⁶ Od 1 listopada 2018 r. wysokość dodatku z tytułu kształcenia i rehabilitacji dziecka wynosi 90 zł miesięcznie na dziecko w wieku do ukończenia 5 roku życia i 110 zł miesięcznie na dziecko w wieku powyżej 5 roku życia do ukończenia 24 roku życia (§ 1 pkt 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 lipca 2018 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy, wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna).

⁷³⁷ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o samorządzie powiatowym; A. Błaszczak (red.), *Realizacja...* s. 74 – 85.

tu w tym zakresie. Szczegółowe obowiązki wynikają z szeregu ustaw dotyczących osób niepełnosprawnych.⁷³⁸

Do podstawowych obowiązków powiatu należy między innymi **promocja i ochrona zdrowia, pomoc społeczna oraz wspieranie osób niepełnosprawnych**.⁷³⁹ W celu wykonania ustawowych powinności rada powiatu podejmuje uchwały o charakterze planistycznym. Do najważniejszych należy **opracowanie i realizacja powiatowej strategii rozwiązywania problemów społecznych**, ze szczególnym uwzględnieniem programów pomocy społecznej, wspierania osób niepełnosprawnych i innych, których celem jest integracja osób i rodzin z grup szczególnego ryzyka. Strategia i programy przygotowywane są po konsultacji z właściwymi terytorialnie gminami. Samorząd powiatu zobowiązany **jest także do tworzenia i realizacji programów osłonowych**.⁷⁴⁰

Obowiązek przygotowywania i wdrażania odpowiednich dokumentów wynika nie tylko z przepisów krajowych. Usystematyzowanie działań na rzecz grup społecznych wymagających szczególnego wsparcia często warunkuje możliwość pozyskania środków unijnych na ich finansowanie. Dokumenty te są więc ściśle powiązane z Europejską strategią w sprawie niepełnosprawności⁷⁴¹ oraz z Konwencją o prawach osób niepełnosprawnych⁷⁴².

Oprócz obowiązków związanych z przygotowaniem niezbędnych dokumentów, w oparciu o które prowadzona jest działalność powiatu sprzyjająca włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych, samorząd powiatowy zobowiązany jest do **stałego monitorowania stopnia realizacji założonych celów**.⁷⁴³ Ocena powinna mieć charakter kompleksowy. Jej wyniki, po przedstawieniu radzie powiatu, stanowić mogą podstawę do planowania budżetu w zakresie wspierania niepełnosprawnych na kolejny rok.⁷⁴⁴ W planowaniu budżetowym środki na eliminację barier utrudniających włączenie społeczne osób niepełnosprawnych nie zawsze są odrębnie ujęte. Znaczna ich część jest uwzględniana jako koszty realizacji poszczególnych zadań z zakresu polityki społecznej, aktywizacji zawodowej czy rozwoju infrastruktury. Stąd tak ważna rola powiatowej strategii rozwiązywania problemów społecznych, która w sposób kompleksowy ukazuje zakres planowanych działań z przypisanymi do nich źródłami finansowania. Znaczenie strategii osłabia niestety zbyt ogólnikowe wskazanie zadań i przypisanych do nich kosztów, a także brak konsekwencji wynikających z niezrealizowania stawianych w niej celów.

Oprócz opracowywania dokumentów dotyczących działalności powiatu na rzecz potrzebujących, działania powiatu skupione są także wokół organizowania bezpośrednich oraz pośrednich form pomocy adresowanych do osób niepełnosprawnych lub podmiotów działających na ich rzecz.

2. Wsparcie udzielane przez powiat może przybierać postać **pieniężną**. W tej formie wypłacane jest **dofinansowanie** przez samorząd powiatowy **zaopatrzenia**

⁷³⁸ Zob. np. art. 6a ustawy o rehabilitacji, art. 16 ustawy o pomocy społecznej, Rozdział 6 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie; M. W. Sienkiewicz, *Samorząd powiatowy w Polsce. Założenia i realizacja*, Lublin 2011, s. 201 – 203.

⁷³⁹ Art. 4 ust. 1 pkt 5, 17 ustawy o samorządzie powiatowym.

⁷⁴⁰ Art. 19 pkt 16 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 138 – 142.

⁷⁴¹ Strategia, s. 33 – 34.

⁷⁴² Zob. np. art. 4 Konwencji.

⁷⁴³ Art. 19 pkt 17 i 18 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁴⁴ jak ma to miejsce w zakresie pomocy społecznej (art. 16a ustawy o pomocy społecznej).

w sprzęt rehabilitacyjny, przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze przyznawane osobom niepełnosprawnym.⁷⁴⁵

Do pieniężnych form wsparcia osób niepełnosprawnych wypłacanych przez powiat należy świadczenie na usamodzielnienie oraz na kontynuowanie nauki, przyznawane osobom opuszczającym działające na terenie powiatu ośrodki wsparcia.⁷⁴⁶

3. Powiat może udzielać wsparcia nie tylko **ze środków własnych**. Znaczna część wydatków powiatu na wsparcie osób niepełnosprawnych pokrywana jest **ze środków otrzymanych z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych**. W ramach tych wydatków powiat finansuje **instrumenty lub usługi rynku pracy** określone w ustawie o promocji zatrudnienia⁷⁴⁷, w odniesieniu do osób niepełnosprawnych zarejestrowanych jako poszukujące pracy lub niepozostające w zatrudnieniu. Ze środków PFRON **powiat przyznaje wsparcie finansowe osobom niepełnosprawnym** rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej albo podejmującym działalność rolniczą.⁷⁴⁸ Ze środków PFRON przyznawanych przez powiat finansowany jest także **zwrot wymienionych w ustawie wydatków poniesionych przez podmioty chcące zatrudnić osoby niepełnosprawne**.⁷⁴⁹ Powiat nie musi realizować wszystkich działań zmierzających do włączenia społecznego wyłącznie poprzez powiatowe jednostki organizacyjne, nawet gdy ich koszty pokrywane są ze środków PFRON. Zadania powiatu z zakresu rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych mogą być realizowane ze środków PFRON **na zlecenie samorządu powiatu także przez fundacje i organizacje pozarządowe**.

4. Na szczeblu powiatu mogą być także wydatkowane **środki z Funduszu Pracy**. Starosta refunduje gminie ze środków Funduszu Pracy koszty wypłaty świadczenia przysługującego wskazanym w ustawie osobom, skierowanym do wykonania prac związanych z realizacją codziennych obowiązków domowych na rzecz opiekunów osób niepełnosprawnych.⁷⁵⁰

Wsparcie dla osób niepełnosprawnych udzielane przez powiat dociera do adresatów nie tylko w formie pieniężnej, ale także w postaci częściowo lub całkowicie dofinansowanych usług.⁷⁵¹

Powiat ma obowiązek **pokrywać koszty uczestnictwa** osób niepełnosprawnych i ich opiekunów w turnusach rehabilitacyjnych oraz **koszty usług tłumacza języka migowego lub tłumacza – przewodnika** a także tworzenia i działania **warsztatów terapii zajęciowej**. Powiat zobowiązany jest także do dofinansowania **likwidacji barier** architektonicznych, w komunikowaniu się i technicznych, w związku z indywidualnymi potrzebami osób niepełnosprawnych oraz wspieranie sportu, kultury, rekreacji i turystyki osób niepełnosprawnych, a także rehabilitacji dzieci i młodzieży.

5. W ramach **niepieniężnych form wsparcia** powiat samodzielnie lub we współpracy z organizacjami pozarządowymi i fundacjami działającymi na rzecz osób niepełnosprawnych powinien podejmować **działania w zakresie rehabi-**

⁷⁴⁵ Art. 35a ust. 1 pkt 7 lit. c ustawy o rehabilitacji.

⁷⁴⁶ Art. 19 pkt 6 ustawy o pomocy społecznej.

⁷⁴⁷ Art. 35a ust. 1 pkt 6a ustawy o rehabilitacji.

⁷⁴⁸ Art. 12a ustawy o rehabilitacji

⁷⁴⁹ Art. 26d, 26e, 26g ustawy o rehabilitacji.

⁷⁵⁰ Art. 73 ust. 5b ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷⁵¹ Art. 35a ustawy o rehabilitacji.

litacji społecznej i zawodowej tych osób. Powiat jest ponadto zobowiązany do podejmowania działań zmierzających do **ograniczania skutków niepełnosprawności** oraz do **pośrednictwa pracy** i poradnictwa zawodowego dla osób niepełnosprawnych, ich **szkolenia** oraz w razie potrzeby **przekwalifikowania**. Na powiecie ciąży także obowiązek kierowania osób niepełnosprawnych, które wymagają specjalistycznego programu szkolenia oraz rehabilitacji leczniczej i społecznej, do **specjalistycznego ośrodka szkoleniowo-rehabilitacyjnego** lub innej placówki szkoleniowej. Do niepieniężnych form wsparcia należy świadczone przez powiat **doradztwo organizacyjno-prawne i ekonomiczne** w zakresie działalności gospodarczej lub rolniczej podejmowanej przez osoby niepełnosprawne.

Wykonując zadania sprzyjające włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych, powiat jest zobowiązany do **współpracy z organami rentowymi** oraz z właściwym terenowo **inspektorem pracy**. Jednostkami, na których spoczywa realizacja znacznej części obowiązków nałożonych na powiat, są **powiatowe centra pomocy rodzinie** oraz **powiatowe urzędy pracy**.

6. Postać świadczeń niepieniężnych mają także realizowane przez powiat zadania z zakresu **pomocy społecznej**.

Powiat zobowiązany jest także do udzielania pomocy w integracji ze środowiskiem osobom mającym trudności z funkcjonowaniem w społeczeństwie. W przypadku tych działań nie ma odrębnych instrumentów wspierających osoby niepełnosprawne. Mogą więc na równi z innymi podmiotami ubiegać się o pomoc w procesie usamodzielniania.

Do instrumentów sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych należy też tworzenie i prowadzenie powiatowych ośrodków udzielających wsparcia osobom potrzebującym. Do placówek tego rodzaju należą między innymi ośrodki interwencji kryzysowej oraz powiatowe centra pomocy rodzinie.

Ośrodki interwencji kryzysowej funkcjonują najczęściej w formie powiatowych jednostek budżetowych. Istnieje także możliwość prowadzenia ośrodka przez podmioty niepubliczne – organizacje pożytku publicznego, kościoły lub inne jednostki działające na rzecz potrzebujących. Powiatowe ośrodki interwencji kryzysowej realizują zadania pomocy społecznej należące do zadań własnych i zleconych gminy i powiatu określonych ustawami oraz zadania pomocy społecznej przyjęte do realizacji na podstawie zawartych porozumień z organami administracji rządowej lub jednostkami samorządu terytorialnego. Nie ma ustawowo określonego katalogu zadań centrum, stąd też od rady powiatu zależy zakres działalności ośrodka. Ośrodek ukierunkowany **jest na pomoc osobom lub rodzinom będącym w kryzysie**. Rodzaj podejmowanych działań zależy od indywidualnych potrzeb. Po pomoc do ośrodka mogą zgłaszać się osoby bez względu na okoliczności powstania ich trudnej sytuacji życiowej. Ośrodek może więc wpierać osoby niepełnosprawne w procesie integracji społecznej, ale osoby te nie są jedynymi uprawnionymi do ubiegania się o wsparcie. Niektóre z funkcjonujących ośrodków wyspecjalizowały się we wspieraniu osób z określonymi problemami. Najczęściej ośrodki skupiają się na pomocy osobom uciekającym przed przemocą w rodzinie oraz borykającym się z problemem alkoholowym. **Nie ma obecnie ośrodka, którego działalność skupiona byłaby głównie na po-**

mocy niepełnosprawnym. Brak ośrodków tego rodzaju może wynikać ze specyfiki ich działalności. Ośrodki interwencji kryzysowej służą pomocą często w sytuacjach nagłych, stąd elementem świadczonego wsparcia jest udzielenie tymczasowego schronienia osobom w potrzebie. Wydaje się, że nie ma potrzeby tworzenia odrębnych form wsparcia osób niepełnosprawnych w tym zakresie. Każdy ośrodek powinien przyjąć osobę niepełnosprawną i udzielić jej pomocy na takich samych zasadach jak osobie bez niepełnosprawności. Niedopuszczalna jest natomiast sytuacja, w której z powodu barier architektonicznych, komunikacyjnych czy innych osoba z naruszoną sprawnością organizmu byłaby wykluczona z kręgu uprawnionych do ubiegania się o pomoc.

7. **Powiatowe centra pomocy rodzinie** są jednostkami organizacyjnymi powiatu, na których spoczywa obowiązek realizacji nałożonych na powiat zadań pomocy społecznej.⁷⁵² **Za ich pośrednictwem starosta nadzoruje** działalność jednostek specjalistycznego poradnictwa, w tym rodzinnego, oraz ośrodków wsparcia, domów pomocy społecznej i ośrodków interwencji kryzysowej. Zadania centrum mogą być realizowane przez ośrodki pomocy społecznej. Katalog zadań wykonywanych przez centrum może być bardzo szeroki. W obowiązujących przepisach kompetencje centrum wskazane są w sposób dosyć ogólny, co daje radzie powiatu znaczną swobodę w formułowaniu ich zadań. Działalność centrum może skupiać się między innym wokół realizacji zadań z zakresu pomocy społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych.

8. Powiat, na takich samych zasadach jak gmina, może także tworzyć **domy pomocy społecznej, powiatowe ośrodki wsparcia oraz mieszkania chronione** o zasięgu ponadgminnym.

Oprócz bezpośrednich i pośrednich form wsparcia powiat prowadzi **działalność edukacyjno – szkoleniową** oraz **informacyjno – sprawozdawczą**. W ramach tej grupy działań można wyróżnić wsparcie kierowane bezpośrednio do potrzebujących oraz pośrednie formy pomocy adresowane do podmiotów niosących pomoc innym. Obowiązki o charakterze informacyjno – sprawozdawczym wykonywane są także na rzecz innych organów administracji publicznej.

W ramach działalności edukacyjno – szkoleniowej powiat ma obowiązek zapewnić świadczenie usług **specjalistycznego poradnictwa** oraz **udzielać zainteresowanym informacji** o przysługujących im uprawnieniach. Ponadto samorząd powiatu zobowiązany jest do **szkolenia i doskonalenia zawodowego kadr** pomocy społecznej z terenu powiatu, a także zapewnienia **doradztwa metodycznego dla kierowników i pracowników** jednostek organizacyjnych pomocy społecznej z terenu powiatu.

9. Oprócz zadań własnych powiat prowadzi działalność na rzecz niepełnosprawnych w ramach realizacji zadań z zakresu administracji rządowej. Wszystkie te zadania finansowane są ze środków państwowych.

W ramach zadań zleconych spoczywających na powiecie starosta zobowiązany jest do **powołania powiatowego zespołu do spraw orzekania o niepełnosprawności**.⁷⁵³ Powiatowe zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności w sposób wiążący przyznają status osób

⁷⁵² Art. 112 ustawy o pomocy społecznej; I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 431 – 434.

⁷⁵³ Art. 6a ust. 1 ustawy o rehabilitacji.

niepełnosprawnych zainteresowanym podmiotom. Koszty funkcjonowania powiatowych zespołów do spraw orzekania o niepełnosprawności pokrywane są ze środków otrzymywanych z budżetu państwa lub z budżetu powiatu.⁷⁵⁴

Powiatowe zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności mają także uprawnienia do wydawania **kart parkingowych**.⁷⁵⁵ Podmioty, które mogą ubiegać się o kartę, można podzielić na **dwie grupy**.

Pierwszą stanowią **osoby fizyczne**, które posiadają stosowne orzeczenie o niepełnosprawności. Karta może być wydana osobie niepełnosprawnej zaliczonej do znacznego albo umiarkowanego stopnia niepełnosprawności mającej znacznie ograniczone możliwości samodzielnego poruszania się lub osobie niepełnosprawnej, która nie ukończyła 16 roku życia mającej znacznie ograniczone możliwości samodzielnego poruszania się.⁷⁵⁶

Do drugiej grupy należą **instytucje działające na rzecz osób niepełnosprawnych**. Karta może być wydana placówce zajmującej się opieką, rehabilitacją lub edukacją osób niepełnosprawnych mających znacznie ograniczone możliwości samodzielnego poruszania się.⁷⁵⁷

Do korzyści wynikających z posiadania karty parkingowej należy zwolnienie z wymienionych w ustawie opłat za korzystanie z dróg publicznych.⁷⁵⁸ Niezależnie od preferencji wynikających z ustawy rada gminy wprowadzając strefę płatnego parkowania może zwolnić z opłat parkingowych posiadaczy karty.

10. Zadania zlecone powiatu realizowane w celu poprawy sytuacji osób z naruszoną sprawnością organizmu obejmują także wpieranie osób z zaburzeniami psychicznymi oraz inną działalność wynikającą z programów rządowych.

W ramach działań adresowanych **do osób z zaburzeniami psychicznymi** samorząd powiatu zobowiązany jest do prowadzenia i rozwoju infrastruktury ośrodków wsparcia. Szczegółowe zasady wspierania przez samorząd powiatu osób z zaburzeniami psychicznymi określone są w ustawie o ochronie zdrowia psychicznego.⁷⁵⁹

Do zadań zleconych powiatu z zakresu pomocy społecznej należą zadania podejmowane w wyniku **realizacji rządowych programów pomocy społecznej**, mających na celu ochronę poziomu życia osób, rodzin i grup społecznych oraz rozwój specjalistycznego wsparcia. Szczegółowy zakres obowiązków powiatu musi być każdorazowo określony w programie.⁷⁶⁰

§ 4 Status osoby niepełnosprawnej w procesie wydatkowania środków publicznych na szczeblu samorządu województwa

1. W ramach realizowanej polityki rozwoju w **ustawie o samorządzie województwa** na samorząd wojewódzki nałożony jest między innym obowiązek pozyskiwania i łączenia publicznych i prywatnych środków finansowych, w celu

⁷⁵⁴ Art. ustawy o rehabilitacji.

⁷⁵⁵ Art. 8 ust. 3a ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1990, ze zm.); A. Strmiska – Mietlińska, *Zatrudnienie...*, s. 148 – 151.

⁷⁵⁶ Art. 8 ust. 3a pkt 1 i 2 prawa o ruchu drogowym.

⁷⁵⁷ Art. 8 ust. 3a pkt 3 prawa o ruchu drogowym

⁷⁵⁸ Art. 13 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2068, ze zm.), art. 20d ustawy o rehabilitacji.

⁷⁵⁹ Art. 6a ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1878, ze zm.).

⁷⁶⁰ Art. 20 ust. 1 pkt 3 ustawy o pomocy społecznej, I. Sierpowska, *Pomoc społeczna...*, s. 142 – 143; M. Podniewska, *Inkluzja społeczna osób chorych psychicznie* (w:) B. Bocian – Waszkiewicz, A. Niewęgłowska, M. Wiśniewska (red.) *O inkluzji społecznej...*, s. 131 – 154.

realizacji zadań z zakresu użyteczności publicznej oraz wspierania i prowadzenia działań na rzecz integracji społecznej i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu.⁷⁶¹ Ciążący na samorządzie wojewódzkim obowiązek wspierania osób niepełnosprawnych wynika też z **ustawy o rehabilitacji**.⁷⁶² Województwo powinno także stwarzać warunki sprzyjające **zwiększeniu aktywności zawodowej** tej grupy społecznej.

Działania województwa na rzecz włączenia społecznego mogą być realizowane na wiele sposobów.

Po pierwsze, samorząd wojewódzki odpowiada za **przygotowanie odpowiednich planów działania**. Wyznaczają one kierunki aktywności samorządu, zakres planowanych działań, źródła ich finansowania oraz podmioty odpowiedzialne za ich realizację.⁷⁶³

Po drugie, samorząd województwa może w sposób **pośredni lub bezpośredni finansować w całości lub części instrumenty finansowe wdrażane przez inne podmioty**. Samorząd województwa może występować o dofinansowanie realizacji programów opracowanych przez zarząd województwa ze środków budżetu państwa, budżetu Unii Europejskiej lub innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.⁷⁶⁴ Samorząd województwa może ponadto wspierać działania z zakresu polityki rozwoju województwa w formie dotacji lub wsparcia zwrotnego.

Po trzecie, samorząd województwa może **angażować się bezpośrednio w pomoc osobom z niepełnosprawnością** poprzez tworzenie lub przystępowanie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek akcyjnych lub spółdzielni działających w sferze użyteczności publicznej. Samorząd województwa może także, w ramach prowadzonej polityki rozwoju, utworzyć regionalny fundusz rozwoju w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej. Środki wyodrębnione w ten sposób mogą być przeznaczone wyłącznie na działalność społecznie użyteczną.

2. Istotne znaczenie dla działalności województwa, zwłaszcza w zakresie pomocy osobom niepełnosprawnym, mają opracowywane dokumenty planistyczne.⁷⁶⁵ Podstawowe cele realizowane przez samorząd województwa powinny być określone w strategii województwa. W celu jej wykonania opracowywane są programy rozwoju, regionalne programy operacyjne, program służący realizacji Umowy Partnerstwa i kontrakt terytorialny.⁷⁶⁶ Strategia województwa realizowana jest poprzez prowadzoną przez województwo politykę rozwoju województwa. Polityka ta powinna obejmować między innymi wspieranie

⁷⁶¹ Art. 11 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie województwa.

⁷⁶² Art. 35 ustawy o rehabilitacji.

⁷⁶³ Szerzej na temat znaczenia wieloletniego planowania finansowego: J. Stankiewicz, *Problemy racjonalizacji wydatków publicznych i wieloletniego planowania finansowego w aspekcie budżetu zadaniowego i wieloletnich planów finansowych w Polsce* (w:) E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II...*, s. 269 – 306; E. Ruśkowski (red.) *Roczność i wieloletniość w finansach publicznych*, Warszawa 2014.

⁷⁶⁴ B. Guziejewska, *Zasady systemu zewnętrznych źródeł finansowania samorządu terytorialnego* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Sołno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 379 – 386; s. Kańduła, J. Kotlińska, *Źródła, formy i przyczyny zewnętrznego zasilania jednostek samorządu terytorialnego* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Sołno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 387 – 402.

⁷⁶⁵ Szerzej na temat znaczenia planów działalności finansowej: J. Komorowski, *Programowanie i planowanie finansowe w Polsce* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Sołno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 528 – 541; J. Gluchowski, *Uchwalanie budżetu państwa*, Warszawa 1997, s. 60 – 64.

⁷⁶⁶ Art. 11 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa; R. Suwaj, *Pomoc społeczna jako zadanie samorządowe* (w:) M. Stec, s. Płażek (red.) *Charakter i konstrukcja zadań samorządu terytorialnego*, s. 339 – 340.

i prowadzenie działań na rzecz integracji społecznej i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu.⁷⁶⁷

3. Na podstawie ustawy o rehabilitacji samorząd województwa zobowiązany jest do opracowania i realizacji **wojewódzkiego programu dotyczącego wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych**.

Program ten wyznacza podstawowe kierunki aktywności samorządu. Programy opracowywane są przez poszczególne województwa indywidualnie i obowiązują przez określony czas, obejmujący z reguły okresy 5 – 6 letnie.⁷⁶⁸

Pomimo znacznego zróżnicowania poszczególnych województw pod względem zamożności, liczby mieszkańców, stopnia uprzemysłowienia czy rozwoju gospodarczego programy dotyczące wyrównywania szans osób niepełnosprawnych nie różnią się znacząco. Charakteryzuje je podobny układ treści.

Każdy program składa się co najmniej z **dwóch zasadniczych części**. Pierwsza **identyfikuje problemy** w zakresie sytuacji osób niepełnosprawnych. Druga zaś skupiona jest wokół **rozwiązywania zdiagnozowanych w części pierwszej problemów**. Istotne podobieństwa widoczne są szczególnie w zakresie stwierdzonych trudności w przeciwdziałaniu wykluczeniu społecznemu, katalogu i sposobu wskazania celów oraz metod ich osiągnięcia.

Do najczęściej **identyfikowanych barier** utrudniających pełne uczestnictwo osób niepełnosprawnych w życiu społecznym należą bariery architektoniczne, komunikacyjne, urbanistyczne, techniczne. Utrudniają one niepełnosprawnym dostęp do zatrudnienia, rehabilitacji, informacji czy edukacji. Zauważalnym

⁷⁶⁷ Art. 11 ust. 2 ustawy o samorządzie województwa.

⁷⁶⁸ Załącznik do uchwały nr XIX/317/08 Sejmiku Województwa Podkarpackiego z dnia 25 lutego 2008 roku w sprawie uchwalenia Wojewódzkiego Programu na Rzecz Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania Ich Wykluczeniu Społecznemu na lata 2008-2020; Załącznik do uchwały nr XIV/253/12 Sejmiku Województwa Warmińsko-Mazurskiego z dnia 21 lutego 2012 roku w sprawie przyjęcia zaktualizowanej Strategii polityki społecznej województwa warmińsko-mazurskiego do 2020 roku; Załącznik do Uchwały nr XLI-795-14 Sejmiku Województwa Wielkopolskiego z dnia 27 stycznia 2014 roku Program dotyczący wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych w Województwie Wielkopolskim na lata 2014-2020; Załącznik do uchwały nr XLIV/812/14 Sejmiku Województwa Łódzkiego z dnia 10 lutego 2014 roku w sprawie: przyjęcia Wojewódzkiego Programu Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania Wykluczeniu Społecznemu oraz Pomocy w Zatrudnieniu Osób Niepełnosprawnych na lata 2014 – 2020; Załącznik do uchwały nr XLVI/542/14 Sejmiku Województwa Lubuskiego z dnia 24 marca 2014 roku Strategia Polityki Społecznej Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020; Załącznik do uchwały nr XLII//746/14 Sejmiku Województwa Świętokrzyskiego z dnia 28 kwietnia 2014 roku Wojewódzki program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych na lata 2014-2020; Załącznik do uchwały nr XLV/701/2014 Sejmiku Województwa Lubelskiego z dnia 26 maja 2014 roku Program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych na lata 2014 – 2020; Załącznik do uchwały nr 1546/2015 z dnia 28 grudnia 2015 Sejmiku Województwa Opolskiego w sprawie przyjęcia Wojewódzkiej Strategii w Zakresie Polityki Społecznej na lata 2016-2025; Załącznik do uchwały nr 45/1376 /12 Zarządu Województwa Kujawsko-Pomorskiego z dnia 7 listopada 2012 roku Równe szanse. Program działania na rzecz osób niepełnosprawnych do 2020 roku; Załącznik do uchwały Zarządu Województwa Małopolskiego z dnia 15 kwietnia 2014 roku nr 395/14 Wojewódzki program dotyczący wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych w Województwie Małopolskim na lata 2014 – 2020; Załącznik nr 1 do Uchwały nr 821/371/14 Zarządu Województwa Pomorskiego z dnia 29 lipca 2014 roku Program Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych Województwa Pomorskiego na lata 2014 – 2020; Załącznik do Uchwały nr 82/167/V/2017 Zarządu Województwa Śląskiego z dnia 17 stycznia 2017 roku Wojewódzki program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych oraz przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu na lata 2017-2022; Załącznik do uchwały nr 2079/304/17 Zarządu Województwa Mazowieckiego z dnia 27 grudnia 2017 roku Wojewódzki Program Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania ich Wykluczeniu Społecznemu oraz Pomocy w Realizacji Zadań na Rzecz Zatrudniania Osób Niepełnosprawnych w Województwie Mazowieckim na lata 2017-2021.

mankamentem polityki włączenia społecznego jest także rozproszony system wsparcia niepełnosprawnych.

Pomimo, że samorządy województwa podejmują szereg działań zmierzających do wyeliminowania wskazanych barier, to nadal można zaobserwować, że pewne sfery w dalszym ciągu wymagają pilnej zmiany. Podejmowane działania, pomimo znacznej ich skuteczności, nie są wolne od wad. **Czynniki utrudniające prowadzenie skutecznej polityki** włączenia społecznego przez samorząd województwa można ująć w **pięć grup**.

Do **pierwszej** należą okoliczności związane z trudną sytuacją osób niepełnosprawnych na rynku pracy. Jest ona spowodowana między innymi niskim poziomem wykształcenia osób niepełnosprawnych, niewielką aktywnością zawodową i społeczną osób niepełnosprawnych, w szczególności na terenach wiejskich, niskim poziomem kompetencji kluczowych i zawodowych osób niepełnosprawnych. Niekorzystna sytuacja osób niepełnosprawnych na rynku pracy wynika także z niedostosowania kształcenia do potrzeb i możliwości osób niepełnosprawnych, kształcenia osób niepełnosprawnych nieadekwatnie do realiów rynku pracy oraz braku skutecznej polityki zatrudnienia osób niepełnosprawnych.

Druga grupa czynników osłabiających działanie wdrażanych instrumentów wsparcia dotyczy niskiej świadomości społecznej na temat problematyki niepełnosprawności, praw osób niepełnosprawnych czy ich szczególnych potrzeb.

Trzecia grupa okoliczności, które w znacznym stopniu utrudniają prawidłowe funkcjonowanie istniejących form pomocy wynika z nieodpowiednio zorganizowanego systemu wsparcia. Jego największą słabością jest niespójność działań na rzecz osób niepełnosprawnych, zbyt mała ilość działań na rzecz wsparcia rodzin osób niepełnosprawnych a także niestabilność⁷⁶⁹ i niespójność prawa.

Czwartym czynnikiem zmniejszającym skuteczność funkcjonujących instrumentów włączenia społecznego osób niepełnosprawnych jest niedostateczne wsparcie finansowe podejmowanych działań. Przyczynia się do tego niski udział środków własnych samorządów na realizację zadań w zakresie wsparcia osób niepełnosprawnych, zbyt mała ilość środków finansowych na rehabilitację zawodową i społeczną osób niepełnosprawnych w stosunku do potrzeb oraz niewielka aktywność w wykorzystywaniu środków unijnych przez podmioty działające na rzecz osób niepełnosprawnych.

Piątą grupę czynników utrudniających efektywne prowadzenie polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych stanowią okoliczności wynikające ze znacznego zróżnicowania terytorialnego wsparcia. Różnice dotyczą przede wszystkim zasobów kapitału ludzkiego⁷⁷⁰ czy dostępności do usług medycznych i rehabilitacyjnych oraz usług pomocy społecznej.

Wskazane okoliczności nie pozwalają na poprawę trudnej sytuacji finansowej osób niepełnosprawnych oraz na eliminację innych barier funkcjonalnych i społecznych.

⁷⁶⁹ Wady braku stabilności rozwiązań prawnych trafnie ukazał: Z. Ofiarski, *Niestabilność reguł opodatkowania dochodów* (w:) J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 179 – 201; C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 13 – 27.

⁷⁷⁰ Szerzej na temat konsekwencji niedostatku w zakresie kapitału społecznego: J. Nowicka, *Organizacyjny kapitał społeczny wobec zmian* P. Borszowski, B. Detyna (red.) *Administracja publiczna. Zagadnienia prawne i koncepcje zarządzania. Tom 2...*, s. 111 – 120.

4. Warto zauważyć, że znaczna część zdiagnozowanych barier włączenia społecznego prawdopodobnie nie zostanie usunięta. Stwierdzone problemy są jednocześnie wymieniane jako okoliczności utrudniające prowadzenie skutecznej polityki włączenia społecznego. Trudno jednoznacznie wskazać przyczyny takiego stanu rzeczy.

Trudnością napotykaną przy realizacji programów wsparcia jest między innymi **ograniczona ilość środków finansowych**. Jednocześnie zauważa się, że mankamentem podejmowanych działań jest **niedostateczne wykorzystanie środków unijnych**. Oznacza to, że w istocie są pieniądze na wsparcie, tylko nie są one odpowiednio wykorzystywane. Z pewnością wynika to z **niskiego poziomu świadomości** na temat możliwych do uzyskania środków wsparcia – element ten także jest wymieniany jako źródło ryzyka zagrażającego realizacji programów wsparcia. Nie musi to być jednak jedyny czynnik. Być może należałoby dokonać przesunięć środków przeznaczonych na poszczególne wydatki. Bez usystematyzowania dostępnych form wsparcia i zestawienia ich z potrzebami, racjonalizacja wydatków na etapie planowania budżetowego nie jest jednak możliwa. Nadmierne rozproszenie podejmowanych działań utrudnia ich koordynację.

Podobnie barierą i jednocześnie elementem sprzyjającym wykluczeniu społecznemu jest **utrudniony dostęp do zatrudnienia**. Prowadzi do tego niski poziom wykształcenia osób niepełnosprawnych oraz niski poziom ich kompetencji zawodowych w połączeniu z kształceniem osób niepełnosprawnych nieadekwatnym do realiów rynku pracy. Niedostosowanie zakresu edukacji do potrzeb rynku pracy może być konsekwencją niewłaściwego stosowania pośrednich form wsparcia. Często o rodzaju oferowanej pomocy decyduje pomysłodawca, a jedynym miernikiem skuteczności podjętych działań jest liczba osób, które z nich skorzystały. Nie ma znaczenia, czy owa pomoc w jakikolwiek sposób wpłynęła na poziom życia osoby z niej korzystającej.

Poważnym problemem jest także **utrudniony dostęp osób niepełnosprawnych do rehabilitacji**. Przy zróżnicowaniu terytorialnym w dostępności usług medycznych, rehabilitacyjnych i usług pomocy społecznej oraz zasobów kapitału ludzkiego szanse na eliminację tej bariery są niewielkie.

Pomimo że prawo budowlane nakłada obowiązek dostosowania obiektów użyteczności publicznej do potrzeb osób niepełnosprawnych⁷⁷¹, nadal poważną trudnością w procesie włączenia społecznego są **bariery architektoniczne, komunikacyjne, urbanistyczne, techniczne**. Zapewne wynika to z faktu, że szereg obiektów powstała w czasie, kiedy obowiązujące przepisy nie wymagały uwzględnienia przy projektowaniu przestrzeni publicznej potrzeb osób niepełnosprawnych. Obecnie przeprowadzane modernizacje stopniowo zwiększają dostępność wspólnej przestrzeni.

Istotną wadą programów jest **duży stopień ogólności**. Z istoty samorządu województwa wynika trudność bezpośredniego zaangażowania w świadczenie pewnych usług dla mieszkańców. Formułowanie polityki regionalnej nie powinno jednak następować poprzez tworzenie zwrotów blankietowych, które w zasadzie pozwalają na całkiem dowolne wskazanie stopnia ich realizacji. Poszczególne kierunki polityki regionalnej w zakresie wspierania osób niepełno-

⁷⁷¹ Art. 5 ust. 1 pkt 4 prawa budowlanego; rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2012 roku w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie.

sprawnym powinny znajdować odzwierciedlenie w programach wojewódzkich w taki sposób, aby w sposób przejrzysty i obiektywny można było ocenić skuteczność podejmowanych działań. Osiągnięcie tego celu byłoby możliwe nawet przy ogólnym wskazaniu zadań, ale przy jednoczesnym bardzo szczegółowym i rygorystycznym określeniu mierników pozwalających ocenić stopień realizacji zakładanych celów.⁷⁷²

5. Stawiane w programach **cele** najczęściej można ująć w cztery grupy. Pierwsza grupa zadań dotyczy **edukacji**. Ma ona obejmować zarówno osoby niepełnosprawne jak i pozostałą część społeczeństwa w zakresie rozwiązań prawnych, instytucjonalnych, ale także dotyczących pozycji osób niepełnosprawnych w społeczeństwie.

Druga grupa działań skupia się wokół **aktywizacji zawodowej** obejmującej odpowiednie kształcenie i podnoszenie kwalifikacji zawodowych osób niepełnosprawnych, ale także edukację pracodawców.

Trzecia grupa działań sprzyjać ma **rehabilitacji społecznej i leczniczej**. Aktywność w tym zakresie ma zwiększać dostępność obiektów użyteczności publicznej, eliminować bariery architektoniczne, komunikacyjne, a także ułatwiać dostęp do medycznych i pozamedycznych form wsparcia.

Czwarta grupa zadań prowadzić ma do **zintegrowania aktywności podmiotów wspierających** osoby niepełnosprawne poprzez tworzenie baz informacji oraz przestrzeni umożliwiających ich wymianę.

6. Realizację wynikających ze strategii celów samorządy województw powierzają podmiotom niepublicznym, co – jak wynika z analizy ryzyka wykonania programów – nie zapewnia skuteczności ich osiągnięcia.⁷⁷³ Chcąc więc stworzyć efektywny program wsparcia włączenia społecznego osób niepełnosprawnych, z pewnością należy zmodyfikować dotychczas podejmowane działania. Odejście od pośrednich form wsparcia nie jest chyba w tym przypadku ani zasadne, ani możliwe. Wydaje się jednak, iż dla zwiększenia skuteczności podejmowanych działań należałoby stworzyć na poziomie wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, a także na szczeblu państwa, system wymiany informacji obejmujący przede wszystkim dane na temat funkcjonujących form wsparcia wraz ze wskazaniem jednostek realizujących oraz podmiotów uprawnionych do korzystania. Zebranie i usystematyzowanie tego rodzaju informacji zwiększyłoby dostępność oferowanej pomocy i jednocześnie umożliwiłoby identyfikację obszarów z niedostatecznym wsparciem. Jest to pierwszy krok na drodze koordynacji działań podejmowanych na rzecz osób niepełnosprawnych. Ponadto publikacja usystematyzowanych danych podmiotów realizujących wsparcie finansowane ze środków publicznych sprzyja jawności i przejrzystości w dysponowaniu tymi środkami i ułatwia ograniczanie negatywnych zjawisk mogących pojawić się przy pośrednim finansowaniu zadań publicznych.

Aby podnieść skuteczność podejmowanych działań należałoby w większym stopniu zaangażować jednostki samorządu terytorialnego w realizowanie polityki włączenia społecznego. Oprócz stworzenia bazy danych, samorządy powinny w sposób rzeczywisty, a nie tylko iluzoryczny, weryfikować skuteczność

⁷⁷² A. Klonowska, *O perspektywach racjonalnego zarządzania środkami publicznymi* (w:) J. Głuchowski (red.) *Współczesne finanse...* s. 69 – 77; E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, s. 20 – 24; W. Misiąg, *Mierzenie zadań publicznych jako podstawa planowania budżetowego* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom I...*, s. 153 – 160.

⁷⁷³ E. Kornberger – Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 172 – 181.

wykonania powierzanych podmiotom prywatnym zadań. Pozorność podejmowanych działań widać szczególnie na szczble samorządu województw, co da się zauważyć chociażby na przykładzie analizy treści wojewódzkich programów dotyczących wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych. Jak już wspomniano, programy te różnią się zasadniczo jedynie w zakresie danych statystycznych, dopasowanych do poszczególnych województw. Natomiast w kwestii zdiagnozowanych problemów, obszarów ryzyka i stawianych celów nie odbiegają od siebie znacząco. Stwarzają one wrażenie, jakby powstały w oparciu o jeden szablon czy też wzór, w którym należało uzupełnić tylko brakujące informacje dotyczące struktury województwa. Z pewnością znaczne podobieństwo poszczególnych programów wynika z faktu, iż niektóre problemy osób niepełnosprawnych są tożsame na obszarze całego państwa. Wydaje się jednak, iż w treści programów należało w większym stopniu uwzględnić różnice pomiędzy poszczególnymi województwami.

7. Oprócz przygotowywania dokumentów dotyczących planowanych i zrealizowanych zadań, samorząd województwa powinien diagnozować i monitorować występujące w regionie problemy społeczne oraz inspirować, a także promować działania zmierzające do ich rozwiązywania.

W ramach finansowania działalności podmiotów realizujących zadania z zakresu polityki włączenia społecznego województwo ma obowiązek **finansowego wspierania infrastruktury** świadczącej usługi na rzecz niepełnosprawnych. Na samorządzie województwa ciąży ustawowy obowiązek dofinansowania robót budowlanych dotyczących **obiektów służących rehabilitacji**, w związku z potrzebami osób niepełnosprawnych oraz dofinansowania kosztów tworzenia i działania **zakładów aktywności zawodowej**. Województwo zobowiązane jest także do współpracy z organami administracji rządowej oraz powiatami i gminami, a także z organizacjami pozarządowymi i fundacjami działającymi na rzecz osób niepełnosprawnych.

8. Wspieranie przez samorząd województwa osób niepełnosprawnych w zakresie pomocy społecznej także przybiera w zasadzie formę pośrednią. Działania podejmowane na szczble województwa są ukierunkowane na **tworzenie środowiska przyjaznego niepełnosprawnym** poprzez pomoc podmiotom zajmującym się ich wspieraniem.

Województwo jest także odpowiedzialne za przygotowanie kadry do pracy z osobami potrzebującymi wsparcia poprzez organizację kształcenia zawodowego dla pracowników pomocy społecznej. Do zadań województwa należy także tworzenie regionalnych jednostek organizacyjnych pomocy społecznej, w tym regionalnych ośrodków pomocy społecznej. Realizowane przez samorząd województwa zadania powinny stanowić instrumenty wsparcia zadań z zakresu pomocy społecznej wykonywanych przez powiaty i gminy.

9. Oprócz wskazanych zadań, samorząd województwa w ramach pomocy społecznej, ma obowiązek koordynowania działań na rzecz sektora ekonomii społecznej w regionie. **Ekonomia społeczna** to sfera aktywności obywatelskiej, która poprzez działalność ekonomiczną i działalność pożytku publicznego służy integracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych marginalizacją społeczną, tworzeniu miejsc pracy, świadczeniu usług społecznych użyteczności publicznej

(na rzecz interesu ogólnego) oraz rozwojowi lokalnemu. Poprzez swój solidarny i wspólnotowy wymiar ekonomia społeczna umożliwia integrowanie i realizowanie zadań publicznych, w tym aktywnej polityki społecznej na rzecz rodzin, niepełnosprawnych i osób starszych.⁷⁷⁴

Wskazane w ustawie przykładowe działania samorządu województwa w zakresie wspierania ekonomii społecznej można ująć w czterech podstawowych grupach.

Po **pierwsze**, do zadań samorządu województwa należy rozwój infrastruktury usług aktywizacji, integracji oraz reintegracji społecznej i zawodowej na rzecz osób i rodzin zagrożonych wykluczeniem społecznym oraz zwiększanie kompetencji służb odpowiedzialnych za działania dotyczące tego sektora.

Po **drugie**, województwo ma obowiązek inspirowania i promowania nowych metod działań w zakresie aktywizacji, integracji oraz reintegracji społecznej i zawodowej osób i rodzin zagrożonych wykluczeniem społecznym.

Po **trzecie**, samorząd województwa zobowiązany jest do wspierania rozwoju partnerskiej współpracy pomiędzy samorządami lokalnymi a podmiotami świadczącymi usługi w sektorze ekonomii społecznej.

Po **czwarte**, na samorządzie województwa ciąży obowiązek monitorowania rozwoju lokalnej przedsiębiorczości społecznej należącej do podmiotów ekonomii publicznej.

Wszystkie działania województwa dotyczące ekonomii społecznej mają charakter pośredni. Województwo ma obowiązek stworzyć przyjazne warunki dla rozwoju i funkcjonowania podmiotów ekonomii społecznej. Taki charakter zadań wynika przede wszystkim ze specyfiki tego sektora działalności. W ekonomii społecznej nacisk położony jest głównie na zaangażowanie podmiotów niepublicznych we wsparcie grup społecznych znajdujących się w szczególnie trudnej sytuacji. Rola podmiotów prawa publicznego powinna ograniczać się do stwarzania takich warunków, w których podmioty ekonomii społecznej mogą funkcjonować bez przeszkód. Podmioty publiczne mogą więc udzielać wsparcia finansowego, wsparcia w postaci usług szkoleniowych i doradczych lub w razie potrzeby tworzyć podmioty ekonomii w tych obszarach, w których podmioty niepubliczne nie podejmują aktywności.

10. W ramach realizowanej polityki rozwoju samorząd województwa powinien przyczyniać się także do tworzenia warunków rozwoju gospodarczego, w tym **kreowania rynku pracy**. Powinność aktywnego włączenia się przez samorząd województwa do wdrażania polityki rynku pracy wynika także z ustawy o promocji zatrudnienia.⁷⁷⁵ Samorząd województwa przygotowuje corocznie regionalny plan działań na rzecz zatrudnienia, określający priorytetowe grupy bezrobotnych i osób wymagających wsparcia. Konieczność szczególnego wsparcia na rynku pracy osób niepełnosprawnych nie w każdym województwie jest odrębnym priorytetem. W niektórych województwach osoby niepełnosprawne mogą korzystać z form pomocy na równi z innymi podmiotami.

Aktywizacja bezrobotnych, w tym także niepełnosprawnych, na szczeblu województwa realizowana jest w kilku podstawowych formach. Od strony instytucjonalnej katalog podmiotów udzielających wsparcia osobom pozostającym

⁷⁷⁴ P. Garbuzik, *Rozwój sektora ekonomii społecznej w województwie świętokrzyskim* (w:) B. Bocian – Waszkiewicz, A. Niewęglowska, M. Wiśniewska (red.) *O inkluzji społecznej z różnych stron*, Siedlce 2017, s. 107 – 118.

⁷⁷⁵ Art. 3 ustawy o promocji zatrudnienia.

bez pracy wymieniony jest w ustawie o promocji zatrudnienia.⁷⁷⁶ Na poziomie województwa polityka rynku pracy realizowana jest przez organy samorządu województwa, urząd wojewódzki oraz wojewódzkie urzędy pracy. Wymienione podmioty mogą włączać do realizacji promocji zatrudnienia, łagodzenia skutków bezrobocia oraz aktywizacji zawodowej także partnerów społecznych.

W obowiązujących przepisach wskazane są zadania samorządu województwa w zakresie polityki rynku pracy.⁷⁷⁷ Zakres przedmiotowy udzielanej pomocy polega w głównej mierze na działaniach planistycznych, edukacyjnych oraz informacyjnych, czynnościach administracyjnych, dysponowaniu środkami finansowymi otrzymywanymi z Funduszu Pracy oraz innych źródeł, gromadzeniu i przetwarzaniu informacji dotyczących sytuacji na rynku pracy oraz działaniach bezpośrednio związanych z ograniczaniem bezrobocia.

Wymienione działania, oprócz wydawania decyzji administracyjnych i prowadzenia odpowiednich rejestrów, mogą być prowadzone przez organy samorządu województwa samodzielnie lub we współpracy z innymi podmiotami zarówno publicznymi, jak i prywatnymi.⁷⁷⁸

11. Praktyka pokazuje, że z inicjatywą realizacji konkretnych przedsięwzięć mających sprzyjać włączeniu społecznemu najczęściej występują podmioty prywatne. Rola samorządu województwa ogranicza się wówczas jedynie do oceny formalnej takiej inicjatywy. Bardzo ogólnie wskazane cele regionalnej polityki włączenia społecznego dają organom w zasadzie pełną swobodę w dysponowaniu środkami publicznymi w tym zakresie. **Sprzyja to marnotrawieniu środków publicznych** i stwarza przestrzeń dla zachowań korupcyjnych. Wydaje się, iż lepszym rozwiązaniem byłoby, po uprzednim usystematyzowaniu obszarów z niedostatecznym wsparciem, podejmowanie inicjatyw organizowania poszczególnych przedsięwzięć przez samorządy województw. Natomiast podmioty prywatne mogłyby ubiegać się o realizację zaproponowanych przez organy samorządowe działań.

Wydaje się, że w przypadku polityki sprzyjającej włączeniu społecznemu, pośrednie udzielanie wsparcia poprzez zarządzanie interaktywne⁷⁷⁹ jest najlepszą metodą wykonywania zadań publicznych. Jednak jednostki samorządu terytorialnego nie mogą zapominać, że przekazanie części ich kompetencji podmiotom prywatnym nie zwalnia organów województwa z odpowiedzialności za realizację zadań. Powierzenie czynności sektorowi prywatnemu nie powinno więc być wyrazem bezradności podmiotu publicznego, ale efektem świadomego przyjętego modelu zarządzania.

12. Polityka włączenia społecznego osób niepełnosprawnych prowadzona jest przez samorząd województwa także poprzez **bezpośrednie wykonywanie zadań sprzyjających integracji osób zagrożonych wykluczeniem**.

Analizując dane zawarte w programach dotyczących wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych, można zauważyć, że samorządy województw bezpośrednio wykonują w zasadzie trzy rodzaje zadań.

⁷⁷⁶ Art. 6 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷⁷⁷ Art. 8 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷⁷⁸ Art. 24 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷⁷⁹ D. Sześciło (w.): D. Sześciło (red.) *Administracja i zarządzanie publiczne. Nauka o współczesnej administracji*, Warszawa 2014, s. 15 – 20; M. Marks – Krzyszkowska, *Zarządzanie publiczne – istota o wybrane koncepcje*, Acta Universitatis Lodzensis, Folia Sociologica nr 56 z 2016r., s. 37 – 51.

Pierwszą grupę działań można określić jako **działania edukacyjno – informacyjne**. Do najczęściej realizowanych w ramach tej grupy zadań należy organizacja pikników lub innych wydarzeń plenerowych, organizowanie działalności punktów informacyjno – konsultacyjnych, prowadzenie kampanii informacyjnych w mediach.

Druga grupa działań realizowanych przez samorządy województw bezpośrednio skupiona jest wokół **eliminowania barier architektonicznych** utrudniających dostęp niepełnosprawnym do obiektów, których budowa lub modernizacja finansowana jest z budżetu samorządowego.

Trzecią grupę zadań realizowanych bezpośrednio przez samorząd województwa stanowią działania związane z **dysponowaniem środkami państwowych funduszy celowych**. Ich wykonywanie wiąże się często z koniecznością wydawania decyzji administracyjnych adresowanych do podmiotów ubiegających się o wsparcie.

Istotną część zadań podejmowanych przez samorząd województwa na rzecz osób niepełnosprawnych finansowana jest ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Środki te mogą być przeznaczone na realizację zadań inwestycyjnych w zakresie robót budowlanych dotyczących obiektów służących rehabilitacji, w związku z potrzebami osób niepełnosprawnych. Ze środków z PFRON samorząd województwa może także pokrywać koszty tworzenia i działania zakładów aktywności zawodowej. Środki z PFRON mogą być przeznaczone na sfinansowanie zleczanych przez samorząd województwa fundacjom oraz organizacjom pozarządowym zadań z zakresu rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych.⁷⁸⁰

Samorząd województwa dokonuje także podziału środków otrzymanych z Funduszu Pracy oraz Krajowego Funduszu Szkoleniowego.⁷⁸¹ Środki te mogą być wykorzystane do finansowania instrumentów rynku pracy, które sprzyjać mają zwiększeniu aktywności zawodowej także niepełnosprawnych.

Osobną grupę środków, którymi może dysponować samorząd województwa, stanowią środki europejskie.⁷⁸² Pozyskane pieniądze mogą być przeznaczone na rozmaite wydatki, w tym także na wsparcie osób niepełnosprawnych.

§ 5 Podsumowanie

1. Charakter zadań sprzyjających włączeniu społecznemu osób z niepełnosprawnością podejmowanych przez jednostki samorządu terytorialnego jest zróżnicowany. **Zadania gminy** dotyczą zaspokajania podstawowych potrzeb bytowych. Z tego względu działania gminy skupione są wokół niesienia pomocy wszystkim potrzebującym, bez względu na ich stan zdrowia.

Zadania powiatu obejmują realizację wsparcia specjalistycznego o węższym zakresie. Dlatego też na szczeblu powiatu wdrażanych jest więcej instrumentów wsparcia ukierunkowanych na włączenie społeczne osób z niepełnosprawnością.

⁷⁸⁰ § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych samorządom wojewódzkim i powiatowym (Dz. U. nr 88, poz. 808).

⁷⁸¹ Art. 8 ust. 1 pkt 2 i 7 ustawy o promocji zatrudnienia.

⁷⁸² E. Kornberger – Sokołowska (red.) *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Warszawa 2012; E. Kornberger – Sokołowska, *Prawne uwarunkowania pozyskiwania środków unijnych przez polskie jednostki samorządu terytorialnego* (w:) J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno – Koguc (red.) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, s. 325 – 327.

Samorząd województwa pełni natomiast przede wszystkim rolę koordynatora. Wspiera działalność gmin i powiatów, a także udziela pomocy podmiotom niepublicznym zajmującym się integracją społeczną osób niepełnosprawnych. Zadania te mają więc charakter bardziej ogólny, strategiczny.⁷⁸³

2. Instrumenty wsparcia osób niepełnosprawnych funkcjonujące na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego wydają się stwarzać bardziej spójny system, niż środki pomocy uruchamiane na poziomie państwa. Na podstawie analizy treści rozwiązań prawnych można wskazać zarówno **istotne zalety** wdrażanych na poziomie jednostek samorządu terytorialnego instrumentów polityki włączenia społecznego osób niepełnosprawnych.

Po **pierwsze**, przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego instrumenty wsparcia nie podlegają opodatkowaniu.⁷⁸⁴ Pozwala to na pełne wykorzystanie środków finansowych przez podmioty korzystające z pomocy.

Po **drugie**, zasady udzielania wsparcia przez jednostki samorządu terytorialnego wydają się być bardziej elastyczne niż kryteria warunkujące pomoc funkcjonujące na szczeblu państwa. Efekt ten jest osiągnięty w wyniku złagodzenia przesłanek przyznawania pomocy poprzez przyznawanie organom jednostek samorządu terytorialnego prawa do odstąpienia od powszechnych reguł udzielania wsparcia w sytuacjach szczególnych.

Po **trzecie**, w aktach prawnych regulujących realizację zadań publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego wyraźnie sformułowany jest ciężący na tych jednostkach obowiązek aktywnego ubiegania się o unijne źródła finansowania.⁷⁸⁵

Po **czwarte**, oferowane w ramach pomocy udzielanej przez jednostki samorządu terytorialnego świadczenia nie konkurują ze sobą. Część z pieniężnych form wsparcia nie jest wliczana do dochodu obliczanego na potrzeby ubiegania się o inne instrumenty pomocy. Jednocześnie oferowane świadczenia nie dublują się, a w razie zbiegu prawa do świadczeń od decyzji uprawnionego zależy, z której formy wsparcia korzysta.

Po **piąte**, na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego, zwłaszcza w działaniach realizowanych przez gminy, można zauważyć, że polityka włączenia społecznego zaczyna być uwzględniana przy wykonywaniu szeregu zadań publicznych. Proces integracji osób niepełnosprawnych wymaga działań kompleksowych i wszechstronnych. Dlatego dla zapewnienia osobom niepełnosprawnym pełnego uczestnictwa w życiu społecznym każde rozwiązanie należy oceniać z punktu widzenia dostępności jego efektów dla osób niepełnosprawnych.

3. Wsparcie oferowane na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego nie jest wolne od **wad**.

Po **pierwsze**, jednostki samorządu terytorialnego dysponują o wiele mniejszymi zasobami środków publicznych niż państwo. Z tego powodu na pomoc osobom niepełnosprawnym są przeznaczane niższe niż na szczeblu państwa nakłady finansowe.

Po **drugie**, w dostępności do oferowanych instrumentów pomocy daje się zauważyć bardzo duże zróżnicowanie terytorialne. Różnice dotyczą nie tylko ilości dostępnych środków finansowych, ale także dostępu do infrastruktury czy usług sprzyjających włączeniu społecznemu osób niepełnosprawnych.

⁷⁸³ W. Koczur, *Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki*, s. 148 – 149; K. Piotrowska – Marczak, *Konsekwencje zróżnicowania zadań i dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli* (w:) W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa ...*, s. 68 – 78.

⁷⁸⁴ Zob. np. art. 21 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁷⁸⁵ M. Tyrakowski (w:) W. Wójtowicz (red.) *Zarys...*, s. 128 – 129, 132, 135; W. Miemieć (w:) W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów publicznych...*, 281 – 297. W ramach funduszy unijnych zadania podejmowane na rzecz osób niepełnosprawnych nie mają odrębnych źródeł finansowania. Problematyka ta nie jest więc omówiona w rozprawie.

Zakończenie

I. Dokonana analiza rozwiązań prawno – finansowych kształtujących sytuację osób niepełnosprawnych prowadzi do następujących **wniośków**.

Po **pierwsze**, w obowiązujących aktach prawnych pojęcia „niepełnosprawność” i „osoba niepełnosprawna” nie są jednolicie definiowane. Różnice są widoczne zwłaszcza pomiędzy krajowym a międzynarodowym porządkiem prawnym. Pojęcie „niepełnosprawność” na gruncie międzynarodowym ma szerszy zakres, niż w prawie krajowym. Wydaje się, że różnice te powinny być wyeliminowane. Jest to tym bardziej zasadne, że w razie sprzeczności normy wynikające z ratyfikowanych umów międzynarodowych mają pierwszeństwo stosowania przed ustawodawstwem krajowym.⁷⁸⁶ W praktyce ta niekonsekwencja terminologiczna nie wywołuje jak dotąd istotnych wątpliwości. Może jednak dojść do sytuacji, w której osoba z niepełnosprawnością w rozumieniu prawa międzynarodowego nie zostanie objęta ochroną w prawie krajowym.

Wątpliwości nie wzbudza natomiast odmienne definiowanie osoby niepełnosprawnej na gruncie prawa krajowego i międzynarodowego. Posiadanie orzeczenia, uwzględnianego przez organy przyznające instrumenty pomocy, jako warunku nabycia statusu osoby niepełnosprawnej usprawniać powinno proces ubiegania się o wsparcie. Jednak weryfikacji należy poddać przesłanki warunkujące uzyskanie orzeczenia o niepełnosprawności. Wydaje się, że nieuzasadnione jest uzależnienie wydania orzeczenia o niepełnosprawności od niezdolności do pracy. Tym bardziej, iż dla pozyskania wsparcia z powodu ograniczonej możliwości zarobkowania, funkcjonuje odrębny system orzecznictwa. Nabycie statusu osoby niepełnosprawnej powinno zależeć od wskazanych w prawie krajowym i międzynarodowym przesłanek medycznych i społecznych.

Obecne przesłanki wydawania orzeczeń o niepełnosprawności zbieżne są z okolicznościami warunkującymi uzyskanie orzeczenia o niezdolności do pracy. Wobec poddawania analizie tych samych kryteriów w dwóch różnych postępowaniach, bezzasadne wydaje się funkcjonowanie odrębnych systemów orzecznictwa.

Po **drugie**, nie do zaakceptowania jest dający się zauważyć nadmierny rygoryzm w decyzjach odmawiających wsparcia, zwłaszcza w zakresie świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych wymaga od podmiotów dysponujących środkami publicznymi podejmowania decyzji wyłącznie w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy.⁷⁸⁷

⁷⁸⁶ Art. 91 ust. 1 Konstytucji RP; podobnie z pierwszeństwa stosowania korzystają normy prawa UE (D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 65 – 77).

⁷⁸⁷ Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1458, ze zm.); A. Kościńska – Paszkowska (w:) K. Borowska, A. Kościńska – Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Warszawa 2012, s. 77 – 82.

Zasady przyznawania prawno – finansowych instrumentów wsparcia skonstruowane są z wykorzystaniem pojęć nieostrych, co stwarza pewien luz decyzyjny podmiotom stosującym prawo. Dokonując interpretacji obowiązujących przepisów, zwłaszcza z zakresu wsparcia osób potrzebujących, należy przede wszystkim brać pod uwagę sytuację osoby, która wnioskuje o pomoc, a nie utrzymanie zakładanego wyniku finansowego.

Po **trzecie**, na krytykę zasługuje brak konsekwencji w regulacji prawno – finansowego statusu osób starszych. Istnieją rozwiązania, w których osobom tym – bez względu na stan zdrowia, a jedynie z powodu osiągniętego wieku – przyznawane są instrumenty wsparcia przewidziane dla osób niepełnosprawnych. Konstrukcje te opierają się na słusznym założeniu, że w pewnym wieku obniża się sprawność człowieka i w związku z tym może on potrzebować w codziennym funkcjonowaniu pomocy innych osób. Niestety w obowiązujących przepisach osoby starsze tylko w zakresie nielicznych form wsparcia są traktowane na równi z osobami niepełnosprawnymi. Ponadto nie ma jednolitej granicy wieku, której przekroczenie gwarantuje korzystanie z prawno – finansowych instrumentów pomocy.⁷⁸⁸

Po **czwarte**, szereg wątpliwości pojawia się w wyniku analizy prawno – finansowych instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych obecnych w przepisach prawa podatkowego. Do najistotniejszych mankamentów zaliczyć można niedostateczną ochronę niepełnosprawnych w części ogólnej prawa podatkowego, pobieranie danin publicznych od przychodów o charakterze subwencyjnym, nadmiernie skomplikowane konstrukcje podatkowe wykorzystywane do wprowadzania rozwiązań mających wspierać niepełnosprawnych⁷⁸⁹ czy stosowanie niejednorodnych kryteriów w zakresie podobnych preferencji w podatkach samorządowych. Wadą systemu podatkowego jest także zbyt duża ilość preferencji o znikomym znaczeniu. W nauce prawa podatkowego słusznie zauważa się, że nakładanie na podatki coraz większej liczby funkcji pozafiskalnych prowadzi do nadmiernego rozbudowania elementów struktury podatku, co zmniejsza przejrzystość przepisów prawa podatkowego, osłabiając tym samym jego pewność.⁷⁹⁰ Ponadto powiązanie systemu podatkowego z bieżącymi zadaniami państwa skutkuje dużą zmiennością rozwiązań prawa podatkowego.

Po **piąte**, na krytykę zasługuje niewystarczający poziom kontroli przy przekazywaniu zadań publicznych podmiotom niepublicznym. Widoczna w tym zakresie słabość systemu konkursowego spowodowana jest zbyt ogólnym wskazaniem zadań do realizacji oraz nieodpowiednimi miernikami stopnia realizacji celów.

Po **szóste**, istotną rolę w procesie włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością mogą odgrywać programy wsparcia. Rangę tych dokumentów osłabia ich niewiążący charakter. W razie niezrealizowania programu, podmioty odpowiedzialne za wdrażanie ujętych w programie instrumentów nie ponoszą żadnych konsekwencji. Programy także nie przyznają żadnych uprawnień podmiotom objętym wsparciem. Obietnica pomocy ujęta w programie może więc

⁷⁸⁸ A. Malarewicz – Jakubów, *Wsparcie prawne...*, s. 15 – 18.

⁷⁸⁹ Szerzej na temat potrzeby uproszczenia prawa podatkowego: B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego* (w:) T. Dębowska – Romanowska, A. Jankiewicz (red.) *Konstytucja...*, s. 333 – 344.

⁷⁹⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świetle*, s. 190 – 192; R. Sowiński, *Realizacja zasady pewności opodatkowania – oczekiwania i możliwości* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, s. 28 – 35; D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny, Socjologiczny*, zeszyt 3-2005, s. 35 – 45.

pozostać niezrealizowana. Opracowanie programów warunkuje często pozyskanie środków unijnych na realizację zadań publicznych, także w zakresie wsparcia osób niepełnosprawnych.⁷⁹¹ W razie niedotrzymania warunków pozyskania wsparcia ze środków unijnych, środki te podlegają zwrotowi, nawet jeżeli zostały już wydane.⁷⁹² Konieczność zwrotu rozdysponowanych pieniędzy w znacznym stopniu obciąża finansowo podmiot dokonujący zwrotu. Stąd też warto rozważyć określenie w treści programów konsekwencji – ciążących na podmiotach zobowiązanych do jego realizacji – wynikających z niezrealizowania planu.

Po **siódme**, prawno – finansowe instrumenty wsparcia niepełnosprawnych – pomimo znacznej ich ilości – nie tworzą kompleksowego systemu pomocy osobom z niepełnosprawnością. Poszczególne świadczenia konkurują ze sobą⁷⁹³, istniejące formy pomocy nie gwarantują pełnej ochrony⁷⁹⁴, nadal można wskazać wiele obszarów bez wsparcia⁷⁹⁵.

Ósmym mankamentem wszystkich form wsparcia osób niepełnosprawnych jest niewystarczające dostosowanie pomocy do terytorialnego zróżnicowania zapotrzebowania. Różnice w dostępie do prawno – finansowych instrumentów wsparcia widoczne są zwłaszcza w zakresie świadczeń udzielanych w postaci usług z zakresu rehabilitacji leczniczej, społecznej, w tym także zawodowej. Skuteczność oferowanych instrumentów osłabić mogą także warunki, w których one funkcjonują. Pośród nich można wskazać wysoki stopień bezrobocia, ograniczoną dostępność infrastruktury, którą można wykorzystać do udzielania świadczeń, czy niedobory odpowiednio wyszkolonej kadry świadczącej usługi na rzecz potrzebujących. Czynniki te w znacznym stopniu uzależnione są od wielkości miejscowości, w której pomoc ma być udzielana.

Po **dziewiąte**, pomimo posługiwania się przez podmioty publiczne systemem teleinformatycznym, wydaje się, że nie jest on wykorzystywany w zadowalającym stopniu w procesie wspierania osób niepełnosprawnych. Organy przyznające świadczenia nie prowadzą jednej wspólnej bazy danych ani o funkcjonujących instrumentach wsparcia, ani o osobach korzystających z pomocy. Każdy z podmiotów przyznających wsparcie umieszcza na swojej stronie internetowej oferowane przez siebie instrumenty pomocy. Niektóre organy dysponują wiedzą o wykorzystywanych przez konkretną osobę wybranych środkach pomocy.⁷⁹⁶ Jednak ta wymiana informacji nie zwalnia wnioskodawcy na przykład z obowiązku przedkładania w formie pisemnej dokumentów dotyczących jego stanu zdrowia. Niepełne wykorzystanie możliwości przepływu informacji za pośrednictwem systemu teleinformatycznego zmniejsza dostępność do niektórych świadczeń zwłaszcza dla osób niepełnosprawnych, które mają trudności z poruszaniem się lub z komunikacją.

Po **dziesiąte**, nadal nie w pełni wykorzystywane są zewnętrzne źródła finansowania instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych. Często uzasadnieniem

⁷⁹¹ Szerzej na temat finansowania wydatków publicznych ze środków unijnych: W. Miemiec, *Finanse Wspólnoty Europejskiej jako źródło finansowania wydatków publicznych i prywatnych w Polsce* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szołno – Koguc (red.) *Nauka finansów publicznych...*, s. 468 – 478.

⁷⁹² Szerzej na temat konsekwencji nieprawidłowego wykorzystania środków unijnych: W. Miemiec (w:) W. Miemiec (red.) *Europejskie bezzwrotne...*, s. 271 – 289.

⁷⁹³ tak jak ma to miejsce w przypadku renty z tytułu niezdolności do pracy i renty socjalnej

⁷⁹⁴ przepisy prawa podatkowego w zakresie ulgi rehabilitacyjnej stanowią wręcz swoistą pułapkę dla niepełnosprawnego podatnika i osób mu pomagających

⁷⁹⁵ wyraźnie jest to widoczne w zasadach refundacji leków i wyrobów medycznych

⁷⁹⁶ Zob. np art. 6b¹ ust. 9, 6b² ustawy o rehabilitacji.

niedostatecznego wykorzystania zasobów pieniężnych przy niezaspokojonych potrzebach społecznych jest brak zainteresowania podmiotów chcących zaoferować wsparcie. Model współzarządzania wykształcił praktykę, że zadania społeczne w dużej mierze realizują podmioty prywatne. Organy pozostawiają sobie tylko te czynności, które wiążą się z koniecznością wydania indywidualnych aktów stosowania prawa. Nie można jednak zapominać, że niezależnie od modelu zarządzania publicznego, to podmioty prawa publicznego są odpowiedzialne za realizację zadań publicznych, do których należy także wspieranie osób niepełnosprawnych. Jeżeli więc żaden podmiot prywatny nie jest zainteresowany udzielaniem pomocy w jakimś zakresie, to obowiązek jej udzielenia nadal ciąży na organach publicznych.

II. Rozwiązania prawno – finansowe wpływające na sytuację osób niepełnosprawnych powinny zostać znacząco zmodyfikowane.

Po **pierwsze**, wymagany jest znacznie szerszy zakres konsultacji projektów aktów prawnych, z niepełnosprawnymi i organizacjami ich reprezentującymi jako obligatoryjny element każdej procedury legislacyjnej. Dla skutecznej realizacji polityki włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością każde rozwiązanie należy oceniać pod kątem jego dostępności dla niepełnosprawnych.⁷⁹⁷

Po **drugie**, należy – poprzez odpowiednie rozwiązania prawne – zwiększyć kontrolę nad sposobem wydatkowania środków publicznych. O rodzaju wsparcia powinny przede wszystkim decydować podmioty dysponujące środkami. Podmioty niepubliczne ubiegające się o realizację zadań państwa lub samorządu powinny proponować natomiast najodpowiedniejsze i najbardziej efektywne sposoby ich wykonania. O wiele większą niż obecnie uwagę skupić należy także na weryfikacji stopnia realizacji zakładanych celów.⁷⁹⁸ Przekazywanie zadań publicznych podmiotom niepublicznym nie zmienia charakteru tych zadań. Nadal za prawidłową ich realizację odpowiadają podmioty prawa publicznego. Powinny więc w sposób bardzo szczegółowy weryfikować, w jakim stopniu zadania te przyczyniły się do osiągnięcia celów, dla realizacji których zostały podjęte.

Po **trzecie**, dążąc do zmniejszenia kosztów i usprawnienia funkcjonowania organów udzielających wsparcia należy wyeliminować pozorne instrumenty wsparcia oraz rozwiązania nadmiernie skomplikowane o bardzo wąskim zakresie stosowania.⁷⁹⁹ Dzięki zaoszczędzonym w ten sposób środkom możliwe byłoby złagodzenie kryteriów przyznawania poszczególnych instrumentów wsparcia lub podniesienia wysokości udzielanych świadczeń pieniężnych. Dążąc do obniżenia kosztów funkcjonowania organów przyznających wsparcie oraz mając na uwadze zwiększenie dostępności osób niepełnosprawnych do usług publicznych w większym stopniu powinny być także wykorzystywane sposoby komunikacji na odległość, zarówno w kontaktach pomiędzy urzędami, jak i pomiędzy urzędami a osobami korzystającymi z ich pomocy.⁸⁰⁰

⁷⁹⁷ Szerzej na temat znaczenia przebiegu prac przedlegislacyjnych na kształt rozwiązań prawnych: C. Kosikowski (w:) E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 25 – 35 oraz L. Etel (w:) E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa ...*, s. 186 – 187.

⁷⁹⁸ Miernikiem efektywności szkolenia nie może być jedynie liczba osób biorących w nich udział. Niedopuszczalne jest także ocenianie zwiększenia dostępności usług publicznych jedynie w oparciu o wydaną na ten cel kwotę.

⁷⁹⁹ Szerzej na temat konieczności modyfikacji systemu wydatków socjalnych: A. Pomorska, *Celowość i możliwości ograniczenia wydatków socjalnych budżetu państwa. Wybrane problemy* (w:) A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń (red.) *W służbie nauki ...*, s. 35 – 43.

⁸⁰⁰ Szerzej na temat konieczności racjonalizacji wydatków publicznych: A. Pomorska, *Racjonalizacja wydatków publicznych jako niezbędny i istotny warunek naprawy finansów publicznych w Polsce* (w:) I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego ...*, s. 347 – 357.

Po **czwarte**, zmiany wymagają przepisy stanowiące podstawę nabywania statusu osoby niepełnosprawnej. Zasadne wydaje się pozostawienie dwóch trybów orzekania: odrębnego dla celów rentowych i odrębnego dla pozostałych form wsparcia, z zachowaniem zrównania prawnych konsekwencji orzeczeń wydanych w celach rentowych z orzeczeniami o niepełnosprawności przy jednoczesnej zmianie przesłanek orzekania o niepełnosprawności. Ponadto należy rozważyć poszerzenie definicji osoby niepełnosprawnej o osoby, które ukończyły 75 rok życia.

Po **piąte**, warto zastanowić się nad ograniczeniem stosowania nieobiektywnych kryteriów udzielania wsparcia – na przykład w oparciu o rodzaj naruszenia sprawności organizmu. Wydaje się, że trudno obiektywnie stwierdzić – w oderwaniu od konkretnej sytuacji – który rodzaj naruszenia sprawności organizmu w największym stopniu ogranicza pełny udział osoby niepełnosprawnej w życiu społecznym.

Po **szóste**, należy podjąć wszelkie działania eliminujące okresową przerwę w przyznawaniu świadczeń wynikającą z ograniczonych możliwości ich finansowania. Problem ten widoczny jest szczególnie w zakresie świadczeń finansowanych ze środków będących w dyspozycji Narodowego Funduszu Zdrowia.⁸⁰¹ Znaczna część instrumentów wsparcia udzielana jest w ramach limitowanych środków. O przyznaniu wsparcia decyduje wówczas kolejność ubiegania się o nie. W razie braku środków w danym roku, pomoc może zostać udzielona w roku następnym – często niezależnie od indywidualnej sytuacji wnioskodawcy. Funkcjonowanie limitów w zakresie finansowania instrumentów wsparcia czyni pomoc iluzoryczną. Niedopuszczalne jest stosowanie w polityce społecznej zasady *potior est, qui prior est*.

Po **siódme**, konieczne jest stałe dostosowywanie form wsparcia osób niepełnosprawnych do ich indywidualnych potrzeb i uwzględnianie w oferowanych instrumentach pomocy postępu w dziedzinie medycyny czy technologii. Jest to możliwe między innymi poprzez rezygnację ze sztywnych kryteriów przyznawania świadczeń, zgodnie z którym warunkiem ich refundacji jest powiązanie sposobów leczenia czy rehabilitacji z konkretnymi schorzeniami.

III. Dokonana analiza obecnych w prawie finansowym instrumentów wsparcia osób niepełnosprawnych pozwala uznać tezy sformułowane we *Wstępie* pracy za udowodnione.

Twierdzenie, iż **funkcjonujące w polskim prawie finansowym instrumenty pomocy osobom niepełnosprawnym nie zapewniają pełnego i skutecznego wsparcia osobom niepełnosprawnym** znalazło pełne potwierdzenie w przeanalizowanym materiale źródłowym.

Osoby niepełnosprawne nie zawsze mają zapewniony dostęp do usług publicznych zarówno poprzez liczne bariery architektoniczne czy komunikacyjne. Proces włączenia społecznego osób z niepełnosprawnością doznaje najwięcej ograniczeń ze strony barier ekonomicznych. Dostępne prawnie – finansowe instrumenty wspierania osób niepełnosprawnych tylko częściowo przyczyniają się do poprawy sytuacji materialnej tej grupy społecznej. Ograniczona skuteczność podejmowanych działań wynika przede wszystkim z niedostatecznej ilości środków finansowych przeznaczanych na wdrażanie pomocy, co z kolei skut-

⁸⁰¹ Zjawisko to także można zaobserwować na przykład w zakresie instrumentów wsparcia finansowanych z PFRON.

kuje stosunkowo niskim poziomem świadczeń pieniężnych i limitowaną ilością świadczeń niepieniężnych. Zapewnienie osobom niepełnosprawnym pełnego uczestnictwa w życiu społecznym realizowane jest poprzez szereg różnorodnych instrumentów. Taka ilość mechanizmów wsparcia – przy niedostatecznym poziomie realizowania zadań informacyjnych przez podmioty udzielające pomocy – prowadzi do chaosu i utrudnia osobom zainteresowanym dotarcie do dostępnych instrumentów pomocy. Skuteczność podejmowanych działań w znacznym stopniu osłabia brak stabilności prawa. Duża zmienność przepisów regulujących tryb i przesłanki pozyskiwania wsparcia wymaga stałego dostępu osób niepełnosprawnych do informacji, co przy ograniczonej dostępności do usług publicznych nie zawsze jest możliwe.

Analiza zasad przyznawania instrumentów wsparcia pozwala także stwierdzić, iż **niejednoznaczna treść rozwiązań prawnych sprzyja dowolnej ich interpretacji przez podmioty przyznające instrumenty pomocy**, przez co pomoc często jest iluzoryczna.

Nieprzewidywalność rozstrzygnięć osłabia pewność prawa i obniża zaufanie obywateli do organów państwa lub samorządu. Daleko idąca swoboda organów publicznych w ustalaniu treści norm prawnych wynikająca z niejednoznacznego brzmienia przepisów, prowadzi do licznych sporów. Konieczność dochodzenia należnych świadczeń na drodze sądowej może stanowić poważną barierę dla osób niepełnosprawnych, zwłaszcza wobec znacznego ograniczenia dostępności tych osób do usług publicznych.

Z analizy aktów stosowania prawa wynika ponadto, iż **zbyt rygorystyczne sformułowanie przesłanek warunkujących udzielenie wsparcia także osłabia skuteczność i efektywność funkcjonujących rozwiązań**, co wskazuje na konieczność zmiany dotychczasowych rozwiązań.

Konieczność spełnienia wygórowanych wymagań zniechęca zwłaszcza podmioty działające na rzecz niepełnosprawnych do korzystania z adresowanych do nich form wsparcia. Wyraźnie jest to widoczne w zasadach przyznawania preferencji podmiotom nabywającym usługi od pracodawców zatrudniających osoby niepełnosprawne. Zbyt rygorystycznie sformułowane kryteria uzyskania pomocy zawężają także zakres stosowania instrumentów wsparcia adresowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych. Główną barierą w tym zakresie jest uzależnienie możliwości korzystania z szeregu form wsparcia od spełnienia przez wnioskodawcę kryterium dochodowego ustalonego na bardzo niskim poziomie. Ponadto wysokość tego kryterium nie zawsze uwzględnia konieczność ponoszenia dodatkowych wydatków przez osoby niepełnosprawne.

Bibliografia

Akty prawa unijnego

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2012/C 326/02 (Dz. Urz. UE z 26.10.2015)

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), 2016/C 202/01 (Dz. Urz. UE z 7.6.2016)

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz. Urz. UE z dnia 10.12.2009 r.)

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 17 grudnia 2017r. nr 1303/2013 ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE z 20.12.2013)

Dyrektywa Rady 86/613/EWG z dnia 11 grudnia 1986 r. w sprawie stosowania zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn pracujących na własny rachunek, w tym w rolnictwie, oraz w sprawie ochrony kobiet pracujących na własny rachunek w okresie ciąży i macierzyństwa (Dz. Urz. WE L 359 z 19.12.1986; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 1, str. 330)

Dyrektywa Rady 2000/43/WE z dnia 29 czerwca 2000 r. wprowadzającej w życie zasadę równego traktowania osób bez względu na pochodzenie rasowe lub etniczne (Dz. Urz. WE L 180 z 19.07.2000; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 20, t. 1, str. 23)

Dyrektywa Rady 2000/78/WE z dnia 27 listopada 2000 r. ustanawiającej ogólne warunki ramowe równego traktowania w zakresie zatrudnienia i pracy (Dz. Urz. WE L 303 z 02.12.2000; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 4, str. 79)

Dyrektywa Rady 2004/113/WE z dnia 13 grudnia 2004 r. wprowadzającej w życie zasadę równego traktowania mężczyzn i kobiet w zakresie dostępu do towarów i usług oraz dostarczania towarów i usług (Dz. Urz. UE L 373 z 21.12.2004)

Dyrektywa 2006/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy (wersja preredagowana) (Dz. Urz. UE L 204 z 26.07.2006)

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/54/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie środków ułatwiających korzystanie z praw przyznanych pracownikom w kontekście swobodnego przepływu pracowników (Dz. Urz. UE L 128 z 30.04.2014)

Akty prawa międzynarodowego

Konwencja wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. nr 74, poz. 439)

Konwencja nr 159 Międzynarodowej Organizacji Pracy dotycząca rehabilitacji zawodowej i zatrudnienia osób niepełnosprawnych z dnia 20 czerwca 1983 r. (Dz. U. z 2005r. nr 43, poz. 412)

Konwencja o prawach osób niepełnosprawnych sporządzona w Nowym Jorku dnia 13 grudnia 2006 r. (Dz. U. poz. 1169)

Akty prawa krajowego

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. nr 78, poz. 483, ze zm.)

Ustawa z dnia 28 marca 1933 r. o ubezpieczeniu społecznym (Dz. U. nr 51 poz. 396)

Dekret z dnia 25 czerwca 1954 r. o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 30, poz. 116)

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096, ze zm.)

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. -Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 682, ze zm.)

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1360, ze zm.)

Ustawa z dnia 23 stycznia 1968 r. o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 3, poz. 6)

Ustawa z dnia 29 maja 1974 r. o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2193, ze zm.)

Ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin (Dz. U. nr 40, poz. 267)

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1872)

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2068, ze zm.)

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 380, ze zm.)

Ustawa o z dnia 8 marca 1990 r. samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 506)

Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (t.j. Dz. U. z 2019r., poz. 299)

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445, ze zm.)

Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. nr 46, poz. 201, ze zm.)

Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1726)

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509, ze zm.)

Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 289)

Ustawa z dnia 18 lutego 1994 r. 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 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 43)

Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 483)

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1202, ze zm.)

Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1878, ze zm.)

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1599)

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1889)

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 169)

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Metodystycznego (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1712)

Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 13)

- Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 14)
- Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 44)
- Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1798)
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1990, ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 511, ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.)
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913, ze zm.)
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 814, ze zm.)
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 300)
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43)
- Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1270, ze zm.)
- Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. oz. 1378, ze zm.)
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150, ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2142, ze zm.)
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1821)
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 450, ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1340, ze zm.)
- Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2220, ze zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 2174, ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 marca 2004r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1508, ze zm.)
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1265, ze zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2018r. poz. 362)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1515, ze zm.)
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1458, ze zm.)
- Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o opłatach abonamentowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1204, ze zm.)
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1056, ze zm.)
- Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o dokumentach paszportowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1919)
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 31)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługującym cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych (Dz. U. nr 249, poz. 1824, ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1044, ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2018r., poz. 1114, ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077, ze zm.)
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 165, ze zm.)
- Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania (Dz. U. 2010 nr 254 poz. 1700)
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2190, ze zm.)

- Ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1844, ze zm.)
- Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o języku migowym i innych środkach komunikowania się (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1824)
- Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa (Dz. U. nr 205, poz. 1203, ze zm.)
- Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 228)
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (Dz. U. poz. 1146, ze zm.)
- Ustawa z dnia 25 lipca 2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2269)
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o osobach starszych (Dz. U. poz. 1705, ze zm.)
- Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2134, ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 471)
- Ustawa z dnia 9 maja 2018 r. o szczególnych rozwiązaniach wspierających osoby o znacznym stopniu niepełnosprawności (Dz. U. poz. 932)
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. poz. 2192, ze zm.)
- Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 1 lutego 2019 r. (Dz. U. poz. 198)
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283, ze zm.)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych samorządom wojewódzkim i powiatowym (Dz. U. nr 88, poz. 808)
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie orzekania o niepełnosprawności i stopniu niepełnosprawności (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2027)
- Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie orzekania o niezdolności do pracy (Dz. U. nr 273, poz. 2711)
- Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 31 grudnia 2004 r. w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. nr 6, poz. 46)
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 maja 2007 r. w sprawie określenia wysokości jednorazowego odszkodowania z tytułu wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej oraz zasiłku chorobowego (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1150)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1023)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 7 lutego 2008 r. w sprawie rodzajów zadań z zakresu rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych zlecanych fundacjom oraz organizacjom pozarządowym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1945)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie wykazu instytucji i laboratoriów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia od należności przywozowych (Dz. U. nr 6, poz. 28)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie określenia warunków, jakie muszą spełniać instytucje i organizacje uprawnione do korzystania ze zwolnienia od należności celnych przywozowych towarów przeznaczonych dla organizacji charytatywnych lub dobroczynnych (Dz. U. nr 61, poz. 310)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 24 marca 2011 r. w sprawie warunków, jakie muszą spełniać instytucje i organizacje uprawnione do korzystania ze zwolnień od należności celnych przywozowych towarów przywożonych na rzecz osób niepełnosprawnych (Dz. U. nr 77, poz. 420)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 7 lipca 2011 r. w sprawie kierowania na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową (Dz. U. poz. 835)
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1422)

- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zakładów aktywności zawodowej (Dz. U. poz. 850, ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz. U. poz. 430)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 kwietnia 2017 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od stypendiów otrzymanych na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. 2017 poz. 864)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 maja 2017 r. w sprawie wykazu wyrobów medycznych wydawanych na zlecenie (Dz. U. poz. 1061)
- Rozporządzenie Ministra Sportu i Turystyki z dnia 25 września 2017 r. w sprawie przekazywania środków z Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej (Dz. U. poz. 1801)
- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 27 września 2017 r. w sprawie szczegółowych warunków uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań z zakresu kultury, trybu składania wniosków oraz przekazywania środków z Funduszu Promocji Kultury (t.j. Dz. U. z. 2019 r., poz. 17)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 31 października 2017 r. w sprawie uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań ze środków Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych (Dz. U. poz. 2029)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, Dz. U. poz. 1358
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 lipca 2018 r. w sprawie wysokości dochodu rodziny albo dochodu osoby uczącej się stanowiących podstawę ubiegania się o zasiłek rodzinny i specjalny zasiłek opiekuńczy, wysokości świadczeń rodzinnych oraz wysokości zasiłku dla opiekuna, Dz. U. poz. 1497
- Rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 8 listopada 2018 r. w sprawie szczegółowych warunków uzyskiwania dofinansowania realizacji zadań z zakresu wspierania rozwoju społeczeństwa obywatelskiego, trybu składania wniosków oraz przekazywania środków z Funduszu Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego (Dz. U. poz. 2149)
- Załącznik do uchwały nr XIX/317/08 Sejmiku Województwa Podkarpackiego z dnia 25 lutego 2008 roku w sprawie uchwalenia Wojewódzkiego Programu na Rzecz Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania Ich Wykluczeniu Społecznemu na lata 2008-2020
- Załącznik do uchwały nr XIV/253/12 Sejmiku Województwa Warmińsko-Mazurskiego z dnia 21 lutego 2012 roku w sprawie przyjęcia zaktualizowanej Strategii polityki społecznej województwa warmińsko-mazurskiego do 2020 roku
- Załącznik do Uchwały nr XLI-795-14 Sejmiku Województwa Wielkopolskiego z dnia 27 stycznia 2014 r. Program dotyczący wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych w Województwie Wielkopolskim na lata 2014-2020
- Załącznik do uchwały nr XLIV/812/14 Sejmiku Województwa Łódzkiego z dnia 10 lutego 2014 r. w sprawie: przyjęcia Wojewódzkiego Programu Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania Wykluczeniu Społecznemu oraz Pomocy w Zatrudnieniu Osób Niepełnosprawnych na lata 2014 – 2020
- Załącznik do uchwały nr XLVI/542/14 Sejmiku Województwa Lubuskiego z dnia 24 marca 2014 r. Strategia Polityki Społecznej Województwa Lubelskiego na lata 2014-2020
- Załącznik do uchwały Zarządu Województwa Małopolskiego z dnia 15 kwietnia 2014 r. nr 395/14 Wojewódzki program dotyczący wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych w Województwie Małopolskim na lata 2014 – 2020
- Załącznik do uchwały nr XLII//746/14 Sejmiku Województwa Świętokrzyskiego z dnia 28 kwietnia 2014 r. Wojewódzki program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych na lata 2014-2020
- Załącznik do uchwały nr XLV/701/2014 Sejmiku Województwa Lubelskiego z dnia 26 maja 2014 r. Program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych na lata 2014 – 2020

Załącznik nr 1 do Uchwały nr 821/371/14 Zarządu Województwa Pomorskiego z dnia 29 lipca 2014 r. Program Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych Województwa Pomorskiego na lata 2014 – 2020

Załącznik do uchwały nr 1546/2015 z dnia 28 grudnia 2015 Sejmiku Województwa Opolskiego w sprawie przyjęcia Wojewódzkiej Strategii w Zakresie Polityki Społecznej na lata 2016-2025; Załącznik do uchwały nr 45/1376 /12 Zarządu Województwa Kujawsko-Pomorskiego z dnia 7 listopada 2012 r. Równe szanse. Program działania na rzecz osób niepełnosprawnych do 2020 r.

Załącznik do Uchwały nr 82/167/V/2017 Zarządu Województwa Śląskiego z dnia 17 stycznia 2017 roku Wojewódzki program wyrównywania szans osób niepełnosprawnych oraz przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu na lata 2017-2022

Załącznik do uchwały nr 2079/304/17 Zarządu Województwa Mazowieckiego z dnia 27 grudnia 2017 r. Wojewódzki Program Wyrównywania Szans Osób Niepełnosprawnych i Przeciwdziałania ich Wykluczeniu Społecznemu oraz Pomocy w Realizacji Zadań na Rzecz Zatrudniania Osób Niepełnosprawnych w Województwie Mazowieckim na lata 2017-2021

Załącznik nr 1 do Uchwały nr 348/XII/2015 Rady Miasta Lublin z dnia 23 grudnia 2015 r. w sprawie przyjęcia „Programu działań na rzecz niepełnosprawnych mieszkańców miasta Lublin na lata 2016-2020”

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2014 r., K 38/13 (Dz. U. poz. 1443)

Wyrok SN z dnia 8 stycznia 1998 r. (III RN 98/97)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 sierpnia 2003 r. (II UK 386/02)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 4 października 2013 r. (I UK 101/13)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 12 marca 2014 r. (II UK 360/13)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 lutego 2017 r. (II UK 229/16)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 20 kwietnia 2017 r. (I UK 172/16)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 14 czerwca 2017 r. (II UK 279/16)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 9 maja 2018 r. (III UK 68/17)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 6 czerwca 2018 r. (I UK 255/17)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 7 czerwca 2018 r. (II UK 164/17)

Wyrok SN – Izba Pracy z dnia 16 października 2018 r. (I UK 263/17)

Postanowienie SN z dnia 16 grudnia 2005 r. (II UK 77/05)

Postanowienie SN z dnia 17 czerwca 2011 r. (II UZ 15/11)

Postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 9 maja 2018 r. (II UK 439/17)

Postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 30 października 2018 r. (I UK 56/18)

Postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 6 listopada 2018 r. (I UK 440/17)

Postanowienie SN – Izba Pracy z dnia 17 grudnia 2018 r. (II UK 542/17)

Wyrok SA w Lublinie z dnia 4 września 2013 r. (III AUa 253/13)

Wyrok SA w Poznaniu z dnia 17 czerwca 2014 r. (III AUa 1769/13)

Wyrok SA w Poznaniu z dnia 24 czerwca 2014 r. (III AUa 1797/13)

Wyrok SA w Gdańsku z dnia 27 czerwca 2017 r. (III AUa 307/17)

Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 17 sierpnia 2017 r. (III AUa 366/17)

Wyrok SA w Szczecinie z dnia 31 sierpnia 2017 r. (III AUa 731/16)

Wyrok SA w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. (III AUa 872/16)

Wyrok SA w Lublinie z dnia 30 listopada 2017 r. (III AUa 419/17)

Wyrok SA w Lublinie z dnia 14 czerwca 2018 r. (III AUa 1037/17)

Wyrok SA w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2018 r. (III AUa 612/17)

Wyrok SA w Poznaniu z dnia 9 sierpnia 2018 r. (III AUa 603/17)

Wyrok SA w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2018 r. (III AUa 690/17)

Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2005 r. (II FSK 496/06)

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2007 r. (II FSK 94/06)

- Wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r. (II FSK 993/06)
Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r. (II FSK 231/07)
Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2008 r. (II FSK 312/07)
Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. (II FSK 1230/07)
Wyrok NSA z dnia 8 października 2009 r. (II FSK 758/08)
Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2010 r. (I FSK 1895/08)
Wyrok NSA z dnia 17 maja 2010 r. (I OSK 123/10)
Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2011 r. (II FSK 1774/09)
Wyrok NSA z dnia 17 marca 2011 r. (II FSK 1927/09), Lex nr 750888
Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2013 r. (II FSK 2258/11)
Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r. (II FSK 2853/11), Lex nr 1391790
Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2014 r. (II FSK 1723/12)
Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2015 r. (II FSK 979/14)
Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2016 r. (II FSK 493/14)
Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2016 r. (II FSK 1620/14)
Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2017 r. (II FSK 881/15)
Wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r. (II FSK 933/15)
Wyrok NSA z dnia 8 września 2017 r. (II FSK 2040/15)
Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r. (II FSK 1169/17)
Wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r. (II FSK 2616/15)
Wyrok NSA z dnia 17 października 2017 r. (II FSK 2656/15)
Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2017 r. (II FSK 2772/15)
Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017 r. (I FSK 648/16)
Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r. (II FSK 3485/15)
Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r. (II FSK 3324/15)
Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2018 r. (II FSK 168/16)
Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r. (II FSK 2427/17)
Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 r. (II FSK 2567/17)
Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r. (II FSK 2726/17)
Wyrok NSA z dnia 7 maja 2018 r. (II FSK 2845/17)
Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r. (II FSK 1219/16)
Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r. (II FSK 1993/16)
Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r. (II FSK 1917/16)
Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r. (II FSK 3325/15)
Wyrok NSA z dnia 21 września 2018 r. (I GSK 1783/18)
Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r. (II FSK 3046/16)
Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r. (II FSK 1155/18)
Uchwała NSA z dnia 5 listopada 2001 r. (FPS 7/01)
Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 10 listopada 1993 r. (SA/Po 1697/93)
Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 9 czerwca 1994 r. (SA/Po 284/94), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 1996r., nr 3, s. 94
Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 1994 r., SA/Gd 205/94, Monitor Podatkowy nr 6 z 1995 roku, s. 183
Wyrok NSA w Katowicach z dnia 25 września 1995 r. (SA/Ka 1739/94), Lex nr 26970
Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17 października 1996 r. (SA/Sz 2668/95), Lex nr 27337
Wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 listopada 1996 r. (SA/Ld 2682/95), Lex nr 28356
Wyrok NSA w Białymstoku z dnia 22 kwietnia 1998 r. (SA/Bk 910/97), Lex nr 59746
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 listopada 1998 r. (III SA 1319/97), Lex nr 40460
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 1999 r. (III SA 5352/98), Lex nr 38973
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 września 1999 r. (III SA 7090/98), Lex nr 40460
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2004 r. (I SA/Wr 950/04)

WSA w Olsztynie z dnia 20 września 2006 r. (I SA/OI 276/06)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 lutego 2007 r. (I SA/Bd 829/06)
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 maja 2007 r. (I SA/Kr 1200/05)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 grudnia 2007 r. (I SA/Bd 628/07)
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 marca 2008 r. (I SA/Ke 5/08), Lex nr 452978
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2008 r. (I SA/Sz 785/07)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 czerwca 2008 r. (I SSA/Gd 996/07), Lex nr 491199
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 września 2008 r. (I SA/GI 302/08), Lex nr 490174
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lutego 2009 r. (I SA/Gd 855/08), Lex nr 483148
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2009 r. (I SA/GI 1009/08), Lex nr 549219
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/GI 982/08, Lex nr 563356
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 listopada 2009 r. (II SA/Bk 496/09)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2009 r. (I SA/Gd 680/09)
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2010 r. (I SA/Rz 900/09), Lex nr 559555
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 marca 2010 r. (I SA/Wr 10/10), Lex nr 576109
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 marca 2010 r. (I SA/Go 55/10), Lex nr 606425
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 października 2010 r. (I SA/Wr 975/10)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/GI 621/10), Lex nr 748282
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/GI 622/10), Lex nr 748284
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 r. (I SA/Gd 705/10), Lex nr 748012
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 stycznia 2011 r. (I SA/Ke 712/10), Lex nr 749057
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 marca 2011 r. (I SA/Gd 1352/10)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 r. (I SA/GI 913/10), Lex nr 1120003
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2011 r. (I SA/GI 920/10)
Wyrok WSA w Gdańsku 28 czerwca 2011 r. (I SA/Gd 367/11)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r. (I SA/Łd 547/11)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2012 r. (I SA/Łd 1419/11), Lex nr 1121010
Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2012 r. (I SA/Op 125/12), Monitor Podatkowy z 2012r., nr 8, s. 35 – 37
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 stycznia 2013 r. (I SA/ Lu 767/12), Lex nr 1348580
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 r. (I SA/Gd 141/12), Lex nr 1300947
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 kwietnia 2013 r. (I SA/GI 142/13)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2013 r. (I SA/Bd 893/13)
Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 stycznia 2014 r. (I SA/Op 791/13)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r. (SA/Sz 107/14)
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 maja 2014 r. (I SA/Bk 8/14)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 maja 2014 r. (I SA/Gd 1526/13)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r. (I SA/Sz 1462/13), Lex nr 1479052
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2014 r. (I SA/Sz 1198/13), Lex nr 1481126
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lutego 2015 r. (I SA/Sz 1019/14)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lipca 2015 r. (I SA/Gd 711/15)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lipca 2014 r. (I SA/Sz 143/14)
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 maja 2016 r. (I SA/Wr 1798/15)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2016 r. (I SA/Łd 308/16)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2017 r. (I SA/Łd 951/16)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 stycznia 2017 r. (I SA/Łd 703/16)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 stycznia 2017 r. (I SA/GI 911/16)
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 lutego 2017 roku (I SA/Go 1/17)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2017 r. (I SA/Łd 1038/16)
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 lutego 2017 r., (SA/Lu 910/16)
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2017 r. (I SA/Wr 1100/16)

- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 18 maja 2017 r. (I SA/Rz 165/17)
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 lipca 2017 r. (I SA/Ke 234/17)
Wyrok NSA z dnia 28 września 2017 r. (II FSK 2155/15)
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 12 października 2017 r. (I SA/Ke 462/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 października 2017 r. (I SA/Po 825/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 października 2017 r. (I SA/Po 485/17)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 października 2017 r. (I SA/Sz 460/17)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 listopada 2017 r., (I SA/Gl 85/17)
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 listopada 2017 r. (I SA/Lu 601/17)
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2017 r. (III SA/Wa 3063/16)
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 stycznia 2018 r. (I SA/Rz 723/17)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 stycznia 2018 r. (I SA/Bd 825/17)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 stycznia 2018 r. (I SA/Bd 599/17)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2018 r. (I SA/Gd 1185/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2018 r. (I SA/Po 922/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2018 r. (I SA/Po 963/17)
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2018 r. (I SA/Kr 1240/17)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 lutego 2018 r. (I SA/Bd 1018/17)
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 lutego 2018 r. (I SA/Lu 684/17)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 lutego 2018 r. (I SA/Gl 1302/17)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lutego 2018 r. (I SA/Gl 1242/17)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 lutego 2018 r. (I SA/Sz 35/18)
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 marca 2018 r. (I SA/Rz 757/17)
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2018 r. (VIII SA/Wa 930/17)
WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r. (I SA/Kr 1300/17)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 marca 2018 r., (I SA/Sz 68/18)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r. (I SA/Gd 28/18)
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 29 marca 2018 r. (I SA/Bk 71/18)
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 kwietnia 2018 r. (I SA/Wr 72/18)
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 kwietnia 2018 r. (I SA/Bd 1014/17)
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 82/18)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 kwietnia 2018 r. (I SA/Gd 72/18)
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 kwietnia 2018 r. (I SA/Bk 1261/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2018 r. (I SA/Po 1203/17)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 kwietnia 2018 r. (I SA/Gl 1322/17)
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 maja 2018 r. (I SA/Łd 98/18)
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r. (I SA/Gd 94/18)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 maja 2018 r. (I SA/Sz 224/18)
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 maja 2018 r. (I SA/Sz 508/17)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 maja 2018 r. (I SA/Po 258/18)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 sierpnia 2018 r. (I SA/Po 447/18)
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 sierpnia 2018 r. (I SA/Gl 317/18)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 sierpnia 2018 r. (I SA/Po 353/18)
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 sierpnia 2018 r. (I SA/Rz 459/18)
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 października 2018 r. (I SA/Po 383/18)
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 października 2018 r. (I SA/Go 257/18)
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 października 2018 r. (III SA/Wa 4235/17)

Literatura

- L. Adam, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1962
- L. Adam, Prawo finansowe. Zeszyt 1. Część ogólna, Warszawa – Wrocław 1965
- L. Adam, K. Jandy – Jendrośka, M. Mazurkiewicz, Prawo finansowe. Zeszyt 2. Część szczegółowa – Prawo budżetowe, Warszawa – Wrocław 1965
- D. Antonów, Opłata skarbową w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017
- D. Antonów, Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej, Warszawa 2009
- S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017
- B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2012
- B. Banaszak, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2009
- J. Barcz (red.), System prawa Unii Europejskiej. Źródła prawa Unii Europejskiej. Tom IV, Warszawa 2010
- M. Bitner, E. Chojna – Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger – Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera – Markowska, M. Śliwarczyk, K. Tełak, M. Waluga, Prawo finansowe. Prawo podatkowe. Prawo bankowe, Warszawa 2017
- J. Blicharz, A. Huchla, Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Komentarz, Warszawa 2008
- A. Błaszczak (red.) Najważniejsze wyzwania po ratyfikacji przez Polskę Konwencji ONZ o Prawach Osób Niepełnosprawnych, Warszawa 2012
- A. Błaszczak (red.) Realizacja przez Polskę zobowiązań wynikających z Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych. Sprawozdanie Rzecznika Praw Obywatelskich 2012 – 2014, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2015
- A. Błaszko, Finanse publiczne. Komentarz do ustawy, Warszawa 2017
- B. Bocian – Waszkiewicz, A. Niewęgłowska, M. Wiśniewska (red.) O inkluzji społecznej z różnych stron, Siedlce 2017
- B. Borkowska – Beszta, Niepełnosprawność w kontekstach kulturowych i teoretycznych, Kraków 2012
- A. Borodo, Polskie prawo finansowe – zarys ogólny, Toruń 2014
- A. Borodo, Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy, Warszawa 2012
- A. Borodo, System samorządu terytorialnego w Polsce, Toruń 2011
- A. Borodo (red.) Zagadnienia prawne i ekonomiczne systemu emerytalnego, Toruń 2004
- K. Borowska, A. Kościńska – Paszkowska, T. Bolek, Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Warszawa 2012
- P. Borszowski, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, Warszawa 2011
- P. Borszowski, B. Detyna (red.) Administracja publiczna. Zagadnienia prawne i koncepcje zarządzania. Tom 1, Wałbrzych 2014
- P. Borszowski, A. Małecka, Ustawa o opłacie skarbowej, Warszawa 2014
- P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016
- B. Brzeziński (red.) Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego, Toruń 1998
- B. Brzeziński (red.) Prawo finansów publicznych, Toruń 2001
- B. Brzeziński (red.) Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Wężowe problemy, Warszawa 2013
- B. Brzeziński, T. Dębowska – Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, Prawo finansowe, Warszawa 2000
- B. Brzeziński, K. Lasiński – Sulecki, W. Morawski (red.) Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego, Warszawa 2018, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, Prawo finansowe, Warszawa 2000
- B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, Prawo finansów publicznych, Toruń 2001

- E. Chojna – Duch, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017
- P. Chojnacki, s. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Śmietanka (red.) *Podatki i opłaty w samorządzie terytorialnym. Aspekty prawne i finansowe – wybrane zagadnienia*, Radom 2017
- W. Chrościelewski (w:) W. Chrościelewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000
- I. Czaja – Hliniak (red.) *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012
- J. Czekaj, s. Owsiak (red.) *Finanse w rozwoju gospodarczym i społecznym*, Warszawa 2014
- A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń (red.) *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, Lublin 2010
- T. Dębowska – Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995
- T. Dębowska – Romanowska, *Prawo finansowe – część konstytucyjna wraz z częścią ogólną. Zarys wykładu*, Warszawa 2010
- T. Dębowska – Romanowska, A. Jankiewicz (red.) *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999
- B. Dobrowolska, E. Gwarda-Gruszczynska, *Czynniki pozapłacowe motywujące do pracy osoby niepełnosprawne w świetle badań kwestionariuszowych*, *Humanities and Social Sciences*, nr 2, 2018, s. 81 – 97
- B. Dolnicki (red.) *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2016
- D. Dominik – Ogińska (red.) *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, Warszawa 2016
- R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004
- E. Drgas, J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe (zarys wykładu)*, Toruń 1973
- E. Drgas, J. Głuchowski, H. Reniger, *Finanse i prawo finansowe*, Toruń 1977
- A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2011
- A. Drwiłło (red.) *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Warszawa 2014
- E. Dybińska, B. Zboina (red.) *Dobrostan a edukacja*, Lublin 2016
- D. Dzienisiuk, *Zabezpieczenie społeczne w Unii Europejskiej – koordynacja świadczeń*, Warszawa 2004
- H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016
- H. Dzwonkowski, J. Gliniecka (red.) *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017
- L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012
- L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny*, Warszawa 2005
- L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009
- L. Etel (red.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008
- L. Etel, *System podatkowy (zarys wykładu)*, Siedlce 2002, s. 28 – 36
- L. Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013
- L. Etel, M. Tyniewicz (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012
- D. Fleszer, *Umowa o wykonanie inicjatywy lokalnej*, *Finanse Komunalne*, 10/2018, s. 23 – 31
- N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995
- N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996
- N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996
- N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992
- D. Galasiński, *Osoby niepełnosprawne czy z niepełnosprawnością, Niepełnosprawność – zagadnienia, problemy, rozwiązania*, nr IV(9) z 2013 r.
- L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2017
- Z. Gilowska, A. Mierzwa, W. Misiąg, *Stan i kierunki reformy sektora publicznego w Polsce*, Gdańsk 1997

- J. Gliniecka, Zasady polskiego prawa dochodów samorządu terytorialnego, Bydgoszcz 2001
- J. Gliniecka, J. Harasimowicz, Zasady polskiego prawa budżetowego, Bydgoszcz 2001
- J. Glumińska – Pawlic (red.) Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka, Katowice 2012
- J. Glumińska – Pawlic (red.) Czy w Polsce istnieje system podatkowy?, Katowice 2016
- J. Głuchowski (red.) Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce. Ulgi, zwolnienia, obniżki i inne, Warszawa 2002
- J. Głuchowski, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 1998
- J. Głuchowski (red.) Studia podatkowe, Toruń 1991
- J. Głuchowski, Uchwalanie budżetu państwa, Warszawa 1997
- J. Głuchowski, Wstęp do skarbowości, Poznań 1997
- J. Głuchowski (red.) Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych, Toruń 2008
- J. Głuchowski, R. Hutterski, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, Finanse publiczne, Toruń 2005
- J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno – Koguc (red.) Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju, Lublin 2008
- J. Głuchowski, J. Patyk, Zarys polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2008
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom I. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty, Lublin 2005
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Tom II, Lublin 2005
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych, Lublin 2007
- J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno – Koguc (red.) Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych, Lublin 2007
- A. Gomułowicz, Sprawiedliwość opodatkowania jako przesłanka prawodawcza i orzecznicza, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 1 z 2008 roku, s. 23 – 36
- A. Gomułowicz, J. Małecki (red.) Ex iniuria non oritur ius: księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003
- A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001
- A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny, Warszawa 2003
- A. Gomułowicz, Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001
- A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010
- A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016
- K. Gonet, Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych, Warszawa 2011
- B. Gudowska, J. Strusińska – Żukowska (red.) , Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz, Warszawa 2011
- B. Gudowska, K. Ślęzak (red.), Emerytury i renty z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Komentarz, Warszawa 2013 (<https://sip.legalis.pl/-/documentview.seam?documentId=mjxw62zoge3dkmbvgqydkmroobqxlrugm2denrugeya>, dostęp na dzień: 17 listopada 2018 r.)
- R. E. Hall, A. Rabushka, Podatek liniowy, Warszawa 1998
- S. Hambura, M. Muszyński, Karta Praw Podstawowych z komentarzem, Bielsko-Biała 2001
- A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, Dochody budżetu gminy, Warszawa 2006
- A. Hanusz (red.) Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015
- A. Huchla, Zryczałtowany podatek dochodowy. Komentarz, Warszawa 2000
- M. Jankowiak, Niepełnosprawność i niezdolność do pracy jako przedmiot zabezpieczenia społecznego (w:) Zabezpieczenie społeczne a zdrowie publiczne, Warszawa-Radom 2016
- I. Jędrasik – Jankowska, Emerytura i inne świadczenia związane z wiekiem, Warszawa 2007
- I. Jędrasik – Jankowska, Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, Warszawa 2009

- I. Jedrasik – Jankowska, Ubezpieczenie społeczne, tom 2. Ubezpieczenie rentowe. Ubezpieczenie emerytalne, Warszawa 2003
- J. Jończyk, Prawo zabezpieczenia społecznego, Kraków 2006
- W. Koczur, Restytucja zdolności do pracy w polskim powszechnym systemie ubezpieczeń społecznych, Katowice 2010
- W. Koczur, Zabezpieczenie społeczne. Zarys problematyki, Katowice 2012
- A. Komar, Finanse publiczne w gospodarce rynkowej, Bydgoszcz 1996
- E. Kornberger – Sokołowska, Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001
- E. Kornberger – Sokołowska, Finanse jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2012
- E. Kornberger – Sokołowska (red.) Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich, Warszawa 2012
- E. Kornberger – Sokołowska (red.) Realizacja zadań publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego we współpracy z sektorem prywatnym, Warszawa 2008
- E. Kornberger – Sokołowska, Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce, Warszawa 2013
- C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.) Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006
- A. Kostecki (red.) Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, Kraków 2000
- B. Kucia – Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ orzecznictwa na prawo podatkowe, Lublin 2017
- B. Kucia – Guściora, P. Smoleń (red.) Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych, Lublin 2008
- A. Kuś, Prawo celne, Bydgoszcz – Lublin 2003
- K. Lasiński – Sulecki, Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji, Toruń 2007
- K. Lasiński – Sulecki (red.) Prawo celne – międzynarodowe, wspólnotowe, polskie, Warszawa 2009
- P. Lenio, Opłaty publiczne jako dodatkowe źródło finansowania ochrony zdrowia w Polsce, *Kwartalnik Prawno-Finansowy*, 2/2018, s. 27 – 46
- H. Litwińczuk, Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2000
- H. Litwińczuk (red.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2013
- H. Litwińczuk, P. Karwat, Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I, Warszawa 2008
- H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom II, Warszawa 2008
- A. Majchrzycka – Guzowska, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1999
- A. Malarewicz – Jakubów, Wsparcie prawne osób starszych, Warszawa 2017
- E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, Finanse publiczne w Polsce, Warszawa 2007
- E. Malinowska – Misiąg, w. Misiąg, M. Tomalak, Centralne finansowanie ochrony zdrowia i edukacji w Polsce. Analiza regionalna, Warszawa 2008
- E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, Zarządzanie środkami publicznymi w polskich szpitalach, Warszawa 2008
- A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011
- A. Mariański (red.) Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków, Warszawa 2017
- A. Mariański (red.) Podatnik w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2006
- A. Mariański, A. Krajewska, A. Nowak – Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2016
- M. Marks – Krzyszkowska, Zarządzanie publiczne – istota o wybrane koncepcje, *Acta Universitatis Lodzensis, Folia Sociologica* nr 56 z 2016 r.
- R. Mastalski, Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, *Glosa* nr 1 z 1995 r., s. 3 – 7
- R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2014
- R. Mastalski, Prawo podatkowe II – część szczegółowa, Warszawa 1998
- R. Mastalski, Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie, Warszawa 2016
- R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995

- R. Mastalski, glosa do Wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 1995 roku, SA/Po 23227/95 oraz z dnia 24 stycznia 1996 roku, SA/Ł 286/95, s. 70 – 71
- R. Mastalski, E. Fojcik – Mastalska (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013
- D. Mączyński, R. Sowiński, Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny, Socjologiczny*, zeszyt 3-2005, s. 35 – 45
- T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa 2017
- D. Michta, L. Pankrac, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz praktyczny i orzecznictwo, Warszawa 2015
- W. Miemiec (red.) Europejskie bezzwrotne źródła finansowania polityki regionalnej w Polsce. Aspekty prawnofinansowe, Wrocław 2012
- W. Miemiec (red.) Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydaktowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne, Wrocław 2017
- W. Miemiec (red.) Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Wrocław 2009
- W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, Prawo finansów publicznych sektora samorządowego, Warszawa 2013
- M. Mokrzyć, Z. Ofiarski, Praktyczny komentarz do ustawy o samorządzie gminnym, Szczecin, 1999
- S. Naruszewicz, E. Ruśkowski, Polityka i prawo celne i dewizowe, Siedlce 2002
- W. Nykiel (red.) Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2013
- J. Monkiewicz (red.) Podstawy ubezpieczeń – tom II – produkty, Warszawa 2002
- W. Morawski (red.) Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013
- W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002
- W. Nykiel, A. Mariański (red.) Komentarz do Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2015
- W. Nykiel, A. Mariański (red.) Komentarz do Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Gdańsk 2015
- W. Nykiel, M. Wilk (red.) Zagadnienia ogólne prawa podatkowego, Łódź 2014
- Z. Ofiarski, Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2013
- Z. Ofiarski, Prawo finansowe, Warszawa 2010
- Z. Ofiarski, Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2001
- Z. Ofiarski, M. Mokrzyć, B. Rutkowski, Reforma samorządu terytorialnego. Tom I. Zagadnienia administracyjnoprawne, Szczecin – Zielona Góra 1998
- Z. Ofiarski, M. Mokrzyć, B. Rutkowski, Reforma samorządu terytorialnego. Tom II. Zagadnienia finansowo – prawne, Szczecin – Zielona Góra 1999
- A. Olesińska, Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2009
- S. Owsiak, Finanse publiczne. Teoria i praktyka, Warszawa 2005
- S. Owsiak (red.) Kierunki badań nad współczesnymi zjawiskami finansowymi, Kraków 2017
- M. Pierzchalska (red.) Ubezpieczenia społeczne i gospodarcze, Radom 2000
- M. Piotrowski, Prawo pracy, Poznań 2000
- J. Piotrowski, Zabezpieczenie społeczne. Problematyka i metody, Warszawa 1966
- A. Pomorska (red.) Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, Lublin 2003
- A. Pomorska (red.) Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, Lublin 2004
- A. Pomorska (red.) Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce, Lublin 2016
- R. Poźdźik (red.) Komentarz do ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014 – 2020, Warszawa 2016
- K. Rejman, G. Błazejewski, Refleksje nad jakością życia osób niepełnosprawnych w aspekcie globalizacji kultury, *Humanities and Social Sciences* nr 1, 2018, s. 135 – 136
- E. Ruśkowski, Finanse lokalne (zarys wykładu), Siedlce 2001
- E. Ruśkowski, Finanse publiczne i prawo finansowe. Instrumenty prawnofinansowe i warunki ich stosowania, Białystok 2001
- E. Ruśkowski (red.) Finanse publiczne i prawo finansowe, tom 1, Warszawa 2000

- E. Ruśkowski (red.) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, tom 2, Warszawa 2000
- E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006
- E. Ruśkowski (red.) *Roczność i wieloletniość w finansach publicznych*, Warszawa 2014
- E. Ruśkowski (red.) *System prawa finansowego. Tom II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010
- E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Warszawa 2007
- M. Safjan, L. Bosek (red.) *Konstytucja RP. Tom II*, Warszawa 2016
- M. Salachna (red.) *Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym*, Białystok 2009, s. 16 – 33
- Z. Salwa, *Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, Warszawa 2006
- G. L. Seidler, H. Groszyk, A. Pieniążek, *Wprowadzenie do nauki o państwie i prawie*, Lublin 2008
- M. W. Sienkiewicz, *Samorząd powiatowy w Polsce. Założenia i realizacja*, Lublin 2011
- I. Sierpowska, *Pomoc społeczna. Komentarz*, Warszawa 2017
- W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 2000
- M. Słojewski, *Operacja czy zabieg – dylemat semantyczny*, *Przegląd Urologiczny* z 2010r., nr 4, s. 90 – 92
- Słownik języka polskiego. Tom I*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1988
- Słownik języka polskiego. Tom II*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1988
- Słownik języka polskiego, Tom III*, red. M. Szymczyk, Warszawa 1988
- A. Smarżewska, J. Żbikowski, A. Siedlecka, *Sytuacja bezrobotnych osób niepełnosprawnych zamieszkających na obszarach wiejskich*, *Humanities and Social Sciences* nr 4, 2013, s. 159-168
- P. Smoleń (red.) *Publiczne prawo bankowe, prawo celne, prawo dewizowe. Kompendium akademickie*, Warszawa 2013
- P. Smoleń (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014
- P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017
- M. Stec, s. Płażek (red.), *Charakter i konstrukcja zadań samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017
- T. Śmietanka, *Polityka społeczna gminy jako czynnik rozwoju lokalnego (na przykładzie gmin miejsko – wiejskich: Grójec, Kozienice, Szydłowiec)*, Poznań – Kozienice 2016
- A. Strmiska-Mietlińska, *Zatrudnienie. Niezdolność do pracy. Niepełnosprawność*, *Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne*, Warszawa 2015
- D. Sześciło (red.) *Administracja i zarządzanie publiczne. Nauka o współczesnej administracji*, Warszawa 2014
- B. Szczepankowski, *Wyrównywanie szans osób niesłyszących*, Siedlce 1998
- G. Szpor (red.) *System ubezpieczeń społecznych. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2016
- T. Szumlicz (red.) *Spółeczne aspekty ubezpieczenia*, Warszawa 2005
- T. Szumlicz, *Ubezpieczenia społeczne – teoria dla praktyki*, Bydgoszcz – Warszawa 2006
- M. Topolska, *Zastosowanie konstrukcji uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji podatkowych w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* nr 3 z 2009 roku, s. 209 – 217
- M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów Kościoła Katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005
- P. Walczak (red.) *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017
- B. Wagner, J. Gajos (red.) *Dziesięć lat reformy emerytalnej w Polsce*, Kudowa Zdrój 2009
- J. Wantoch – Rekowski (red.) *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2015
- M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960
- M. Weralski, *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971
- M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976
- M. Weralski (red.), *System instytucji prawno – finansowych PRL. Tom I. Instytucje ogólne*, Wrocław 1982
- M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979
- M. Wieczorek, *Wybrane aspekty zmian w zakresie zabezpieczenia chorobowego funkcjonariuszy służb mundurowych*, *Rocznik Administracji Publicznej*, nr 2, 2016, s. 70–81

- A. Wilmowska – Pietruszyńska, Orzecznictwo lekarskie w systemie zabezpieczenia społecznego następstw choroby, <https://www.pfron.org.pl/download/5/77/02AnnaWilmowska-Pietruszynska.pdf> (dostęp na dzień: 19 września 2016 r.)
- K. Wojewoda – Buraczyńska, Uproszczone formy opodatkowania dochodów, Siedlce 2017
- W. Wójtowicz (red.) Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa, Warszawa 2009
- W. Wójtowicz (red.) Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2017
- W. Wójtowicz, P. Smoleń, Podatek dochodowy od osób fizycznych – prorodzinny czy neutralny?, Warszawa 1999
- A. Wróbel (red.) Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz, Warszawa 2013
- A. Wróbel (red.) Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom I, Warszawa 2012
- J. Wróblewski, Rozumienie prawa i jego wykładnia, Warszawa 1990
- M. Ziarko, Zmaganie się ze stresem choroby przewlekłej, Poznań 2014
- R. Zieliński, Personalizacja w systemie obciążeń dochodów osób fizycznych w Polsce, Warszawa 2019
- R. Zieliński, Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej, Warszawa 2012

Inne materiały

- Constitution of the World Health Organization (www.who.int/governance/eb/who_constitution_en.pdf; (dostęp na dzień: 20 września 2016 r.)
- Decyzja SKO z dnia 24 maja 2007 r. (SKO-4231/114/2007)
- Druk nr 724 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji
- Druk nr 2450 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji
- Druk nr 2505 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji
- Druk nr 2479 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VIII Kadencji
- druk nr 2848 Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VIII Kadencji
- <https://www.pfron.org.pl/o-funduszu/projekty/projekty-ue/program-operacyjny-wiedza-edukacja-rozwoj/wypracowanie-i-pilotazowe-wdrozenie-modelu-kompleksowej-rehabilitacji-umozliwiajacej-podjecie-lub-powrot-do-pracy/o-projekcie/> (dostępna dzień: 12 grudnia 2018 r.)
- <https://podatki.gazetaprawna.pl/wywiady/547746,piekarz-z-legnicy-przegral-przed-sadem.html> (dostęp na dzień: 12.03.2019 r.)
- <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1149,pojecie.html#> (dostęp na dzień: 20 marca 2019 r.)
- <http://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/1150,pojecie.html> (dostęp na dzień: 14 grudnia 2018 r.)
- Informacja o poziomie minimum egzystencji w 2017 r. (na podstawie danych średniorocznych), Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa, 13 kwietnia 2018 r.
- Informacja o wynikach kontroli Przygotowanie i wdrożenie pakietu onkologicznego (KZD.430.002.2017, nr ewid. 43/2017/P/16/057/KZD)
- Interpelacja nr 1693 do ministra finansów w sprawie zmian w ustawie o podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania darowizn towarów przekazywanych na cele charytatywne z dnia 7 marca 2006 r.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów Europejska platforma współpracy w zakresie walki z ubóstwem i wykluczeniem społecznym: europejskie ramy na rzecz spójności społecznej i terytorialnej (COM/2010/0758)
- Komunikat Komisji Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu (KOM (2010) 2020)
- Komunikat Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego z dnia 13 lutego 2019 r. w sprawie kwoty emerytury podstawowej (M.P. 2019 poz. 198)
- MEMO/10/198 (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-4_pl.htm; dostęp na dzień: 30 czerwca 2017 r.)

- National Health Council (www.nationalhealthcouncil.org/sites/.../AboutChronicDisease.pdf; dostęp na dzień: 17 grudnia 2018 r.)
- Obwieszczenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 maja 2018 r. w sprawie wysokości zasiłku dla bezrobotnych (M.P. 2018 poz. 475)
- Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 27 lutego 2019 r. w sprawie wykazu refundowanych leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych na 1 marca 2019 r. (Dz. Urz. Ministra Zdrowia poz. 26)
- Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States as regards the accessibility requirements for products and services, COM(2015) 615 final, 2015/0278(COD)
- Uchwała Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2014r. w sprawie przyjęcia projektu umowy partnerstwa (<https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/umowa-partnerstwa/>; dostęp na dzień 11 marca 2019r.)
- Uchwała Rady Ministrów z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r.
- Uchwała nr 102/2018 Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2018 r. w sprawie ustanowienia Rządowego Programu Dostępność Plus
- Uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r. (21/1848/2010)
- Uchwała RIO we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2014 r. (101/2014)
- Uchwała RIO w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2017 r., 12/g246/P/17)
- Uchwała RIO w Lublinie z dnia 10 kwietnia 2018 r. (58/2018)
- www.mz.gov.pl/leczenie/rehabilitacja-lecznicza (dostęp na dzień: 20 września 2016 r.)
- Zarządzenie nr 36/2019/DEF Prezesa NFZ

Summary

So far, the status of a person with disability in the Polish financial law has never been the object of comprehensive research. A large number of instruments supporting persons with disabilities seemingly create the impression of a full and effective protection of this social group. However, not all solutions implement the assigned objectives. Taking into consideration that the support of persons with disabilities is chiefly financed from public funds, the functioning of ineffective instruments means, in fact, wasting resources. Given the existence of fields with insufficient support, such a situation is unacceptable. Therefore, it seems appropriate to analyze the available support forms with a simultaneous attempt to assess them.

The analysis of the situation of persons with disabilities was carried out on the basis of the Polish law provisions in the area of broadly defined financial law. International regulations were only marginally taken into account.

Considering the legal and financial nature of the dissertation, it involves primarily the analysis of cash support forms. The omission of non-cash support instruments would be, however, unfounded. The support granted in kind or in services provided for the benefit of persons with disabilities have a considerable impact on the improvement of their situation. Ensuring in-kind support forms entails the necessity to finance their costs. Therefore, in-kind support instruments always lead to cash consequences, in the form of a decrease in the amount of resources that are at the disposal of an entity covering the costs of support provision.

The aim of the work was the analysis of the status of a person with disability in the Polish financial law. The presentation of advantages and disadvantages of legal solutions allowed to indicate the most effective support forms and to identify the areas requiring improvement. The formulated conclusions can serve as guidelines for constructing a more effective policy of social inclusion of persons with disabilities. The increase of effectiveness of the implemented instruments benefits both the social groups granted the support and public law entities. It enables attaining the intended objectives while maintaining minimized financial outlays, which acquires special significance in the context of a budget deficit.