

Mateusz LANGER

Mgr, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji,
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

Reklama produktu leczniczego a przyjmowanie korzyści przez lekarza w świetle prawa podatkowego i etyki zawodowej

I. Wprowadzenie

Aspekt fiskalny przyjęcia przez lekarza określonej korzyści majątkowej będącej dość często formą promocji lub reklamy danej firmy farmaceutycznej stanowi niezwykle drażliwy punkt, zwłaszcza z perspektywy beneficjentów otrzymywanych świadczeń. Główną przyczyną takiego stanu rzeczy są ciężące na świadczeniobiorcy następstwa prawnopodatkowe aktualizujące się w momencie przyjęcia rzeczoney korzyści. Problem ten niejednokrotnie był już podnoszony w literaturze przedmiotu¹, zarówno z uwagi na wielopłaszczyznowość zasygnalizowanego zjawiska, jak i ciągły brak wyraźnie zarysowanego – na gruncie prawa podatkowego – charakteru normatywnego przekazywanego świadczenia. W szczególny zaś sposób ów niedobór objawia się w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych². Albowiem według unormowań zawartych w tym akcie normatywnym, korzyści majątkowe potocznie utożsamiane z drobnymi upominkami – w przepisach ustawy traktowane są, jako pewna zbiorcza kategoria, która z analizowanego punktu widzenia, jest niczym nieuzasadnionym uproszczeniem istniejącej rzeczywistości, nieuwzględniającym złożoności praktyki³.

W kontekście podejmowanych rozważań na nie mniejszą uwagę zasługuje również zagadnienie uczciwości, zgodności działania lekarza z obowiązującym wzorcem postępowania, który odzwierciedlony został w skodyfikowanym zbiorze reguł etyki zawodowej⁴. Wszak przyjęcie przez lekarza określonej korzyści majątkowej nie w każdych okolicznościach będzie traktowane za moralnie obojętne, a przy tym fiskalnie neutralne. Nierzadko bowiem lekarz stawiany jest w takiej sytuacji, w której musi dokonać wyboru między partykularną korzyścią a etyczną powinnością; ranga konkurujących wtenczas ze sobą wartości może okazać się sporna. Postanowienia zawarte w kodeksie etyki mają mu służyć za wskazówkę, pozwalającą dokonać właściwego

¹ Zob. szerzej: Z. Banasiak, *Opodatkowanie świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 7, s. 3–7; B. Brzeziński, *Szaleństwo opodatkowania nieodpłatnych świadczeń*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3–4, s. 115–117; S. Krześ, E. Marszałkowska-Krześ, *Nieodpłatne świadczenia*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 10, s. 13–15.

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. (tekst jedn. Dz. U. 2014, poz. 1863 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

³ Zob. art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.

⁴ Kodeks etyki lekarskiej z dnia 2 stycznia 2004 r., zawierający zmiany uchwalone w dniu 20 września 2003 r. przez Nadzwyczajny VII Krajowy Zjazd Lekarzy, Warszawa 2004, dalej: KEL.

wyboru⁵. Czy jednak stwarza to wystarczającą rękojmię do tego, by uchronić lekarza przed dylematami natury moralnej, a przy tym ewentualnymi konsekwencjami prawnopodatkowymi?

Celem niniejszego opracowania jest próba rozwiania wskazanych przed chwilą wątpliwości. W artykule szczególna uwaga została poświęcona przybliżeniu najistotniejszych założeń doktrynalnych dotyczących kwalifikacji prawnej korzyści majątkowych, jako nieodpłatnego świadczenia, a także ukazaniu pewnych zasadniczych mankamentów, jakie niesie ze sobą przyjęte rozwiązanie dla uczestników akcji promocyjno-reklamowych. Autor osadził całość poruszanych zagadnień na dorobku nauki prawa podatkowego, uwzględniając przy tym ich wymiar etyczny.

II. Nieodpłatne świadczenia – problem kwalifikacji pojęciowej w obrębie nauki prawa podatkowego

Samo pojęcie nieodpłatnego świadczenia – co należy wyraźnie podkreślić – rodzi w teorii, jak i praktyce dość duże trudności interpretacyjne. Przede wszystkim z uwagi na brak definicji legalnej wskazanego pojęcia. W doktrynie nieodpłatne świadczenie rozpatruje się dwutorowo: w węższym (*sensu stricto*) albo w szerszym (*sensu largo*) ujęciu.

Węższe ujęcie nieodpłatnego świadczenia (*sensu stricto*) wywodzi się z unormowań prawa cywilnego, przede wszystkim art. 353 Kodeksu cywilnego⁶, w świetle którego przez samo świadczenie rozumie się pewne zobowiązanie dłużnika wobec wierzyciela, mogące polegać na działaniu bądź zaniechaniu⁷. Nie wnikając jednak zbyt głęboko w sam „rdzeń znaczeniowy” świadczenia, z uwagi na bezprzedmiotowość takiego zabiegu dla przedmiotu niniejszego opracowania, za wskazane należy uznać przesunięcie kierunku dalszych rozważań w stronę jego nieodpłatnego charakteru. Niezwykle pomocne w tym względzie może okazać się spostrzeżenie wysunięte na odnośny temat przez Stefana Grzybowskiego, który za nieodpłatne świadczenie uznaje tylko takie, w wyniku którego spełniający świadczenie nie uzyska żadnych korzyści majątkowych pod jakąkolwiek postacią⁸, wskutek np. wykonania za spełnione świadczenie określonego zobowiązania, przyznania spełniającemu korzystniejszych niż dla innych podmiotów warunków współpracy w zamian za to świadczenie, czy też wykonania na rzecz spełniającego pewnych usług.

Przywołane stanowisko ukazuje refleks cywilistycznej interpretacji pojęcia nieodpłatnego świadczenia, które w tym ujęciu należy rozpatrywać jako pewien węzeł

⁵ R. Sarkowicz, *Uwagi o kodeksie etyki lekarskiej*, w: *Filozoficzne i prawne aspekty kodeksów etyki lekarskiej*, Kraków 25–27 maja 2007, <http://www.diametros.iphils.uj.edu.pl/serwis/?l=1&p=cnf4&m=44&ij=1&ii=3>, 20 stycznia 2016.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny* (tekst jedn. Dz. U. 2014, poz. 121 ze zm.), dalej: k.c.

⁷ P. Machnikowski, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2014, s. 595.

⁸ S. Grzybowski, w: *System prawa cywilnego, tom I. Część ogólna*, red. W. Czachórski, Wrocław–Warszawa 1985, s. 496.

wzajemnych zobowiązań pomiędzy dwoma podmiotami stosunku cywilnoprawnego; zaś samo nieodpłatne świadczenie jawi się nam, jako swoiste następstwo zawartej pomiędzy stronami umowy cywilnej, której immanentną cechą jest brak równoważności. Można więc z powyższego wywieść, że świadczenie otrzymane przez osobę wykonującą zawód lekarza w sytuacji, gdy spełniający świadczenie uzyska lub ma uzyskać w przyszłości porównywalną korzyść – niezależnie od jej formy – nie będzie nieodpłatnym świadczeniem, bez znaczenia przy tym pozostaje to czy świadczona *in futuro* korzyść będzie mieć taką samą, czy zbliżoną wartość ekonomiczną⁹.

Natomiast w ujęciu szerszym (*sensu largo*) nieodpłatne świadczenie obejmuje nie tylko świadczenie w jego cywilistycznym znaczeniu – tzw. przez pryzmat art. 353 k.c. – lecz w jego zakres wchodzi także „wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, a także te wszystkie zdarzenia, których skutkiem jest nieodpłatne, a więc niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”¹⁰. W tym znaczeniu nieodpłatne świadczenie nie musi wynikać wprost ze stosunku obligacyjnego¹¹, lecz może powstać w następstwie zdarzenia niemającego pozornie nic wspólnego z zawiązaniem jakiegokolwiek symetrycznej więzi cywilnoprawnej między podmiotami. Często w tym miejscu przywołuje się takie sytuacje jak: przekazanie określonej partii leków przez hurtownie farmaceutyczne aptece, która będzie oferować ich sprzedaż pacjentom w ramach prowadzonej promocji, w tym sprzedaży premiowej o charakterze „kupisz dwa preparaty lecznicze, trzeci dostaniesz za darmo”¹².

Nie zatrzymując się jednak dłużej nad istotą doktrynalnego rozgraniczenia nieodpłatnego świadczenia, warto w tym miejscu wskazać, które z prezentowanych wyżej ujęć będzie mieć dla nas przesądzające znaczenie. Pomocne w tym względzie może okazać się sięgnięcie do orzecznictwa sądów administracyjnych. Jak się bowiem okazuje, judykatura w sposób niebudzący większych wątpliwości opowiada się za szerszym ujęciem (*sensu largo*) nieodpłatnego świadczenia. Wskazuje na to szereg zapadłych orzeczeń, w których jednoznacznie stwierdzono, że pojęcie nieodpłatnego świadczenia należy ujmować zakresowo znacznie szerzej niż w nauce prawa cywilnego¹³. Z analogicznym stanowiskiem w przedmiotowej kwestii można się także spotkać w praktyce organów podatkowych, które bardzo często podzielają zapatrywania judykatury, przyjmując że „nieodpłatne świadczenie to świadczenie stanowiące przysporzenie tylko po stronie obdarowanego niezwiązane z żadnym wzajemnym zobowiązaniem «obdarowanego» na rzecz «darczyńcy»”¹⁴.

⁹ S. Krześ, E. Marszałkowska-Krześ, *Nieodpłatne...*, op. cit., s. 14.

¹⁰ Uchwała NSA z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 42.

¹¹ Wyrok SN z 2 kwietnia 2003 r., III RN 49/02, Lex, nr 79071.

¹² D. Walerjan, *Akcje promocyjno-reklamowe – problemy podatkowe*, „Przeгляд Podatkowy” 2001, nr 10, s. 14.

¹³ Tak m.in.: NSA (7) w uchwale z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, OSNA 2003, nr 2, poz. 47; NSA (7) w uchwale z 16 października 2006 r., II FPS 1/06, OSNAiWSA 2006, nr 6, poz. 153; NSA w uchwale z 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58; NSA w wyroku z 1 czerwca 2012 r., II FSK 2351/10, MoPod 2012, nr 7, s. 2.

¹⁴ Dyrektor IS w Warszawie z 28 lutego 2012 r., IPPB4/415-841/11-5/MP; Dyrektor IS w Warszawie z 30 września 2008 r., IPPB/415-855/08-2/AM.

III. Krąg potencjalnych świadczeniobiorców i świadczeniodawców nieodpłatnych świadczeń w kontekście akcji promocyjno-reklamowych produktów leczniczych

Podejmując się gruntownej analizy nieodpłatnego świadczenia, jako prawnopodatkowej emanacji korzyści otrzymywanych przez lekarza, nie sposób w tym miejscu nie odnieść się bardziej wnikliwie do zakresu podmiotowego poruszanej problematyki. Chodzi mianowicie nie tyle o przybliżenie charakteru i specyfiki zawodu lekarza, którego dokładne objaśnienie zostało dokonane w odpowiednich uregulowaniach prawnych tudzież pracach naukowych¹⁵, lecz bardziej o precyzyjne zarysowanie kręgu podmiotów, które mogą stać się potencjalnymi świadczeniobiorcami nieodpłatnych przysporzeń w kontekście prowadzonych akcji promocyjno-reklamowanych produktów leczniczych. Rozpocząć jednak należy w tym względzie nieco przewrotnie – zważywszy na to, co zostało powiedziane przed chwilą – od dokonania dychotomicznego podziału grupy podmiotów, które łączy obopólna ekonomiczno-prawna relacja przepływu korzyści majątkowej na dwie odrębne kategorie:

- 1) **świadczeniodawców**, czyli osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, posiadające zdolność prawną, które funkcjonują na rynku, zajmując się profesjonalnym prowadzeniem działalności gospodarczej o ściśle sprecyzowanym profilu (obróć produktami leczniczymi) w celu osiągnięcia i pomnożenia zysku;
- 2) **świadczeniobiorców**, czyli osoby fizyczne, których praca polega na udzielaniu, stosownie do uzyskanych kwalifikacji, świadczeń zdrowotnych, w szczególności: badaniu stanu zdrowia, rozpoznawaniu chorób i zapobieganiu im, leczeniu i rehabilitacji chorych, udzielaniu porad lekarskich, a także wydawaniu opinii i orzeczeń lekarskich¹⁶.

Powyższe rozróżnienie wymaga krótkiego komentarza. Otóż w przypadku pierwszej z wyszczególnionych kategorii, przede wszystkim dają o sobie znać *firmy farmaceutyczne*, które poprzez różnego rodzaju zabiegi marketingowe dążą do zwiększenia swoich obrotów¹⁷. Z kolei co do drugiej kategorii, to odnosi się ona do *lekarzy*; kluczowe dla nas znaczenie nabiera jednak dokonanie jeszcze dalej idącego zróżnicowania. Chodzi bowiem o wydzielenie spośród nich dwóch grup podmiotów: prowadzących i nieprowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą¹⁸. Posłużenie

¹⁵ Zob. np. rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 27 kwietnia 2010 r. w sprawie kwalifikacji zawodów i specjalności dla potrzeb rynku pracy oraz zakres jej stosowania (Dz. U. Nr 82, poz. 537); A. Fiutak, *Formy wykonywania zawodów medycznych*, w: *Leksykon prawa medycznego 100 podstawowych pojęć*, red. A. Górski, Warszawa 2012, s. 292.

¹⁶ Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (tekst jedn. Dz. U. 2014, poz. 1877 ze zm.).

¹⁷ M. Michalik, B. Pilarczyk, H. Mruk, *Marketing strategiczny na rynku farmaceutycznym*, Warszawa 2011, s. 11.

¹⁸ Warto nadmienić, że zgodnie z art. 49a ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (tekst jedn. Dz. U. 2015, poz. 464 ze zm.), wykonywanie zawodu lekarza może odbywać się poprzez prowadzenie: indywidualnej praktyki lekarskiej; indywidualnej specjalistycznej praktyki lekarskiej; grupowej praktyki lekarskiej. Dla celów podatkowych poczyniona typizacja nie ma jednak większego znaczenia. Jako pewne uproszczenie można przyjąć, że każda z wyszcze-

się tego rodzaju dystynkcją jest o tyle uzasadnione, że znajduje swe odzwierciedlenie w sferze następstw prawnopodatkowych. Wszak lekarze nieprowadzący pozarolniczej działalności gospodarczej, pozostający ze świadczonodawcą w stosunku pracy lub stosunku cywilnoprawnym, niezależnie od wysokości otrzymanego nieodpłatnego świadczenia w ramach tej działalności, będą musieli się rozliczyć z uzyskanego przychodu¹⁹. Tymczasem w przypadku przeciwnym, a więc lekarzy prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, którzy nie pozostają ze świadczonodawcą w żadnym z wymienionych wyżej stosunków, sytuacja przedstawia się zgoła odmiennie. Wobec nich ustawodawca zdecydował się na zastosowanie pewnej preferencji podatkowej w odniesieniu do świadczeń przekazanych na ich rzecz, nieprzekraczających ściśle oznaczonej kwoty²⁰. Preferencję tę można potraktować, jako swoiste odstępstwo od powszechności opodatkowania, które w rzeczonym przypadku polega na zwolnieniu z obowiązku podatkowego tych lekarzy, którzy uzyskają nieodpłatne świadczenie o wartości nie wyższej niż 200 zł. Wspomniana kwota zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych została uregulowana w hipotezie normy art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f., gdzie jednorazowa wartość przekazanego świadczenia w istocie decyduje o wystąpieniu neutralności podatkowej.

Aby uzyskać pełną jasność w tym względzie, za wskazane należy uznać skonfrontowanie treści przytoczonego powyżej uformowania z tezami wybranych interpretacji indywidualnych organów podatkowych. W pierwszej kolejności na uwagę zasługuje wykładnia zwrotu „jednorazowa wartość świadczenia” dokonana przez dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, w której wskazano²¹, że „jednorazowy to «raz jeden dany lub uczyniony». Chodzi, zatem nie o pojedyncze świadczenie, tylko o sumę świadczeń, jaka jest otrzymywana w związku z jedną sytuacją. Należy mieć tu na uwadze, że mowa jest o [...] jednorazowej wartości wszystkich świadczeń, które zostały dane w związku z daną sytuacją, czy też w danej sytuacji”. Czyli w powyższym rozumieniu „jednorazowa wartość świadczenia” będzie oznaczać nic innego, jak sumaryczną wartość świadczeń, przekazanych w ściśle określonych warunkach, które zamiast podlegać jednostkowej wycenie, będą szacowane łącznie. Co równie ważne, ze zwolnienia tego będą korzystać tylko takie świadczenia, które w omawianym przypadku zostaną wręczone wyłącznie w formie rzeczowej, a nie pieniężnej²².

Idąc dalej, warto także przeanalizować fragment interpretacji podatkowej, w której stwierdzono²³, że „wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od firmy farmaceutycznej w związku z promocją lub reklamą konkretnego produktu, jeżeli skumulowana wartość przekazanych upominków reklamowych jednemu lekarzowi lub farmaceucie – nieprowadzącemu pozarolniczej działalności gospodarczej – w da-

gólnionych tutaj form, w dalszej części rozważań będzie określana wspólnym mianem pozarolniczej działalności gospodarczej.

¹⁹ J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 359.

²⁰ Ibidem, s. 359.

²¹ Dyrektor IS w Poznaniu z 11 stycznia 2011 r., ILPB1/415-1171/10-2/AP.

²² Wyrok WSA w Gliwicach z 6 lutego 2014 r., <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

²³ Dyrektor IS w Poznaniu z 31 sierpnia 2010 r., ILPB1/415-653/10-4/AMN.

nym cyklu akcyjno-promocyjnym nie przekroczy 200 zł brutto, wolna będzie od podatku dochodowego od osób fizycznych”. To z kolei prowadzi do wniosku, że w razie gdy w ramach jednego cyklu akcyjno-promocyjnego będą prowadzone rozmaite zabiegi promocyjne odnoszące się tylko do jednego z wyselekcjonowanych produktów, to wolna od podatku będzie kwota mieszcząca się w określonym limicie 200 zł niezależnie od sumy kwot przypadających odpowiednio na poszczególne akcje promocyjne.

IV. Prawnopodatkowe następstwa wręczenia nieodpłatnego świadczenia ujawniające się po stronie świadczeniodawcy

Przechodząc zaś do oceny ewentualnych skutków prawnopodatkowych po stronie świadczeniodawcy nieodpłatnego świadczenia (np. przedstawiciela firmy farmaceutycznej), należy uzmysłowić sobie pewną nieuchronność zetknięcia się z dwoma aspektami wzmiankowanej sytuacji, ujawniającymi się podczas przekazywania lekarzowi nieodpłatnej korzyści, tylko gdy wartość świadczenia nie będzie się mieścić w granicach kwoty wolnej od podatku. Otóż po pierwsze, przy zaistnieniu tego rodzaju zdarzenia na świadczeniodawcy spoczywać będzie obowiązek sporządzenia i przekazania w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego lekarzowi (podatnikowi) oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik właściwy według miejsca zamieszkania podatnika informacji o wysokości przychodów na formularzu PIT 8-C²⁴. Obowiązek ten z istoty swej nie powinien przysparzać większych problemów dla świadczeniodawcy, aczkolwiek niekiedy może rodzić pewne trudności zwłaszcza, gdy podmiot obowiązany do jego sporządzenia nie jest w stanie zdobyć danych podatnika (np. numeru PESEL) niezbędnych do wystawienia deklaracji PIT 8-C. W razie zaistnienia tego rodzaju komplikacji, pewną wskazówką do ich przezwyciężenia może się okazać orzecznictwo sądów administracyjnych, w świetle którego nie można żądać od podatnika realizacji obowiązków niemożliwych do wykonania²⁵. Toteż należy uznać, że jeśli dany świadczeniodawca nie może uzyskać danych koniecznych do sporządzenia informacji podatkowej, pomimo podjęcia wszelkich niezbędnych działań w tym celu, to z tego obowiązku jest zwolniony. Drugą kwestią, do której warto w tym miejscu się odnieść, to możliwość zaliczenia wydatków poniesionych przez świadczeniodawcę z tytułu dokonania nieodpłatnego świadczenia w ciężar kosztów podatkowych w sytuacji, gdy przedmiotowe wydatki zostały poniesione w celu osiągnięcia, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu – pod warunkiem, że zostanie na nich umieszczone wyraźne oznaczenie firmy farmaceutycznej²⁶. Konieczność udokumento-

²⁴ J. Paprota, A. Taudul, *Akcje promocyjno-reklamowe – problemy podatkowe (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 11, s. 18.

²⁵ Zob. Wyrok WSA w Poznaniu z 1 grudnia 2009 r., I SA/Po 874/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

²⁶ D. Kosacka, B. Olszewski, *Reklama 2013. Reprezentacja, nieodpłatne świadczenia*, Białystok 2013, s. 90.

wania tych wydatków oraz wykazania ich związku z uzyskanym przychodem spoczywać będzie na świadczeniodawcy²⁷.

V. Prawnopodatkowe następstwa otrzymania nieodpłatnego świadczenia ujawniające się po stronie świadczeniobiorcy

Z perspektywy świadczeniobiorcy (lekarza), któremu wręczono korzyść majątkową, następstwa te w zestawieniu z obowiązkami obciążającymi świadczeniodawcę ogniskują się wokół zgoła odmiennych kwestii. Przede wszystkim w razie rozpoznania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, które zazwyczaj następuje po otrzymaniu kwoty przewyższającej ustawowy próg 200 zł, świadczeniobiorca będzie obowiązany rozliczyć się z tego przychodu łącznie z innymi przychodami według progresywnej skali podatkowej²⁸, czyli według jednej z dwóch stawek 18% oraz 32%, których przekroczenie uzależnione zostało od wysokości osiągniętego *en bloc* dochodu w danym roku podatkowym. Rozliczenia należy dokonać na formularzu PIT-36 do końca kwietnia następnego roku podatkowego. Okoliczność ta wręcz prowokuje do zmierzania się następującym pytaniem, czy istnieje jakieś rozwiązanie, mogące złagodzić wspomniany obowiązek podatkowy?

Wydaje się, że w praktyce obrotu taką możliwość zapewnia nam umowa darowizny. Jest to jedna z umów nazwanych prawa cywilnego, przez którą darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku²⁹. Rozwiązanie to *prima facie* może się wydawać dość prozaiczne; zwłaszcza gdy przedmiotem umowy darowizny są rzeczy „widoczne gołym okiem”, takie jak pieniądze czy samochód – różnice pomiędzy jednym pojęciem a drugim są oczywiste i niebudzące wątpliwości; niemniej w pozostałych wypadkach pojawiają się całkiem poważne trudności z zakwalifikowaniem poszczególnych przysporzeń do tego lub innego podatku³⁰. Wszak wiele przychodów określanych przez urzędy skarbowe, jako nieodpłatne świadczenia spełnia jednocześnie definicję darowizny z Kodeksu cywilnego, i jako takie nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, tylko podatkiem od spadków i darowizn³¹. Co więcej, przeprowadzenie wyrazistego rozróżnienia między umową darowizny, a nieodpłatnym świadczeniem rodzi spore trudności kwalifikacyjne w praktyce zwłaszcza w sytuacji, gdy dokonanie darowizny następuje z pominięciem formy pisemnej, np. poprzez wręczenie rzeczy – co w nauce prawa cywilnego zwykło się określać jako darowizna „rękodajna”³². W przywołanej bowiem

²⁷ A. Bartosiewicz, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 553; zob. także: wyrok NSA z 26 listopada 2003 r. SA/Sz 1387/02, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 4, s. 49; Pismo Ministerstwa Finansów nr PO 4/N-722-187/96, LexisNexis, nr 324344.

²⁸ Art. 9a ust. 1 w zw. z art. 27 u.p.d.o.f.

²⁹ Art. 888 § 1 k.c.

³⁰ S. Brzeszczyńska, *Granice pomiędzy darowizną a nieodpłatnym świadczeniem w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 8, s. 230.

³¹ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz. U. 2013, poz. 1623 ze zm.).

³² P. Machnikowski, w: *Kodeks cywilny...*, op. cit., s. 1576.

sytuacji umowa darowizny staje się ważna, pomimo braku zachowania wymaganej prawem formy oświadczenia woli darczyńcy, która powinna mieć postać aktu notarialnego, jeśli przyrzeczone świadczenie zostanie spełnione.

Niewątpliwą zaletą opodatkowania darowizny jest relatywnie niska stawka podatku wynosząca od 3% do 20% czystej wartości otrzymanych rzeczy, bądź praw, przy czym należy najpierw uwzględnić kwoty wolne od podatku. Wydaje się zatem, że tego rodzaju rozwiązanie z finansowego punktu widzenia może okazać się dla lekarza korzystne, zwłaszcza przy otrzymaniu nieodpłatnego świadczenia o znacznej wartości, aczkolwiek winno rodzić pewne wątpliwości natury etycznej w szczególności, gdy fakt przyjęcia korzyści majątkowej rzuca się cieniem na obiektywizm jego opinii bądź stawia go w niekorzystnym świetle³³.

VI. Etyczne dylematy otrzymania nieodpłatnego świadczenia ujawniające się po stronie świadczeniobiorcy

Możliwość osiągnięcia znacznego zysku związanego z działalnością promocyjno-reklamową produktów leczniczych nieuchronnie skłania różne osoby w nią zaangażowane do podejmowania zachowań społecznie nieakceptowanych, rodzących określone dylematy moralne. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest coraz szersze wkraczanie norm etyki lekarskiej w subtelny materię powinności zawodowych, a w ślad za tym następuje wysuwanie coraz śmielszych postulatów jej zmiany. Tendencja ta od pewnego już czasu nasila się pod wpływem powtarzających się doniesień o niejasnych powiązaniach branży farmaceutycznej z przedstawicielami środowiska lekarskiego, wśród których najwięcej kontrowersji budzi kwestia reklamy produktów leczniczych. W odniesieniu bowiem do lekarzy oczekuje się szczególnych kwalifikacji moralnych, ponieważ dbałość o etyczną stronę profesji nieodzownie wiedzie do utrzymania powagi i charyzmy zawodu, która pacjentowi potrzebna jest nieraz bardziej niż samemu lekarzowi³⁴. Moralna wrażliwość profesjonalisty wespół z jego fachową wiedzą, kładzie solidny fundament pod budowę zaufania pacjenta do lekarza, który po tym ostatnim ma prawo oczekiwać bezstronności w wyborze właściwej dla niego ze względu na stan zdrowia terapii. Słuszność tej intuicji potwierdza treść art. 4 ustawy *o zawodach lekarza i lekarza dentystry*, który poza nałożeniem na lekarza nakazu wykonywania zawodu zgodnie ze aktualną wiedzą medyczną, obliuguje go również do postępowania zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Warto jednak zwrócić uwagę na fakt, że tego rodzaju powinność, choć znajduje swe odzwierciedlenie w przepisach obowiązującego prawa, nie przekłada się wprost na realia życia zawodowego. Co prawda, lekarzom zaleca się, żeby odmawiali przyjmowania korzyści majątkowych, o ile może to godzić w dobro pacjenta, niemniej ocenę tego, czy dany upominek i związane z nim zobowiązanie stanowi zagrożenie, czy też nie, pozostawia się osądowi ich sumienia³⁵. Polski KEL (art. 51a–51b) ogranicza się do zale-

³³ Art. 51a ust. 1 KEL.

³⁴ T. Brzeziński, *Etyka lekarska*, Warszawa 2002, s. 285.

³⁵ W. Słomski, *Dylematy etyki lekarskiej. Zagadnienia wybrane*, Warszawa 2008, s. 24.

cenia dużej przezroczności w kontaktach z przemysłem farmaceutycznym, wskazując, że wszelkie rozstrzygnięcia odnośnie kryteriów wyboru terapii, przepisywania leków czy kierowania pacjenta na określone badania, nie powinny powodować konfliktu interesów i podważać obiektywizmu decyzji klinicznych; wyznacza również konieczność zachowania jawności na płaszczyźnie powiązań lekarza z producentami leków oraz wyrobów medycznych, jeśli tego typu związki polegają na przekazywaniu gratyfikacji (art. 53c).

Takie ujęcie zasad etycznych będących z założenia podstawą praktycznych decyzji, stawia przed lekarzami dość wysokie wymagania. Ponieważ ocena konkretnych, jednostkowych przypadków z racji uniwersalności przybliżonych wyżej unormowań, musi opierać się nie tylko na dużej wrażliwości moralnej ich adresatów, ale także na intuicyjnym rozpoznaniu przez nich dopuszczalności określonych poczynań; inspirując lekarzy do trafnego rozpoznania zawodowej powinności w warunkach permanentnej i nieubłaganej niepewności³⁶. Jednocześnie jednak z powyższego faktu nie należy wyciągać wniosku, że etyka lekarska jawi się tu, jako zbiór pozaprawnych reguł, które wolno w sposób dowolny interpretować, a oceny negatywne formułować tylko w sytuacjach najbardziej ewidentnych. Zauważyć trzeba, że mimo nieodpartego uroku tego stanowiska, wiodącego do odmowy przyznania KEL waloru *stricti iuris*³⁷, to pogląd ten jest tylko częściowo słuszny. Analiza katalogu norm zawartych w odnośnym akcie, prowadzi do wniosku, że część z nich (dotycząca praw i obowiązków) winna być traktowana na równi z normami prawnymi należącymi do porządku prawnego danego państwa³⁸, pociągając za sobą, w przypadku ich złamania, znacznie poważniejsze restrykcje niż stwierdzenie, że ta czy inna norma została naruszona.

VII. Podsumowanie

Reasumując powyższy wywód, należy podkreślić złożoność i niebagatelne znaczenie właściwej kwalifikacji prawnej korzyści majątkowych przyjmowanych przez lekarza od organizatora akcji promocyjno-reklamowej. Jak się okazuje przy rozważaniach tego typu nie da się całkowicie uciec do wartościowań³⁹, które nie pozostają bez wpływu na sferę powinności etyczno-zawodowych świadczeniobiorców grających nierzadko rolę pośredników między pacjentem a przemysłem medycznym. Pewien zamęt wokół tych kwestii wzmaga współcześnie brak jasnych, niebudzących poważniejszych zastrzeżeń interpretacyjnych unormowań w tym obszarze, skłaniając ku refleksji nad zakresem niezbędnych zmian, które umożliwiłyby zarówno lekarzom, jak i przedstawicielom firm farmaceutycznych uniknięcia dość restrykcyjnych skutków obecnego prawodawstwa. Ponoszenie bowiem zbędnych „kosztów podatkowych” przez uczestników sek-

³⁶ M. Langer, *Formalizacja etyki w administracji finansowej rękojmą prawidłowego gospodarowania groszem publicznym*, w: *Perspektywa – wyzwania współczesnej gospodarki*, red. M. Buszko, D. Krupa, D. Sadłakowski, t. 2, Toruń 2015, s. 199.

³⁷ K. Radziwiłł, *Dlaczego nowelizujemy Kodeks etyki lekarskiej*, w: *Ogólnopolska Konferencja. Dyskusja nad projektem nowelizacji Kodeksu etyki lekarskiej*, Warszawa 2003.

³⁸ R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa*, Kraków 1998, s. 213.

³⁹ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 64.

tora ochrony zdrowia pociąga za sobą nie tylko niekorzystne następstwa w sferze rozwoju gospodarczego kraju, ale również godzi w grupę zawodową lekarzy, której przypisuje się niezwykle istotną rolę w społeczeństwie. Sytuacja ta w ocenie autora powinna ulec daleko idącej zmianie, pytanie tylko czy interwencja ustawodawcy w tym przypadku jest w pełni zasadna. Problematyka ta od dłuższego już czasu stanowi niezwykle podatny grunt pod formułowanie w tym względzie rozmaitych rozwiązań, które najczęściej przybierają dość powściągliwą postać. W tym kontekście warto zwłaszcza przywołać pogląd Bogumiła Brzezińskiego, wedle którego sedno problemu wynika z błędu metodologicznego, jaki popełniają sądy administracyjne dokonując wykładni nieodpłatnego świadczenia⁴⁰, a nie z ubytków legislacyjnych w tej materii. Zdaje się jednak, że stanowisko zaprezentowane przez przywołanego autora jest zorientowane nazbyt legalistycznie. Sedno problemu tkwi bowiem w obrębie nieco innej płaszczyzny, a mianowicie: sfery moralnej *ethosu* zawodowego, którego upadek można przezwyciężyć jedynie przez stałą dbałość o podnoszenie standardów etycznych całego środowiska lekarskiego. Oczywiście całkowite wyeliminowanie z zawodu jednostek, które traktują swoją profesję jako środek do szybkiego wzbogacenia się, a nie cel sam w sobie, jest niemożliwe. Niemniej możliwe wydaje się stworzenie atmosfery braku przyzwolenia na tego typu nadużycia powstające na styku medycyny i przemysłu farmaceutycznego.

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zarysu najistotniejszych, fiskalnych aspektów przyjmowania korzyści majątkowych przez lekarza, przy uwzględnieniu specyficznego kontekstu akcji promocyjno-reklamowych. Podjęte przez autora kwestie ogniskują się nie tylko wokół charakteru prawnego otrzymywanych świadczeń, lecz także dotyczą sfery etycznej i zachodzących na tym tle konfliktów wartości. Całość prezentowanych rozważań znajduje swoje odzwierciedlenie w obecnie obowiązującym ustawodawstwie oraz dorobku przedstawicieli nauki prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: akcja promocyjno-reklamowa, nieodpłatne świadczenie, lekarz

Advertising of Medicinal Products and Physician Benefit in the Light of Tax Law and Professional Ethics

Summary

This article investigates the most important fiscal aspects of physician benefits as part of the overall Poland tax compliance regime. Two perspectives of tax regulations are considered: fiscal nature of the gratuitous benefits, with amounts to exceeding the statutory threshold under the Personal Income Tax; and whether the accepting any of benefits by physicians are ethically neu-

⁴⁰ B. Brzeziński, *Szaleństwo opodatkowania nieodpłatnych świadczeń*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 12 s. 6.

tral from him. Furthermore, the article compares the selected provisions of Personal Income Tax and Gift Tax in a specific context of promotional and advertising campaigns in Poland. The whole presented considerations are reflected in the current legislation, and the doctrine achievements.

Key words: *gratuitous benefit, advertising campaign, physician*

