

IRENEUSZ NOWAK

Uniwersytet Łódzki

inowak@wpia.uni.lodz.pl

ORCID: 0000-0002-7997-6887

KRZYSZTOF TESZNER

Uniwersytet w Białymstoku

k.teszner@uwb.edu.pl

ORCID: 0000-0002-7398-582X

JOANNA MIKOŁAJCZYK

Uniwersytet Łódzki

jmikolajczyk@wpia.uni.lodz.pl

ORCID: 0000-0003-4945-0574

Jednorazowe dofinansowanie przysługujące nauczycielom na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu w ramach pracy zdalnej – wybrane aspekty podatkowoprawne

**One-off subsidies to teachers for the purchase
of hardware, software or Internet access services
for teleworking – selected tax and legal aspects**

Streszczenie. Publikacja poświęcona jest jednorazowemu dofinansowaniu przysługującemu nauczycielom zatrudnionym w jednostkach systemu oświaty na

zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu, potrzebnych do pracy zdalnej (potocznie zwanym nauczycielskim 500 plus). Wyniki przeprowadzonych badań potwierdziły, że akt prawny, w którym unormowana została powyższa problematyka, obciążony jest „niedoskonałością twórczą” ponoć racjonalnego ustawodawcy. W rezultacie takich działań/zaniechań doszło m.in. do nieuprawnionego zróżnicowania części środowiska nauczycielskiego, jeśli chodzi o powyższe „finansowe wsparcie” bez wątplenia potrzebne przy pracy zdalnej, nie wspominając już o nauczycielach akademickich, którzy tejsze preferencji nie uzyskali. Ponadto autorzy wykazali, że z tytułu jednorazowego dofinansowania po stronie nauczyciela nie powstanie przychód w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Słowa kluczowe: jednorazowe dofinansowanie; nauczyciel; sprzęt komputerowy; Internet; 50-proc. koszty uzyskania przychodów.

Abstract. This article is devoted to a one-time subsidy (commonly known as teacher’s 500 plus) awarded to teachers employed in educational system units. The subsidy was made for the purchase of a hardware, a software or to cover the cost of an Internet access services needed to work remotely. The results of the research confirmed that a legal act, in which the above issues have been normalized, is burdened with a “creative imperfection” of the supposedly rational legislator. As a result of such actions/omissions, among others, an unauthorized differentiation of part of the teaching community has been made. This concerns an access to the above “financial support” which was undoubtedly needed to work remotely, not to mention academic teachers who have not received this preference. Moreover, the Authors showed that due to the one-off subsidy no income within the meaning of the Personal Income Tax Act would arise on the part of the teacher.

Keywords: one-off subsidy; teacher; computer equipment; Internet; 50% deductible costs.

1. Uwagi wprowadzające

Zasadniczym celem publikacji jest ocena „rozwiązań prawnych” przyznających nauczycielom zatrudnionym w jednostkach systemu oświaty jednorazowe dofinansowanie na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi

dostępu do Internetu niezbędnego do pracy zdalnej¹ w świetle rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej² z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie szczególnych rozwiązań w okresie czasowego ograniczenia funkcjonowania jednostek systemu oświaty w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19³.

Wyżej wskazany akt normatywny rodzi szereg uwag szczegółowych o różnym charakterze i znaczeniu. Zasadnicze jednak wątpliwości, na które autorzy niniejszego opracowania poszukują odpowiedzi – oczywiście bez aspiracji do wyczerpującego zaprezentowania tejże problematyki – sprowadzają się do kilku pytań. Po pierwsze, czy powyższe rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej w sposób kompleksowy normuje zarówno zakres podmiotowy, przedmiotowy, jak i czasowy podmiotów uprawnionych do jednorazowego dofinansowania? Po drugie, czy jednorazowe dofinansowanie zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu stanowi przychód podatkowy nauczycieli zatrudnionych w jednostkach systemu oświaty w myśl ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴? I po trzecie, dlaczego powyższym „wsparciem finansowym” nie zostali objęci nauczyciele akademicy?

¹ Dalej: jednorazowe dofinansowanie.

² Od 19 października 2020 r. Ministra Edukacji i Nauki – według § 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Edukacji i Nauki (Dz.U. z 2020 r., poz. 1848).

³ Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 20 marca 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 493), dalej: r.m.e.n. *Expressis verbis* kwestię powyższego dofinansowania regulują przepisy § 10b–10d r.m.e.n., które zostały dodane rozporządzeniem Ministra Edukacji i Nauki z dnia 18 listopada 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych rozwiązań w okresie czasowego ograniczenia funkcjonowania jednostek systemu oświaty w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 (Dz.U. z 2020 r., poz. 2047).

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.); dalej u.p.d.o.f.

2. Zarys regulacji prawnej związanej z jednorazowym dofinansowaniem zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu

Na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie szczególnych rozwiązań w okresie czasowego ograniczenia funkcjonowania jednostek systemu oświaty w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 nauczycielom⁵ zatrudnionym w jednostkach systemu oświaty⁶ przysługuje jednorazowe dofinansowanie (w maksymalnej kwocie 500 zł) na zakup sprzętu lub oprogramowania, przydatnych w prowadzeniu zajęć realizowanych z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość lub innego sposobu realizacji tych zajęć⁷. Z dofinansowania może być również pokryty w całości lub w części koszt zakupu usługi dostępu do Internetu oraz sprzętu lub oprogramowania umożliwiającego korzystanie z tej usługi⁸.

⁵ Definicję legalną nauczyciela, biorąc pod uwagę chronologiczność obowiązujących ustaw, można odnaleźć w kilku aktach prawnych. Po pierwsze, według art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2215 ze zm., dalej: u.k.n.) ilekroć w tejże ustawie jest mowa o nauczycielach bez bliższego określenia, rozumie się przez to nauczycieli, wychowawców i innych pracowników pedagogicznych zatrudnionych w przedszkolach, szkołach i placówkach wymienionych w art. 1 ust. 1 u.k.n. Po drugie, zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1327 ze zm.; dalej: u.s.o.) ilekroć w dalszych przepisach tego aktu prawnego jest mowa bez bliższego określenia o nauczycielu, należy przez to rozumieć także wychowawcę i innego pracownika pedagogicznego szkoły, placówki i placówki doskonalenia nauczycieli. I po trzecie, według art. 4 pkt 18 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1082 ze zm., dalej: u.p.o.) ilekroć w dalszych przepisach jest mowa bez bliższego określenia o nauczycielu, należy przez to rozumieć także wychowawcę i innego pracownika pedagogicznego szkoły, placówki i placówki doskonalenia nauczycieli.

⁶ Przez jednostki systemu oświaty, w których zatrudnieni są nauczyciele, należy rozumieć jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 2–11 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (np. przedszkola, szkoły podstawowe, szkoły ponadpodstawowe, szkoły artystyczne, placówki oświatowo-wychowawcze, placówki doskonalenia nauczycieli) oraz zespoły jednostek systemu oświaty, w skład których wchodzi co najmniej jedna z jednostek, o których mowa w art. 2 pkt 2–11 Prawo oświatowe – § 10b r.m.e.n.

⁷ § 10c ust. 1 r.m.e.n.

⁸ § 10c ust. 4 r.m.e.n.

Zgodnie z § 10c ust. 3 pkt 1–15 r.m.e.n. z jednorazowego dofinansowania mogą być pokryte w całości lub w części wyłącznie enumeratywnie wymienione koszty zakupu sprzętu lub oprogramowania tj.: 1) komputera stacjonarnego; 2) monitora; 3) komputera przenośnego będącego laptopem lub tabletem, w tym tabletem graficznym; 4) podzespołów komputerowych, w tym: karty graficznej, dysku twardego, pamięci RAM, procesora, płyty głównej, karty dźwiękowej, karty sieciowej, karty wideo, napędu optycznego, zasilacza, obudowy, matrycy do laptopa lub monitora; 5) kamery internetowej lub wizualizera; 6) statywu; 7) mikrofonu, słuchawek lub zestawu słuchawkowego (mikrofon i słuchawki); 8) drukarki, skanera lub urządzenia wielofunkcyjnego; 9) myszy, klawiatury, ładowarki sieciowej, głośników, pamięci zewnętrznej, napędu zewnętrznego, urządzenia do konwersji pisma odręcznego do wersji elektronicznej; 10) baterii do komputera przenośnego, akumulatora, power banku, zasilacza awaryjnego; 11) adaptera, koncentratora sieciowego; 12) cyfrowego mikroskopu; 13) liniowego rejestratora dźwięku, dyktafonu cyfrowego; 14) oprogramowania komputerowego; 15) smartfona.

Analiza przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej poprzez pryzmat jednorazowego dofinansowanie dla nauczycieli na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu, potrzebnych do pracy zdalnej skłania do poczynienia kilku uwag. Po pierwsze, zastosowane w powyższym akcie wykonawczym wyliczenie sprzętu ma charakter wyczerpujący i stanowi katalog zamknięty (enumeratywny), który rzecz jasna nie może podlegać interpretacji rozszerzającej. Oznacza to także, że zakup sprzętu, który nie jest ujęty w powyższym wykazie, nie będzie stanowił podstawy do jego dofinansowania. Wydaje się, że przyjęcie przez projektodawcę otwartego katalogu powyższego „sprzętu komputerowego” – mającego charakter przykładowy np. przez użycie zwrotu „w szczególności” – byłoby lepszym rozwiązaniem legislacyjnym.

Po drugie, za prawidłowe należy uznać „rozwiązanie prawne” przyjęte w badanym rozporządzeniu, zgodnie z którym jednorazowe świadczenie na sprzęt komputerowy (oprogramowanie) należy się nauczycielom zatrudnionym w jednostkach systemu oświaty, w placówkach zarówno

publicznych, jak i niepublicznych⁹, jak również osobom niebędącym nauczycielami, którzy prowadzą zajęcia z uczniami na podstawie art. 15 ust. 2–6 u.p.o.¹⁰ Ponadto jednorazowe dofinansowanie będzie przysługiwało także wyżej wskazanym podmiotom zatrudnionym w niepełnym wymiarze czasie pracy, np. z uwagi na osiągnięty wiek emerytalny¹¹.

Po trzecie, również *in plus* należy „ocenić” regulację rozporządzenia, zgodnie z którą jednorazowe dofinansowanie nie jest uzależnione od zajmowanego przez nauczyciela stanowiska w jednostkach systemu oświaty, przez co uprawnieni są nie tylko tzw. nauczyciele przedmiotowcy, ale również nauczyciele wspierający proces kształcenia (np. nauczyciele bibliotekarze, wychowawcy świetlic szkolnych) oraz tzw. nauczyciele wspomagający (pedagodzy, psychologzy, logopedzi, doradcy zawodowi)¹².

Po czwarte, nie sposób obronić uregulowania, zgodnie z którym jednorazowe dofinansowanie przysługiwało na sprzęt, oprogramowanie lub usługę dostępu do Internetu, zakupione wyłącznie w okresie od 1 września 2020 r. do 7 grudnia 2020 r.¹³ Nie do przyjęcia jest tak określony przedział czasowy, ponieważ ubieganie się o powyższy „zwrot” poczynionych wydatków związanych z prowadzeniem zdalnego nauczania powinien być objęty co najmniej przez okres całego roku szkolnego 2019/2020¹⁴. Co więcej, argument ten dodatkowo wzmacnia informacja Ministra Edukacji i Nauki, z której wynika, że „nie jest planowane podwyższenie kwoty niniejszego dofinansowania jak też zapewnienie zwrotu

⁹ <https://www.gov.pl/web/edukacja-i-nauka/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-rzadowego-wsparcia-500-zl-dla-nauczycieli>.

¹⁰ Na przykład zgodnie z art. 15 ust. 2 u.p.o. w uzasadnionych przypadkach w szkole publicznej może być, za zgodą kuratora oświaty, a w przypadku szkoły artystycznej – ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, zatrudniona osoba niebędąca nauczycielem, posiadająca przygotowanie uznane przez dyrektora szkoły za odpowiednie do prowadzenia danych zajęć.

¹¹ D. Kucharski, *Czy dofinansowanie 500 zł na zakup sprzętu komputerowego przysługuje nauczycielowi emerytowi zatrudnionemu na niepełny wymiar etatu?*, LEX/el.

¹² <https://www.gov.pl/web/edukacja-i-nauka/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-rzadowego-wsparcia-500-zl-dla-nauczycieli>.

¹³ Zob. § 10c ust. 12 r.m.e.n.

¹⁴ J. Lesińska, *Bon „500 plus” dla nauczycieli na zakup sprzętu do nauki zdalnej – zasady przyznawania i rozliczania*, LEX/el.

kosztów poniesionych na zakup sprzętu elektronicznego na wiosnę (2021 roku – przypis autora)”¹⁵.

Po piąte, *in minus* należy ocenić wyłączenie z prawa do jednorazowego dofinansowania nauczycieli, którzy prowadzą zajęcia wyłącznie w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych lub w innych formach wychowania przedszkolnego¹⁶. Według Ministra Edukacji i Nauki „z uwagi na to, że dofinansowanie dotyczy sprzętu, oprogramowania lub usługi zakupionych w okresie od 1 września do 7 grudnia 2020 r., zaś w tym czasie nie było ograniczone funkcjonowanie placówek wychowania przedszkolnego (placówki te pracują w trybie stacjonarnym), nauczyciele edukacji przedszkolnej nie zostali objęci niniejszym wsparciem”¹⁷. Trudno szukać *ratio legis* takiego „rozwiązania normatywnego”, a w szczególności w świetle deklarowanej niezwykle istotnej roli nauczycieli oświatowych, „jaką odgrywają oni w edukacji przyszłych pokoleń Polaków”¹⁸. Nie sposób przecież podzielić pogląd, że nauczyciele prowadzący zajęcia w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych lub w innych formach wychowania przedszkolnego nie korzystali w czasie epidemii – nazwijmy to umownie – ze sprzętu komputerowego, który *nolens volens* jest niezbędny w XXI wieku do prowadzenia wszelkiego rodzaju aktywności dydaktycznej¹⁹. Zbieżne z tym stanowiskiem zapatrywanie wyraził m.in. K. Baszczyński (wicepre-

¹⁵ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji i Nauki D. Piontkowskiego z dnia 8 grudnia 2020 r. nr 14906 na interpelację poselską w sprawie dofinansowania do zakupu sprzętu dla nauczycieli, <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BW5K2H>.

¹⁶ Zob. § 10c ust. 2 r.m.e.n.

¹⁷ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji i Nauki D. Piontkowskiego z dnia 8 grudnia 2020 r. nr 14906 na interpelację poselską w sprawie dofinansowania do zakupu sprzętu dla nauczycieli, <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BW5K2H>.

¹⁸ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego W. Murdzka z dnia 29 grudnia 2020 r. nr 14958 na interpelację poselską w sprawie braku wsparcia nauczycieli akademickich bonem 500 plus, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWSK6C>.

¹⁹ Por. odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji i Nauki D. Piontkowskiego z dnia 29 grudnia 2020 r. nr 16292 na interpelację poselską w sprawie dofinansowania sprzętu do nauki zdalnej w wysokości 500 zł dla nauczycieli, <https://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWSK7Q>.

zes Związku Nauczycielstwa Polskiego), którego zdaniem niezrozumiałe jest, dlaczego osoby uczące w przedszkolach pozbawia się prawa do tego świadczenia, skoro ci nauczyciele od marca do wakacji pracowali z dziećmi zdalnie, zarówno w zerówkach, jak też w pozostałych grupach przedszkolnych²⁰. W powyższym kontekście należy postawić pytanie – chyba raczej retoryczne – czy okres nauki zdalnej trwał od 1 września do 7 grudnia 2020 roku? W tym miejscu warto zwrócić także uwagę, że Minister Edukacji i Nauki w liście z dnia 19 listopada 2020 r., skierowanym do kadry nauczycielskiej, z jednej strony dziękuje za niezwykle zaangażowanie, z jakim wykonują oni swoją pracę w tym trudnym czasie, a z drugiej strony wyłącza część tego grona (grupa około 80 tys. nauczycieli²¹) z prawa do dofinansowania zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu²².

Po szóste, istotnym mankamentem analizowanego rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej są uregulowania, zgodnie z którymi dofinansowanie nie przysługuje m.in. nauczycielom przebywającym w dniu 7 grudnia 2020 r. na świadczeniu rehabilitacyjnym lub na urlopach: wychowawczym, dla poratowania zdrowia, macierzyńskim, rodzicielskim lub na warunkach urlopu macierzyńskiego, chyba że w tym czasie nauczyciele świadczyli również pracę w jednostkach systemu oświaty; nauczycielom przebywającym w dniu 7 grudnia 2020 r. na urlopie bezpłatnym trwającym nie krócej niż 14 dni; nauczycielom, którzy w dniu 7 grudnia 2020 r. byli urlopowani lub całkowicie zwolnieni z obowiązku świadczenia pracy na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych²³. Innymi słowy, nauczyciel, który po 7 grudnia 2020 r.

²⁰ A. Radwan, *500 plus dla nauczycieli na smartfona*, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/edukacja/artykuly/1495940,500-zl-dla-nauczycieli-na-sprzet.html>.

²¹ Tamże. Odnotować w tym miejscu należy, że według wiceministra edukacji i nauki D. Piontkowskiego w ramach konsultacji dotyczących projektu analizowanego rozporządzenia wpłynęło ponad 1500 opinii, z których zdecydowana większość pochodziła od czynnych nauczycieli. W takim razie zasadnym jest pytanie – czyżby nikt z grona wyłączonych nauczycieli do jednorazowego dofinansowania nie zaprotestował?

²² Zob. pismo Ministra Edukacji i Nauki z dnia 19 listopada 2020 r., http://www.kuratorium.katowice.pl/wp-content/uploads/2020/11/list-ministra-edukacji-i-nauki-do-nauczycieli-i-dyrektorow_rzadowe-wspar.._-1.pdf.

²³ Dz.U. z 2019 r., poz. 263; § 10c ust. 14 r.m.e.n.

powróci do pracy w związku z zakończeniem jednej z wyżej przywołanych nieobecności, nie będzie uprawniony do jednorazowego dofinansowania²⁴. Natomiast nauczyciel przebywający na zwolnieniu lekarskim czy też nieświadczący w tym okresie pracy z innej przyczyny może złożyć analogiczny wniosek²⁵.

Po siódme, biorąc pod uwagę, że stosunek pracy z nauczycielem nawiązuje się w szkole, a w przypadku powołania zespołu szkół jako odrębnej jednostki organizacyjnej w zespole szkół, na podstawie umowy o pracę lub mianowania²⁶ – jednorazowe dofinansowanie nie obejmuje nauczycieli, którzy prowadzą zajęcia na podstawie umów cywilnoprawnych²⁷.

3. Jednorazowe dofinansowanie zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu a przychód podatkowy nauczycieli

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest daniną publiczną, w której podstawę opodatkowania stanowi dochód, rozumiany jako różnica pomiędzy przychodami i kosztami ich uzyskania²⁸. Innymi słowy, prawodawca ustalił normatywne znaczenie dochodu za pomocą dwóch konstrukcji prawnych, tj. przychodu oraz kosztów uzyskania przychodów²⁹, przy

²⁴ <https://www.gov.pl/web/edukacja-i-nauka/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-rzadowego-wsparcia-500-zl-dla-nauczycieli>.

²⁵ Tamże.

²⁶ Z zastrzeżeniem ust. 8 – art. 10 ust. 1 u.k.n.

²⁷ <https://www.gov.pl/web/edukacja-i-nauka/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-rzadowego-wsparcia-500-zl-dla-nauczycieli>.

²⁸ M. Kalinowski, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591, VII Kadencja Sejmu RP) z dnia 20 sierpnia 2012 r.*, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>; I. Nowak, *Wydatki na aplikacje prawnicze a koszty uzyskania przychodów u przedsiębiorców wykonujących wolne zawody* [w:] M. Górka, K. Zapała (red.), *Prawo administracyjne i gospodarce a sytuacja przedsiębiorcy na rynku polskim*, Kielce 2014, s. 147–162; tenże, *Opodatkowanie alimentów* [w:] J.M. Łukasiewicz, I. Ramus (red.), *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, tom I, Toruń 2015, s. 199 i n.

²⁹ Tak Z. Kukulski, *Rodzaje podatków* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 83; I. Nowak, *Koszty uzyskania przycho-*

czym te ostatnie sprawiają, że danina ta ma charakter podatku dochodowego, nie zaś podatku przychodowego³⁰. Tym samym w podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady opodatkowany jest dochód³¹, a ściślej rzecz biorąc osiąganie dochodu³², czyli stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego³³.

Jednym ze źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych jest stosunek pracy³⁴, przez który zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych³⁵.

dów z praw autorskich przysługujące nauczycielom akademickim, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017/el, s. 194.

³⁰ Tamże.

³¹ Jednakże w niektórych sytuacjach przedmiotem opodatkowania będzie sam przychód, bez uwzględniania kosztów jego uzyskania szerzej – W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych* [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 235.

³² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 95; K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, LEX/el. 2006; K. Koperkiewicz-Mordel, *Normatywne określenie przedmiotowego zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce* [w:] M. Bogucka-Felczak, T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Łódź 2014, s. 94; też *Opodatkowanie dochodu* [w:] W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 209.

³³ I. Nowak, *Koszty...*, s. 167; R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 57–58.

³⁴ Art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.

³⁵ Szerzej I. Nowak, *Przychody ze stosunku pracy a wspólne opodatkowanie małżonków* [w:] R. Frey (red.), *Świadczenie pracy jako przedmiot zobowiązania umownego*, Kielce 2013, s. 189-212; I. Nowak, E. Staszewska (red.), *Prawo pracy w systemie prawa*.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt „nauczycielskiego 500 plus”, podkreślić należy, że zgodnie z art. 10 u.k.n. w związku z art. 11 u.k.n. dyrektor szkoły (zespołu szkół) nawiązuje z nauczycielem stosunek pracy odpowiednio na podstawie umowy o pracę lub mianowania na stanowisku zgodnym z posiadanymi przez nauczyciela kwalifikacjami oraz zgodnie z posiadanym przez nauczyciela stopniem awansu zawodowego. Zatem w celu dokonania właściwej kwalifikacji przychodu ze stosunku pracy przez nauczycieli zatrudnionych w jednostkach systemu oświaty w związku z otrzymanym jednorazowym dofinansowaniem zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu należy w pierwszej kolejności ustalić, czy dane zdarzenie podlega reżimowi prawnemu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc czy pracownik osiągnął przysporzenie (przyrost jego majątku) i w konsekwencji przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.³⁶ Ponadto kryterium decydującym o tym, czy dane świadczenie jest świadczeniem ze stosunku pracy, nie jest źródło finansowania wydatku przez pracodawcę, ale okoliczność, czy świadczenie to może otrzymać wyłącznie pracownik czy też inna osoba niezwiązana z pracodawcą stosunkiem pracy i czy między świadczeniem a stosunkiem pracy istnieje związek faktyczny i prawny³⁷.

Autorzy niniejszej publikacji uważają, że świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego, czy są dokonywane w formie pieniężnej, czy też w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podległy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: powiększenia aktywów (co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy) albo zaoszczędzenia wydatków (co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub usługi)³⁸. Również według Trybunału Konstytucyjnego za przychód pracownika mogą być uznane tylko takie świadczenia, które zostały spełnio-

Prawo pracy a prawo podatkowe, Łódź 2015, *passim*; por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 grudnia 2019 r., I SA/Rz 758/19, CBOSA.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2020 r., II FSK 1995/18, CBOSA.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 16 października 2019 r., II FSK 3531/17, CBOSA; wyrok NSA z 28 czerwca 2016 r., II FSK 1490/14, CBOSA.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2021 r., II FSK 2419/18, CBOSA.

ne za jego zgodą i w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, a korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi³⁹.

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że bez wątpienia jednorazowe dofinansowanie zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu dla nauczycieli jest świadczeniem pochodzącym od jego pracodawcy – dyrektora szkoły (zespołu szkół). Jednakże, zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁴⁰, narzędzia i materiały potrzebne do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługę logistyczną pracy zdalnej zapewnia pracodawca. Analogicznie wynika także z udzielonych przez Ministra Edukacji i Nauki odpowiedzi na interpelacje poselskie, w których zauważa m.in., że „zasady pracy zdalnej w okresie stanu epidemii, ogłoszonego z powodu COVID-19 regulują przepisy art. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Przepisy te przewidują w szczególności, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, ogłoszonego z powodu COVID-19, oraz w okresie 3 miesięcy po ich odwołaniu, w celu przeciwdziałania COVID-19 pracodawca może polecić pracownikowi wykonywanie, przez czas oznaczony, pracy określonej w umowie o pracę, poza miejscem jej stałego wykonywania (praca zdalna). Wykonywanie pracy zdalnej może zostać polecane, jeżeli pracownik ma umiejętności i możliwości techniczne oraz lokalowe do wykonywania takiej pracy i pozwala na to rodzaj pracy. W szczególności praca zdalna może być wykonywana przy wykorzystaniu środków bezpośredniego

³⁹ Wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13, LEX/el.

⁴⁰ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1842 ze zm.), dalej: u.covid-19.

porozumiewania się na odległość lub dotyczyć wykonywania części wytwórczych lub usług materialnych. Narzędzia i materiały potrzebne do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługę logistyczną pracy zdalnej zapewnia pracodawca. Przy wykonywaniu pracy zdalnej pracownik może używać narzędzi lub materiałów niezapewnionych przez pracodawcę pod warunkiem, że umożliwi to poszanowanie i ochronę informacji poufnych i innych tajemnic prawnie chronionych, w tym tajemnicy przedsiębiorstwa lub danych osobowych, a także informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę. Pracodawca może w każdym czasie cofnąć polecenie wykonywania pracy zdalnej. W przypadku jednostki systemu oświaty, w której w okresie ograniczenia jej funkcjonowania zajęcia są realizowane z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość, dyrektor tej jednostki może więc polecić nauczycielom wykonywanie, przez czas oznaczony, pracy określonej w umowie o pracę, poza miejscem jej stałego wykonywania (praca zdalna). Powinien wówczas zapewnić nauczycielom narzędzia i materiały potrzebne do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługę logistyczną pracy. Za zgodą nauczyciela możliwe jest również świadczenie pracy z wykorzystaniem jego prywatnego sprzętu, o ile spełnia on określone wymagania. W celu realizowania zajęć z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość dyrektor szkoły może również zapewnić nauczycielowi odpowiednio przygotowane stanowisko pracy na terenie szkoły. Tak więc nauczyciel ma prawo do prowadzenia zajęć z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość lub innego sposobu realizacji tych zajęć z wykorzystaniem sprzętu zapewnionego przez pracodawcę. Tylko za zgodą nauczyciela praca zdalna może być świadczona na jego prywatnym sprzęcie, tak jak ma to miejsce w przypadku pracowników innych grup zawodowych. Mając jednakże na uwadze, że wielu nauczycieli zdecydowało się na pracę zdalną z wykorzystaniem własnego sprzętu, Internetu bądź też uzupełniło sprzęt zapewniony przez pracodawcę o inny przydatny do nauki zdalnej, rząd postanowił o udzieleniu wsparcia finansowego nauczycielom, którzy w okresie od 1 września do 7 grudnia 2020 r. zakupili sprzęt lub oprogramowanie, przydatne w prowadzeniu zajęć realizowanych z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość lub innego sposobu realizacji tych zajęć.

Jednorazowe dofinansowanie w wysokości nie wyższej niż 500 zł przysługuje również w przypadku zakupu usługi dostępu do Internetu oraz sprzętu lub oprogramowania umożliwiającego korzystanie z tej usługi⁴¹. Na marginesie powyższych ustaleń warto podkreślić, że także przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy, ponieważ wszelkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika, szczególnie dotyczące organizacji pracy w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, czyli zgodnie z przepisami art. 94 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy⁴², pokrywa pracodawca.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że zwrot wydatków poniesionych przez pracowników w związku z wykonywaniem wynikających z umowy o pracę obowiązków pracowniczych nie należy traktować jako przychodu ze stosunku pracy⁴³. Trafne jest zatem stanowisko Ministra Finansów, że forma, w jakiej pracodawca ma zapewnić narzędzia i materiały, nie została przez ustawodawcę doprecyzowana, co oznacza, że o jej wyborze decyduje on sam i może zatem zrealizować ciężący na nim obowiązek w formie niepieniężnej, jak również wypłacić świadczenie na nabycie przez pracowników narzędzi i materiałów potrzebnych do wykonywania pracy zdalnej lub za używanie przez pracowników przy wykonywaniu pracy zdalnej własnych narzędzi i materiałów⁴⁴. Innymi słowy, przepis art. 3 ust. 4 u.covid-19 pozostawia pracodawcy swobodę co do sposobu zapewnienia pracownikowi (w analizowanym przypadku nauczycielowi) pracującemu zdalnie narzędzi i materiałów potrzebnych mu

⁴¹ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji i Nauki D. Piontkowskiego z dnia 7 grudnia 2020 r. nr 15035 na interpelację poselską w sprawie wsparcia nauczycieli kwotą 500 zł na zakup sprzętu niezbędnego do nauczania zdalnego, <https://sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BW5K2H>.

⁴² Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm.).

⁴³ Por. wyrok NSA z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1689/13, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2013 r., III SA/Wa 2642/12, CBOSA.

⁴⁴ <https://www.gazetaprawna.pl/ksiegowosc-budzetowa/artykuly/8092713,500-zl-dla-nauczycieli-zwolnione-z-pit-i-skladek.html>.

do wykonywania tej pracy⁴⁵. Oznacza to, że niezależnie od formy zapewnienia przez pracodawcę narzędzi i materiałów potrzebnych pracownikowi do wykonywania pracy zdalnej otrzymane przez pracownika (nauczyciela) świadczenie w postaci jednorazowego dofinansowania zakupu sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu nie stanowi na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jego przychodu⁴⁶.

4. Nauczyciele jednostek systemu oświaty a nauczyciele akademicki – aspekt 50-proc. kosztów uzyskania przychodów

Jednoznacznie negatywnie należy ocenić niezaliczenie nauczycieli akademickich, którzy także *nolens volens* wykonują pracę zdalną, do kręgu podmiotów uprawnionych do jednorazowego dofinansowania na zakup sprzętu komputerowego (w tym także oprogramowania i usługi dostępu do Internetu) w maksymalnej kwocie 500 zł⁴⁷. Nie sposób przecież podzielić argumentację, zgodnie z którą nieprzyznanie nauczycielom akademickim „refundacji” na zakup sprzętu komputerowego potrzebnego im do pracy zdalnej wynika tylko i wyłącznie z faktu, że obie grupy zawodowe (nauczyciele zatrudnieni w systemie oświaty oraz nauczyciele akademicki) „korzystają z odmiennych uprawnień zawodowych, wynikających z wykonywania zadań w obrębie różnych systemów, które regulowane są odrębnymi przepisami prawa”⁴⁸.

⁴⁵ Tym samym zapewnienie to może mieć zatem zarówno charakter rzeczowy (poprzez wyposażenie stanowiska pracy w narzędzia i materiały), jak i być wypłatą świadczenia za używanie własnych materiałów i narzędzi pracownika.

⁴⁶ Według informacji mailowej otrzymanej od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 stycznia 2021 r., identyfikator zapytania nr 26376493 (0110.KIZ.4110.33778.2020).

⁴⁷ Według informacji mailowej otrzymanej z Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 30 listopada 2020 r.

⁴⁸ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego W. Murdzka z dnia 29 grudnia 2020 r. na interpelację poselską nr 14958 w sprawie braku wsparcia nauczycieli akademickich bonem 500 plus, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWSK6C>.

Warto w tym miejscu przypomnieć, że do podstawowych obowiązków nauczyciela akademickiego będącego pracownikiem: a) dydaktycznym – należy kształcenie i wychowywanie studentów lub uczestniczenie w kształceniu doktorantów; b) badawczym – należy prowadzenie działalności naukowej lub uczestniczenie w kształceniu doktorantów; c) badawczo-dydaktycznym – należy prowadzenie działalności naukowej, kształcenie i wychowywanie studentów lub uczestniczenie w kształceniu doktorantów⁴⁹. Ponadto nauczyciel akademicki jest obowiązany do uczestniczenia w pracach organizacyjnych na rzecz uczelni oraz stałego podnoszenia kompetencji zawodowych⁵⁰.

Jeśli chodzi o obowiązki nauczycieli zatrudnionych w jednostkach systemu oświaty, zgodnie z art. 6 u.k.n. – niezależnie od stopnia awansu zawodowego (stażysta, kontraktowy, mianowany, dyplomowany)⁵¹ – nauczyciel obowiązany jest m.in.: a) rzetelnie realizować zadania związane z powierzonym mu stanowiskiem oraz podstawowymi funkcjami szkoły: dydaktyczną, wychowawczą i opiekuńczą, w tym zadania związane z zapewnieniem bezpieczeństwa uczniom w czasie zajęć organizowanych przez szkołę; b) wspierać każdego ucznia w jego rozwoju; c) dążyć do pełni własnego rozwoju osobowego; d) doskonalić się zawodowo, zgodnie z potrzebami szkoły.

Już *prima facie* zestawienie obowiązków nauczycieli akademickich i nauczycieli zatrudnionych w jednostkach systemu oświaty uprawnia do zgłoszenia postulatu *de lege ferenda*, aby ci ostatni mieli także prawo do 50-proc. kosztów uzyskania przychodów, ponieważ czynności, które wykonują w ramach swojej „profesji”, są bez wątpienia przejawem praw autorskich. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrew-

⁴⁹ Art. 115 ust. 1 pkt 1–3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 478 ze zm.), dalej: u.p.s.w.n.

⁵⁰ Art. 115 ust. 2 u.p.s.w.n.; zob. także I. Nowak, A. Nowak, *Status nauczyciela akademickiego w świetle ustawy prawo o szkolnictwie wyższym i nauce* [w:] Ł.A. Pricjuk (red.), *Międzynarodowa Konferencja Naukowo-Metodyczna. Humanitarne, ekonomiczne i prawne aspekty modernizacji szkolnictwa wyższego*, Winnica 2019, s. 74–77; I. Nowak, *Stosunek pracy nauczyciela akademickiego – wybrane aspekty praktyczne*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, t. XIX, zeszyt 8, cz. III, s. 195–209.

⁵¹ Art. 9a u.k.n.

nych⁵² przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory: a) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe); b) plastyczne; c) fotograficzne; d) lutnicze; e) wzornictwa przemysłowego; f) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne; g) muzyczne i słowno-muzyczne; h) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne; i) audiowizualne (w tym filmowe)⁵³. Posłużenie się zatem przez normodawcę w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. zwrotem „w szczególności” oznacza, że wskazane tam kategorie utworów jako przedmioty prawa autorskiego zostały wymienione jedynie przykładowo. Innymi słowy, nie jest to katalog zamknięty, ale wyliczenie ma charakter otwarty i oznacza, że celem prawodawcy nie było stworzenie wyczerpującego wyliczenia utworów, przez co możliwe jest zatem uznanie za nie również innych utworów, niewyrażonych *expressis verbis* w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.⁵⁴.

Analogiczny postulat do tego, który sformułowali powyżej autorzy niniejszego artykułu, zgłosił także – podczas trwającego w 2019 r. strajku nauczycieli – prezydent Rzeczypospolitej Polskiej A. Duda, zauważając, że nauczyciel to twórca⁵⁵. Dodał, że poprosił panią minister finansów T. Czerwińską, aby „rozważyła – także razem z Panem Premierem – możliwość objęcia nauczycieli takimi samymi zasadami, jeżeli chodzi o kwestie kosztów uzyskania przychodu, jak traktowani są obecnie nauczyciele akademicy, czyli pracownicy naukowo-dydaktyczni wyższych uczelni. Jak twórcy: 50 proc. kosztów uzyskania przychodów. Takie rozwiązanie zaproponowałem Pani Minister, żeby zostało przyjęte. Po prostu, żeby

⁵² Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1231 ze zm.), dalej: u.p.a.p.p.

⁵³ Art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.

⁵⁴ Szerzej I. Nowak, *Koszty...*, s. 188.

⁵⁵ M. Wróblewski, *Strajk nauczycieli. Rząd zdystansowany wobec propozycji prezydenta Dudy. „Musiał wykonać jakiś gest”*, <https://wiadomosci.wp.pl/strajk-nauczycieli-rzad-zdystansowany-wobec-propozycji-prezydenta-dudy-musial-wykonac-jakis-gest-6366292482275457a>.

koszty uzyskania przychodu były liczone dla nauczycieli jak dla twórców. W gruncie rzeczy uważam, że solidny nauczyciel to twórca – musi się przygotować, musi przygotować dla uczniów propozycje programowe, w jaki sposób zostaną one zrealizowane – to jest jego inwencja twórcza. To on ma przeprowadzić lekcję, wymyślić, żeby była ciekawa, żeby uczniom było łatwiej przyswoić sobie materiał. To – w moim przekonaniu – działalność twórcza. I uważam, że przez szacunek dla nauczycieli także powinniśmy im takie właśnie warunki, jeżeli chodzi o kwestię kosztów uzyskania przychodu, stworzyć. Mam nadzieję, że ta propozycja zostanie przez rząd rozważona i że w pakiecie, który jest proponowany nauczycielom, także ona się zmieści. Mam nadzieję, że zostanie to przyjęte przez środowisko nauczycielskie. Ono powinno być tak traktowane jak środowisko nauczycieli akademickich, czyli środowisko uczelni wyższych – tam, gdzie pracują profesorowie, adiunkci, gdzie realizuje się pracę naukową i uczy studentów”⁵⁶. Jednakże jak się bardzo szybko okazało – była to „oczywista próśb daremność”⁵⁷, ponieważ z enigmatycznej wypowiedzi szefa kancelarii premiera M. Dworczyka „wybrzmiało”, że „pomysł prezydenta, aby koszty uzyskania przychodu dla nauczycieli wynosiły 50 proc., czyli były takie jak m.in. twórców, nie będzie rozpatrywany w obecnie trwających negocjacjach z nauczycielami”⁵⁸. No cóż, zapewne nauczyciele zatrudnieni w jednostkach systemu oświaty, analogicznie jak nauczyciele akademicy, nie są docelową grupą zawodową i wyborczą obecnej formacji politycznej (sic!).

Nie można podzielić poglądu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, że nauczyciele akademicy, mający prawo zastosowania do całości swoich przychodów ze stosunku pracy 50-proc. stawkę kosztów uzyskania przychodów, mogą w ramach tychże kosztów zaliczyć wydatki poniesione na zakup sprzętu, urządzeń i oprogramowania niezbędnych do wy-

⁵⁶ <https://www.prezydent.pl/aktualnosc/wypowiedzi-prezydenta-rp/wystapienia/art,674,zaproponowalem-zeby-koszty-uzyskania-przychodu-dla-nauczycieli-wynosily-50-proc.html>.

⁵⁷ Fragment piosenki J. Kaczmarekiego, *Kniazia Jaremy Nawrócenie*, <https://www.kaczmareki.art.pl/tworczosc/wiersze/kniazia-jaremy-nawrocenie/>.

⁵⁸ <https://wydarzenia.interia.pl/polska/news-szef-kprm-pomysl-prezydenta-nie-bedzie-rozpatrywany,nId,2917785>.

konania pracy zdalnej⁵⁹. Gdyby nauczyciele akademicy mieli status przedsiębiorcy⁶⁰, to tak można by „umownie” przyjąć, ale jako zatrudnieni co do zasady na podstawie umów o pracę nie mają *ex lege* szans na taką „preferencję finansową”. Chybiona jest także przywołana przez wskazanego ministra – jak się wydaje na wzmocnienie powyższej argumentacji – tzw. indywidualna interpretacja skarbowa (powinno być: interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego – przyp. autorów), wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 14 sierpnia 2020 r. (nr 0115-KDIT1.4011.418.2020.2.MK), ponieważ nie ma ona żadnego „nośnika merytorycznego” do powyższego stanowiska. Wręcz przeciwnie jest to potwierdzenie nieznamośności regulacji podatkowoprawnych przez organy administracji publicznej, które przecież zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁶¹ powinny działać na podstawie i w granicach prawa. Bezspornym zatem jest, że w ramach tzw. „łatania dziur w łątach”⁶² w zakresie 50-proc. kosztów uzyskania przychodów dla twórców z ich praw autorskich na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych przepisy tego aktu prawnego stały się niezrozumiałe⁶³ nie tylko dla samych podatników, ale także jak wskazano powyższej również naczelnych organów administracji rządowej⁶⁴.

⁵⁹ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego W. Murdzka z dnia 29 grudnia 2020 r. na interpelację poselską nr 14958 w sprawie braku wsparcia nauczycieli akademickich bonem 500 plus, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWSK6C>.

⁶⁰ Szerzej P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.

⁶¹ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁶² Por. B. Brzeziński, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy 731, V Kadencja Sejmu RP) z dnia 27 sierpnia 2006 r.*, [http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/\\$file/i1645-06.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/$file/i1645-06.pdf).

⁶³ A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki dochodowe* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia...*, s. 95 i n.; K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych* [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, tom 2, Łódź 2014, s. 350.

⁶⁴ I. Nowak, *Koszty...*, s. 178; tenże *50% koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich – przegląd stanowisk*, *Kazus Podatkowy 2019*, nr 6, s. 58–59. Na temat organów administracji publicznej – zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 242.

Pozostając jeszcze przy kwestii dotyczącej 50-proc. stawki kosztów uzyskania przychodów nauczycieli akademickich, warto podkreślić, że trudno zgodzić się z poglądem, że korzystanie przez twórców (w tym m.in. nauczycieli akademickich) z 50-proc. kosztów uzyskania przychodów można rozumieć jako „dążenie do ograniczenia ulg i przywilejów nawet kosztem przejrzystości systemu podatkowego”⁶⁵, ponieważ możliwość odliczenia kosztów nie jest żadnym przywilejem podatkowym⁶⁶ – jak nagminnie twierdzą m.in. przedstawiciele Ministerstwa Finansów⁶⁷ (niezależnie od czasu i opcji politycznej)⁶⁸ – ale konsekwencją istoty podatku dochodowego⁶⁹. Rację ma B. Brzeziński, który zauważa, że koncepcja przywileju podatkowego zaczyna robić pewną karierę i „być może doczekamy czasów, gdzie przywilejem podatkowym będzie opodatkowanie dochodów podatnika według stawki właściwej dla pierwszego przedziału skali podatkowej”⁷⁰.

5. Podsumowanie

Czymś naturalnym a zarazem i obligatoryjnym powinno być zapewnienie i pokrycie przez pracodawcę wszelkich kosztów związanych ze świadczeniem przez pracownika pracy. Biorąc powyższe pod uwagę, w tzw. okre-

⁶⁵ M. Gadacz, P. Stańczyk, *Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych od 1 stycznia 2013 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12, s. 18.

⁶⁶ Por. I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el.; W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 263–264.

⁶⁷ I. Molenda-Detyna, *Zmiany w kosztach uzyskania przychodów twórców i ulgach obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Biuletyn Skarbowy” 2013, nr 1, s. 17.

⁶⁸ Zob. <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy7.nsf/wgsknr/FPB-85>.

⁶⁹ I. Nowak, *Koszty...*, s. 179; W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f.* [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, s. 479; H. Dzwonkowski, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591, VII Kadencja Sejmu RP) z dnia 22 sierpnia 2012 r.*, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>.

⁷⁰ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku SN – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN22/97)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 187.

sie covidowym na podstawie art. 3 ust. 4 u.covid-19 ustawodawca postanowił, że narzędzia i materiały potrzebne do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługę logistyczną pracy zdalnej zapewnia pracodawca. Realizację tejże – jakże cennej idei – można odnaleźć m.in. w analizowanym rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie szczególnych rozwiązań w okresie czasowego ograniczenia funkcjonowania jednostek systemu oświaty w związku z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, przyznającym nauczycielom jednorazowe dofinansowanie na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu potrzebnego do pracy zdalnej.

Według Ministra Edukacji Narodowej powyższe rządowe wsparcie na naukę zdalną to odpowiedź na postulaty kadry pedagogicznej, aby dofinansowanie do poniesionych przez nauczycieli wydatków przyczyniło się do podniesienia jakości kształcenia na odległość⁷¹. *A vista* widać, że powyższy akt wykonawczy był „stworzony” na potrzebę chwili, a może trafniej, jak stwierdził przedstawiciel jednego ze związków zawodowych działających w systemie oświaty, „(...) powstał spontanicznie, podczas konferencji prasowej”⁷².

W ocenie autorów niniejszego artykułu zarówno zakres podmiotowy, przedmiotowy, jak i czasowy związany z jednorazowym dofinansowaniem zawiera całą gamę niedopracowanych regulacji prawnych w tym zakresie. Nie ulega jednak wątpliwości, że niezależnie od charakteru świadczenia ze strony pracodawcy (niepieniężne, pieniężne lub mieszane) zapewnienie przez niego narzędzi i materiałów potrzebnych do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługi logistycznej pracy zdalnej nie zaskutkuje powstaniem po stronie pracownika (nauczyciela) przychodu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷³.

⁷¹ Informacja pochodząca z Departamentu Informacji i Promocji Ministerstwa Edukacji Narodowej, LEX/el. 2020.

⁷² K. Baszczyński (wiceprezes ZNP) [w:] M. Sewastianowicz, *Nauczycielskie 500 plus – jest już wzór wniosku*, <https://www.prawo.pl/oswiata/bon-na-zakup-sprzedu-dla-nauczycieli-zasady-i-wnioski,504385.html>.

⁷³ <https://www.gazetaprawna.pl/ksiegowosc-budzetowa/artykuly/8092713,500-zl-dla-nauczycieli-zwolnione-z-pit-i-skladek.html>.

Zdaniem autorów wynagrodzenie nauczycieli zatrudnionych w jednostkach systemu oświaty powinno być także objęte, analogicznie jak nauczycieli akademickich, 50-proc. kosztami uzyskania przychodów, ponieważ jest przedmiotem praw autorskich⁷⁴.

Bibliografia:

- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku SN – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN22/97)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 187–190.
- Brzeziński B., *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy 731, V Kadencja Sejmu RP) z dnia 27 sierpnia 2006 r.*, [http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/\\$file/i1645-06.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/$file/i1645-06.pdf).
- Dzwonkowski H., *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591, VII Kadencja Sejmu RP) z dnia 22 sierpnia 2012 r.*, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>.
- Gadacz M., Stańczyk P., *Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych od 1 stycznia 2013 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12, s. 15–18.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, ABC, Warszawa 2003.
- Kaczmarek J., *Kniazia Jaremy Nawrócenie*, <https://www.kaczmarek.art.pl/tworczosc/wiersze/kniazia-jaremy-nawrocenie/>.
- Kalinowski M., *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591, VII Kadencja Sejmu RP) z dnia 20 sierpnia 2012 r.*, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>.
- Koperkiewicz-Mordel K., Nykiel W., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, LEX/el. 2006.

⁷⁴ Szerzej A. Mariański, *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 117, s. 79–97.

- Koperkiewicz-Mordel K., *Podatek dochodowy od osób fizycznych* [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, tom 2, Agent PR, Łódź 2014.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Normatywne określenie przedmiotowego zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce* [w:] M. Bogucka-Felczak, T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, UŁ, Łódź 2014.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Opodatkowanie dochodu* [w:] W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2018.
- Kucharski D., *Czy dofinansowanie 500 zł na zakup sprzętu komputerowego przysługuje nauczycielowi emerytowi zatrudnionemu na niepełny wymiar etatu?*, LEX/el.
- Kukulski Z., *Rodzaje podatków* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja CDiSP, Łódź 2014.
- Lesińska J., *Bon „500 plus” dla nauczycieli na zakup sprzętu do nauki zdalnej – zasady przyznawania i rozliczania*, LEX/el.
- Mariański A., *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 117, s. 79–97.
- Mariański A., Strzelec D., *Podatki dochodowe* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja CDiSP, Łódź 2014.
- Molenda-Detyna I., *Zmiany w kosztach uzyskania przychodów twórców i ulgach obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Biuletyn Skarbowy” 2013, nr 1, s. 17–20.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Nowak I., *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el., s. 60–98.
- Nowak I., *Przychody ze stosunku pracy a wspólne opodatkowanie małżonków* [w:] R. Frey (red.), *Świadczenie pracy jako przedmiot zobowiązania umownego*, Panzet, Kielce 2013.
- Nowak I., *Wydatki na aplikacje prawnicze a koszty uzyskania przychodów u przedsiębiorców wykonujących wolne zawody* [w:] M. Górską, K. Zapała (red.), *Prawo administracyjne i gospodarcze a sytuacja przedsiębiorcy na rynku polskim*, WSEPiNM, Kielce 2014.

- Nowak I., Staszewska E. (red.), *Prawo pracy w systemie prawa; prawo pracy a prawo podatkowe*, Łódź 2015.
- Nowak I., *Opodatkowanie alimentów* [w:] J.M. Łukasiewicz, I. Ramus (red.), *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, tom I, Adam Marszałek, Toruń 2015.
- Nowak I., *Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przysługujące nauczycielom akademickim*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017/el., s. 165–197.
- Nowak I., *Stosunek pracy nauczyciela akademickiego – wybrane aspekty praktyczne*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, t. XIX, zeszyt 8, cz. III, s. 195–209.
- Nowak I., Nowak A., *Status nauczyciela akademickiego w świetle ustawy prawo o szkolnictwie wyższym i nauce* [w:] Ł.A. Pricjuk (red.), *Międzynarodowa Konferencja Naukowo-Methodyczna. Humanitarne, ekonomiczne i prawne aspekty modernizacji szkolnictwa wyższego*, Winnicki Instytut Spółdzielczy, Winnica 2019.
- Nowak I., *50% koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich – przegląd stanowisk*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 6, s. 58–59.
- Nykiel W., Mariański A., Wilk M., *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f.* [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, ODDK, Gdańsk 2015.
- Radwan A., *500 plus dla nauczycieli na smartfona*, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/edukacja/artykuly/1495940,500-zl-dla-nauczycieli-na-sprzet.html>.
- Sewastianowicz M., *Nauczycielskie 500 plus – jest już wzór wniosku*, <https://www.prawo.pl/oswiata/bon-na-zakup-sprzedu-dla-nauczycieli-zasady-i-wnioski,504385.html>.
- Wójtowicz W., *Podatek dochodowy od osób fizycznych* [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Wróblewski W., *Strajk nauczycieli. Rząd zdystansowany wobec propozycji prezydenta Dudy*. „Musiał wykonać jakiś gest”, <https://wiadomosci.wp.pl/strajk-nauczycieli-rzad-zdystansowany-wobec-propozycji-prezydenta-dudy-musial-wykonac-jakis-gest-6366292482275457a>.
- Zieliński R., *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, OPP, Warszawa 2012.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.