

*dr Maria Bosak*¹

Zakład Prawa Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
Uniwersytet Rzeszowski

*dr Paweł Majka*²

Pracownia Finansów Publicznych, Katedra Prawa Publicznego
Uniwersytet Rzeszowski

Wpływ regulacji prawa finansów publicznych na stosunek pracy w świetle przemian zachodzących na krajowym rynku pracy

WSTĘP

Interdyscyplinarna debata naukowa, której przedmiotem jest analiza warunków harmonizacji polityki społeczno-ekonomicznej z wyzwaniami wynikającymi z modernizacji gospodarki w zakresie, w jakim dotyczy aktualnych problemów społecznych, wymaga oceny obowiązujących regulacji prawnych oraz zaproponowania zmian w obowiązującym prawie. Propozycje zmian powinny jednocześnie uwzględniać to, że kierunek ewolucji prawa skutkuje zmianami legislacyjnymi, które zwiększają zakres praw i wolności obywatelskich oraz pogłębiają gwarancje ich ochrony [zob. szerzej Morawski, 2005, s. 71 i 81].

W ramach badań warunków harmonizowania efektywności ekonomicznej z koniecznością rozwoju uwzględniającego skutki społeczne, zagadnieniem, które wymaga analizy normatywnej jest wpływ regulacji prawa finansów publicznych (w tym głównie uregulowań podatkowoprawnych) na stosunek pracy w świetle funkcji ochronnej prawa pracy. Konieczność prowadzenia badań, których przedmiot stanowią regulacje odmiennych gałęzi prawa jest skutkiem tego, że skutki na gruncie prawa finansów publicznych wpływają na podejmowane przez

¹ Adres korespondencyjny: Uniwersytet Rzeszowski, Wydział Prawa i Administracji, ul. Grunwaldzka 13, 35-068 Rzeszów, e-mail: mbosak@univ.rzeszow.pl.

² Adres korespondencyjny: Uniwersytet Rzeszowski, Wydział Prawa i Administracji, ul. Grunwaldzka 13, 35-068 Rzeszów, e-mail: pmajka@univ.rzeszow.pl.

pracodawców decyzje m.in. o wyborze podstawy stosunku pracy, jego kształtu lub w ogóle rezygnacji z jego nawiązania. Konsekwencją faktu, że wybory powyższe – uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia pracodawcy – determinowane będą skutkami na gruncie prawa finansów publicznych, może być bowiem zmniejszenie ochrony praw pracowników przewidzianej w uregulowaniach prawa pracy lub wybór zatrudnienia pozapracowniczego, które z ochrony takiej obecnie nie korzysta. Problem powyższy jest szczególnie aktualny w związku ze zwiększającą się skalą zatrudnienia pozapracowniczego i wydaje się, że zjawisko to będzie narastać stanowiąc w kontekście sytuacji na rynku pracy istotny problem społeczny.

Z uwagi na dogmatycznoprawny charakter niniejszego opracowania jego celem nie będzie przy tym ocena zjawiska zatrudnienia pozapracowniczego, lecz ocena powoływanego w nauce prawa pracy postulatu zwiększenia zakresu ochrony praw osób zatrudnionych w formach innych niż pracownicze.

CHARAKTERYSTYKA STOSUNKU PRACY W ŚWIETLE REGULACJI PRAWA PRACY

Stosunek pracy należy uznać za punkt wyjścia w zakresie rozważań nad szeroko pojętym prawem pracy. W doktrynie przedmiotu wskazuje się, iż zagadnienia odnoszące się do indywidualnego prawa pracy można zakwalifikować jako prawo stosunku pracy, a więc możliwe jest jego wyodrębnienie już w samej systematyce przedmiotu [Wratny, 2013, s. 51–52; Ćwiertniak, 2007, s. 26–31]. Pojęcie to uznaje się zatem jako szczególną więź prawną powstałą w zakresie realizacji procesu zatrudnienia pracownika u pracodawcy. Z punktu widzenia interesów pracownika prawidłowo zawarty stosunek pracy umożliwia dobrowolne wykonywanie umówionej pracy i otrzymanie z tego tytułu wynagrodzenia, zaś po stronie pracodawcy realizację funkcji organizacyjnej. Podstawą jego nawiązania może być umowa o pracę, powołanie, wybór, mianowanie i spółdzielcza umowa o pracę, chociaż o jego istnieniu nie decyduje źródło, z którego wynika, a jego cechy charakterystyczne, które zostaną wskazane w dalszej części [Salwa, 2004, s. 79–84; Barzycka-Banaszczyk, 2011, s. 51–58]. Powyższa uwaga stanowi rzecz jasna jedynie skrótowe wskazanie konsekwencji powstałych na skutek zawarcia stosunku pracy, gdyż zgodnie z art. 1 całość przepisów kodeksu pracy reguluje prawa i obowiązki stron stosunku pracy. Stosunek pracy, zgodnie z art. 22 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy musi charakteryzować się kilkoma cechami, które adresowane są do obu stron umowy. Pracownik, w rozumieniu art. 2 kodeksu pracy zobowiązany jest do osobistego (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 1998 r., I PKN 458/98, OSNA-PiUS 2000, nr 3, poz. 94) wykonywania pracy określonej rodzajowo na rzecz

pracodawcy i pod jego kierownictwem (wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2005 r., II FSK 114/05, PP 2006, nr 7, poz. 50), czyli pracy dobrowolnie podporządkowanej [Liszczy, 2008, s. 17], a także w związanym z nią miejscem i czasem wyznaczonym przez pracodawcę, zaś pracodawca zobowiązany jest zasadniczo do dwóch kwestii, a mianowicie do zatrudnienia za wynagrodzeniem. Wskazane cechy znajdują także rozszerzenie w dalszej części kodeksu pracy, gdzie m.in. w art. 100 kodeksu pracy wśród podstawowych obowiązków pracownika wymienia się, iż tak podjętą pracę musi cechować sumienność i staranność, zaś użycie przez ustawodawcę sformułowania „pracownik jest obowiązany wykonywać pracę” oznacza, iż będzie to czynność ciągła (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 lutego 1999 r., I PKN 451/99, OSNP 2001, nr 10, poz. 337), powtarzająca się w określonych odstępach czasu, w okresie istnienia trwałej więzi łączącej oba podmioty [Gersdorf, 2002, s. 21]. Ze wskazanej treści wynika także, że wykonywanie tak rozumianej pracy nie gwarantuje otrzymania oczekiwanego rezultatu, co pośrednio wskazuje na kolejne z cech stosunku pracy, tj. ryzyko obciążające zatrudniającego, a także kwalifikację powstałej więzi prawnej jako umowy starannego działania [Wratny, 2013, s. 53]. Problematyka odnosząca się do ustalania podstawy prawnej łączącej podmioty umowy przyczyniła się do wprowadzenia w 2002 r. nowych regulacji prawnych (zob. nowela do kodeksu pracy z dnia 26 lipca 2002 r.). Konsekwencją niewłaściwej interpretacji przytoczonej definicji stosunku pracy było dodanie do kodeksu pracy kolejnych przepisów, stanowiących, że po pierwsze nie nazwa zawartej umowy, lecz jej cechy wskazują czy powstała więź prawną można zakwalifikować jako stosunek pracy czy też nie. Oznacza to, co znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, iż intencją ustawodawcy nie było wprowadzenie każdorazowego, prawnego domniemania zawarcia umowy o pracę czy też wprowadzania fikcji w tym zakresie, gdyż stanowiłoby to ograniczenie autonomicznej woli stron w zakresie wyboru podstawy zatrudnienia [Iwulski, Sanetra, 2011, s. 193–194, a także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 grudnia 1999 r., I PKN 432/99, OSNP 2001, nr 9, poz. 310; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 września 1998 r., II UKN 229/98, OSNP 1999, nr 19, poz. 627]. Dodatkowo należy podkreślić, że tak rozumiany automatyzm byłby zaprzeczeniem zasad gospodarki rynkowej, gdyż autonomia stron w zakresie swobody nawiązywania umów ma dla niej kluczowe znaczenie i jest uznana za przejaw wolności jednostki [Florek, 2010, s. 103–111; Gersdorf, Rączka, Rączkowski, 2010, s. 97–98]. W razie wystąpienia wątpliwości w zakresie kwalifikacji powstałych umów, można odwołać się do metody typologicznej, w oparciu o którą należy poddać analizie, które z cech przemawiających za zatrudnieniem pracowniczym czy pozapracowniczym okażą się być przeważające. Drugi ze wskazanej grupy przepisów zawiera zastrzeżenie, że niedopuszczalne są praktyki zawierania umów pozapracowniczych w przypad-

ku, gdy ich treść wyraźnie lub w przeważającej większości spełnia warunki pracowniczego zatrudnienia. Rzecz jasna, stosunek pracy, stanowi rodzaj umowy, dwustronnej czynności prawnej, a więc i w tym przypadku należy uwzględnić pierwotny zamiar stron towarzyszący jej powstaniu, jak również, nie bez znaczenia pozostanie sposób jej realizacji, a także cel, dla którego została zawarta (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2000 r., I PKN 594/99, OSNP 2001, nr 21, poz. 637, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 września 1997 r., I PKN 229/97, OSNAPiUS 1998, nr 11, poz. 329; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 maja 2006 r., II UK 164/05, PiZS 2006, nr 9, s. 33). Dopiero na tym etapie, w razie utrzymujących się wątpliwości, zezwala się na uwzględnienie nazwy zawartej umowy, która może przecież wynikać pośrednio z celu jej zawarcia i zamiaru, którym kierowały się strony przy jej zawieraniu. Nazwa umowy wiąże się przecież z wyrażeniem, co podkreśla Sąd Najwyższy, formalnych stanowisk stron składających zgodne oświadczenia woli w przedmiocie wykonywania pracy w ramach określonego rodzaju umów (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 września 1998 r., I PKN 293/98, OSNP 1999, nr 18, poz. 582, a także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 marca 1999 r., I PKN 616/98, OSNAPiUS 2000, nr 8, poz. 312). Jednakże o podstawie zatrudnienia kierowanie się jedynie samą nazwą umowy, bez badania jej cech charakterystycznych, okaże się niewystarczającym (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1999 r., I PKN 642/98, OSNP 2000, nr 11, poz. 417). W dalszej kolejności analizując pojęcie stosunku pracy należy podkreślić, że obowiązki pracownika w zakresie wypełniania i prawidłowej jego realizacji zostały określone przez ustawodawcę w sposób wystarczający, zaś pośrednio, w trakcie korzystania ze wskazanych przepisów pomocnym okaże się dorobek doktryny oraz orzecznictwa sądowego. Problematyczne wydaje się jednak, jak wskazane regulacje prawne zostaną zinterpretowane przez drugą ze stron stosunku pracy, tj. pracodawcę. Pozycja pracodawcy w obecnych realiach rządzących krajowym rynkiem pracy, o czym już zasygnalizowano, jest bezsprzecznie silniejsza. Dlatego też istotne w kontekście zatrudniania pracowniczego będzie prawidłowe wypełnianie przez nich obowiązków wynikających z legalnej definicji stosunku pracy. Na jej podstawie pracodawca jest zasadniczo zobowiązany do zatrudnienia pracownika za wynagrodzeniem. Oznacza to, że od początku powstania stosunku pracy spoczywa na nim wiele czynności związanych m.in. ze zaznajomieniem pracownika z obowiązującymi przepisami autonomicznych źródeł prawa pracy, obowiązkiem w zakresie ochrony zdrowia pracownika, aż wreszcie, dopuszczenia go do umówionej pracy (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 1998 r., I PKN 361/98, OSNAPiUS 1999, nr 23, poz. 750, a także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 października 1997 r., I PKN 233/97, OSNAPiUS 1998, nr 12, poz. 355 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 listopada 2003 r., I PK 633/02, OSNAPiUS 2004, nr 20, poz. 346)

i umożliwienia jej faktycznego wykonywania. W razie, gdyby pracownik nie został dopuszczony do wykonywania pracy bez uzasadnionych w tym względzie obiektywnych powodów, przysługuje mu roszczenie do sądu pracy na podstawie art. 22 § 1 kodeksu pracy w zw. z art. 471 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny o dopuszczenie do pracy, a także roszczenie o wypłatę wynagrodzenia gwarancyjnego. Przy ustalaniu podstawy zatrudnienia należy zatem zwrócić uwagę także na obiektywne cechy leżące po stronie pracodawcy, a mianowicie, uwzględnić specyfikę funkcjonowania zakładu pracy, którym kieruje (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1999 r., I PKN 307/99, OSNP 2001, nr 7, poz. 214). Rozpatrując zagadnienia stosunku pracy, a w dalszej kolejności jego korelację z regulacjami prawa podatkowego, niezbędne w tym zakresie wydaje się odwołanie do funkcji ochronnej prawa pracy. Funkcja ochronna została uznana przez doktrynę przedmiotu za funkcję widzianą przez pryzmat interesów pracownika jako strony ekonomicznie i socjalnie słabszej [Świątkowski, 2001, s. 126–131]. Jej istota, mając na uwadze jedynie omawiany aspekt, sprowadza się bowiem do przyznania pracownikowi licznych uprawnień, co tym samym przekłada się na treść omówionych norm prawnych oraz mechanizmie ich działania [Matey, 1997]. Warte podkreślenia jest, że tak rozumiane uprzywilejowanie stanowi przejaw ograniczenia wolności na rzecz sprawiedliwości [Florek, 2010 s. 110]. Dlatego też zatrudnienie pracownicze dla poszukujących miejsca pracy, stanowi obecnie priorytet w aspekcie stosunków prawnych. Cel, którym jest zatrudnienie pracownicze dla osób starających się o zatrudnienie, jednoznacznie wiąże się z funkcją ochronną gwarantowaną *ex lege* każdemu pracownikowi, gdyż stanowi ona immanentny cel przepisów z zakresu prawa pracy. Dodatkowo, cel ten można wskazać także pośrednio w sytuacji ustalenia istnienia stosunku pracy lub jedynie ustalenia prawa w ramach istniejącego stosunku pracy. W tym zakresie pomocnym okażą się także normy prawa pracy, uznane jako granicznie zastępujące, zgodnie z którymi, dopuszcza się jedynie odstępstwa na korzyść pracownika. Wymienione cele mają bowiem charakter preiudycjalny, niezbędny do dochodzenia m.in. roszczeń majątkowych z tytułu istniejącego stosunku pracy.

ANALIZA WPŁYWU SKUTKÓW FINANSOWOPRAWNYCH NA KSZTAŁT STOSUNKU PRACY

Dokonując oceny wpływu skutków norm prawa finansów publicznych na stosunki pomiędzy osobą zatrudnioną i zatrudniającą w pierwszej kolejności należy przeprowadzić analizę skutków podatkowoprawnych. Uzasadnia to zarówno specyfika tej gałęzi prawa, jak i znaczenie, jakie w podejmowaniu przez podmioty prawa prywatnego decyzji gospodarczych powszechnie przypisywane jest prawu podatkowemu.

Prawo podatkowe uznaje się jako „wtórne” wobec innych gałęzi prawa w tym sensie, że zgodnie z normą podatkowoprawną przedmiotem opodatkowania jest sytuacja faktyczna bądź prawna, z wystąpieniem których wiąże się obowiązek zapłaty podatku [Ostrowski, 1970, s. 144]. Sytuacjami tymi z reguły są zdarzenia uregulowane w przepisach prawa prywatnego (np. zawarcie umowy cywilnoprawnej). Współcześnie istnienie regulacji prawa podatkowego zależy zatem od istnienia regulacji prawa prywatnego, ponieważ to te ostatnie pozwalają ustalić podatkowy stan faktyczny. Z uwagi na to, że dopiero poprawna wykładnia przepisów prawa prywatnego pozwala następnie na ustalenie stanu faktycznego, kwalifikowanego na gruncie przepisów podatkowych, prawo podatkowe jest w doktrynie również określane mianem „prawa podwójnej wykładni” [Brzeziński, 2003, s. 151].

Ze wskazanych wyżej cech wynika zatem, że wpływ przewidywanych skutków podatkowych na decyzję o kształcie relacji pomiędzy podmiotami prawa prywatnego może być decydujący. Założenie, że podatnicy przy wyborze np. form obrotu gospodarczego kierować się będą wyłącznie ich cechami z punktu widzenia gospodarczej przydatności, bez uwzględnienia uwarunkowań podatkowych, określane jest w doktrynie jako noszące cechy myślenia idealistycznego, a dążenie podatników do obniżenia obciążeń podatkowych jest z kolei naturalne i oczywiste [Brzeziński, Olesińska, 2009, s. 287]. Wskazany powyżej związek prawa podatkowego z prawem prywatnym skutkuje bowiem tym, że podejmując decyzję odnośnie do rodzaju i treści stosunku cywilnoprawnego, jego strony będą uwzględniać to, jaki będzie ich skutek na gruncie prawa podatkowego. Podatnicy dokonując takich wyborów mają przy tym do dyspozycji trzy metody minimalizacji obciążeń podatkowych: oszczędności podatkowe, uchylenie się od opodatkowania oraz unikanie opodatkowania [Brzeziński, 2003, s. 87; Kalinowski, 2001, s. 22–28; Karwat, 2002, s. 18–22]. Jako oszczędności podatkowe uważa się korzystanie przez podatników z przewidzianych w przepisach ulg oraz zwolnień podatkowych. Z kolei przez „uchylanie się od opodatkowania” należy rozumieć bezprawne zachowania podatnika stanowiące czyny karalne [Brzeziński, 2003, s. 87 i 91]. Najbardziej interesująca jest natomiast trzecia kategoria zachowań podatników określana mianem „unikania opodatkowania”, rozumiana jako podejmowanie wszelkich działań legalnych, polegających na redukowaniu obciążeń podatkowych w sposób sztuczny [Głuchowski, 1996, s. 50–51].

Unikanie opodatkowania stanowi takie zachowanie, które nie jest przez prawo zabronione w tym sensie, że o ile działania podatnika stanowią czynności prawne dokonywane we właściwych formach, są one zarówno skuteczne na płaszczyźnie prawa prywatnego, jak i niezabronione regulacjami prawa karnego. Podatnicy dokonując wyboru form cywilnoprawnych umożliwiających osiągnięcie podobnych efektów ekonomicznych zdecydują się zatem na wybór tej, która wywoła dla nich najkorzystniejsze skutki podatkowe [Brzeziński, 2003, s. 88

i 90]. Z uwagi na to, że w podatku dochodowym od osób fizycznych przedmiot opodatkowania obejmuje m.in. osiąganie dochodu przez pracownika (art. 10 ust. 1 oraz art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych), opisany problem dotyczy także związku prawa podatkowego z prawem pracy. W tym miejscu należy jednocześnie dokonać istotnego zastrzeżenia. Z uwagi, że w opisywanej sytuacji podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych będzie pracownik, *prima facie* ustalenia dotyczące decyzji o unikaniu opodatkowania należałoby odnieść do jego osoby. Jednocześnie specyfika opisywanego problemu skutkuje tym, że faktycznie decyzję o treści stosunku pracy bądź rezygnacji z zatrudnienia pracowniczego, podejmuje pracodawca, który nie jest oczywiście podatnikiem, lecz w stosunku podatkowoprawnym pełni funkcję płatnika zaliczek na podatek dochodowy. Podjęcie decyzji w tym zakresie przez pracodawcę – przy najczęściej wyłącznie akceptacji warunków lub odmowie zgody na zawarcie umowy przez samego pracownika – wynika z faktu, że jak wspomniano wcześniej pozycja pracodawcy w obecnych realiach rządzących rynkiem pracy jest silniejsza. Dodatkowo pomijając w tym miejscu aspekt *stricte* prawny, z punktu widzenia obciążeń ekonomicznych konieczność opodatkowania uzyskanego wynagrodzenia (podobnie jak obciążenie składkami na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne) należy traktować jako zwiększenie kosztów pracy ponoszonych przez pracodawców. Tym samym, to pracodawca będzie w pierwszej kolejności zainteresowany w obniżeniu zobowiązań podatkowych pracownika.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodów jest stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członków rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta. W myśl art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy 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 oraz za godziny nadliczbowe, 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 odpłatnych.

W literaturze wskazuje się, że przychodami ze stosunku pracy są te wszystkie wypłaty i świadczenia, które pracownik otrzymuje ze środków pracodawcy w związku z pozostawianiem w stosunku pracy (stosunku zależności pomiędzy dającym pracę a ją wykonującym), bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń [Gomułowicz, Małecki, 2002, s. 102]. Zgodzić należy się także z poglądem wyrażonym w orzecznictwie, że o zakwalifikowaniu przychodu jako świadczenia z tytułu stosunku pracy nie decyduje jego nazwa, lecz charak-

ter (tak wyrok NSA z dnia 26 marca 1999 r., III SA/5154/98, niepublikowany). Zauważyć należy, że ustawodawca w treści art. 12 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jako pracownika traktuje osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy oraz stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy. Definicja pracownika na gruncie przepisów podatkowych ma więc charakter szerszy w porównaniu z uregulowaniami z zakresu prawa pracy.

Ponieważ przedmiotem opodatkowania dla pracowników z tytułu stosunku pracy jest osiągnięcie dochodów, a podstawą opodatkowania wysokość uzyskanego dochodu, ustalając tę wartość konieczne jest obniżenie przychodu o koszty jego uzyskania. Na podstawie art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodu z tytułu stosunku pracy określono ryczałtowo przez wskazanie stałych kwot, których wysokość uzależniona jest od tego, od ilu pracodawców uzyskiwany jest przychód oraz od tego, czy miejsce zamieszkania podatnika położone jest poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy.

Analiza przedstawionych wyżej regulacji prawnych prowadzi do wniosku, że z uwagi na objęcie przychodów ze stosunku pracy jednym źródłem przychodów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy czym obejmuje ono nie tylko przychody ze stosunku pracy, ale także im pokrewne (praca nakładcza, emerytura lub renta), faktycznie brak jest możliwości wykorzystywania różnych podstaw stosunku pracy do obniżenia obciążeń podatkowych. W tym przypadku przepisy podatkowe można więc uznać za model czytelny i przy tym szerokiego sposobu uregulowania opodatkowania przychodów z tego źródła.

Jednocześnie zagadnieniem spornym jest opodatkowanie świadczeń uzyskiwanych od pracodawców przez pracowników, które są nieodpłatne [zob. Łunarski, Majka, 2013, s. 210–230; Grabarczyk, 2004, s. 118 i n.; Grabarczyk, 2009, *passim.*] W sytuacji tych świadczeń brak jest jednolitości w opodatkowaniu, ponieważ przykładowo w przypadku tzw. pakietów medycznych, rozumianych jako prawo do określonych świadczeń medycznych, które dla swoich pracowników nabywa pracodawca, zgodnie z aktualnym orzecznictwem sądowym, świadczenia te stanowią dla pracowników uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (uchwała NSA z dnia 24 maja 2010, II FPS 1/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), które jest opodatkowane na zasadach takich samych jak wynagrodzenie. Z kolei w sytuacji finansowanego przez pracodawcę dojazdu do pracy, rozumianego jako zagwarantowanie pracownikowi możliwości skorzystania nieodpłatnie z tej usługi opłaconej przez pracodawcę u przedsiębiorcy transportowego uznaje się, że świadczenie takie nie podlega opodatkowaniu jako świadczenie nieodpłatne (tak NSA w wyroku z dnia 19 stycznia 2012 r., II FSK 2735/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Natomiast w sytuacji udziału pracowników w tzw. imprezie integracyjnej, orzecznictwo jest w tym przedmiocie niejednolite (szerzej wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., II FSK 2740/11, Centralna Baza Orzeczeń Są-

dów Administracyjnych; wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1531/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Z przeprowadzonej wyżej analizy wynika przede wszystkim, że zarówno dla pracodawcy, jak i dla pracownika, korzystne z punktu widzenia skutków podatkowych może być w miejsce wypłaty części opodatkowanego wynagrodzenia, zagwarantowanie pracownikowi świadczeń, które nie będą podlegać opodatkowaniu na zasadach równoważnych z wynagrodzeniem. Podobne zjawisko można zaobserwować w związku z organizowaniem szkoleń oraz warsztatów dla pracowników, których miejsce odbycia stanowią typowe miejscowości turystyczne, a warunki ich odbywania odpowiadają opłaceniu pracownikom wypoczynku. Powstaje w tym przypadku problem, na ile zorganizowane szkolenie ma na celu faktycznie zwiększenie kwalifikacji podatnika, a na ile stanowi metodę uniknięcia opodatkowania poprzez sfinansowanie pracownikowi nieodpłatnego wypoczynku. Poza opisanymi wyżej przypadkami brak jest natomiast możliwości, by w ramach wyłącznie kształtowania treści stosunku pracy uniknąć płacenia podatku.

Kolejnym problemem, który z uwagi na szeroki zakres oraz ograniczone ramy niniejszego opracowania należy rozważyć w sposób syntetyczny jest ewentualny wpływ na stosunek pracy uregulowań prawa finansów publicznych dotyczących obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązki do ubezpieczenia emerytalnemu oraz rentowemu podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są m.in. pracownikami, osobami wykonującym pracę nakładczą, członkami rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych, osobami świadczącymi usługi na podstawie umów cywilnoprawnych zlecenie oraz agencyjnej lub umów, do których stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą oraz osobami z nimi współpracującymi. Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wysokość składek na ubezpieczenie społeczne obliczana jest przy przyjęciu stopy procentowej takiej samej dla wszystkich ubezpieczonych, przy czym podstawą jej obliczania jest co do zasady przychód (wyjątkiem są np. osoby prowadzące działalność gospodarczą).

W zakresie obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenie zdrowotne należy wskazać, że zgodnie z art. 66 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, obowiązki ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są m.in. pracownikami w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, rolnikami lub ich domownikami w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników, osobami prowadzącymi działalność pozarolniczą lub osobami z nimi współpracującymi, z wyłączeniem osób, które zawiesiły wykonywanie działalności gospodarczej, osobami wykonującymi pracę nakładczą, osobami

wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. Osoby podlegające obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu zobligowane są do zapłaty miesięcznej składki, do której podstawy obliczania stosuje się m.in. przepisy dotyczące podstawy obliczania składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (art. 81 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych).

Z uwagi na to, że podobnie jak w wypadku wskazanych wyżej regulacji podatkowych w obowiązujących przepisach dotyczących składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne nastąpiło szerokie ujęcie osób pozostających w różnych formach zatrudnienia oraz wprowadzono te same zasady ustalania wysokości obowiązkowych składek, brak jest możliwości, by w ramach – przykładowo – kształtowania treści stosunku pracy spowodować uniknięcie zapłaty tych składek.

WNIOSKI KOŃCOWE

Problem obciążeń podatkowych oraz obciążenia innymi niż podatki kosztami pracy, których pracodawca nie jest w stanie obniżyć przez unikanie opodatkowania polegające przykładowo na zmianie podstawy lub warunków stosunku pracy, może skłaniać pracodawców do rezygnacji z nawiązywania stosunku pracy i proponowania osobom mającym wykonać pracę, takich form współpracy, które nie są objęte przepisami prawa pracy, lecz są umowami cywilnoprawnymi (formy te określane są w języku prawniczym jako „zatrudnienie pozapracownicze”). Oczywiście w tym wypadku pracodawca nie musi kierować się wyłącznie względami finansowymi, lecz mieć na względzie przykładowo to, że rozwiązanie stosunku pracy jest dla niego trudniejsze niż umowy cywilnoprawnej itp. Jako najczęstsze przypadki prób wykorzystywania tych form, można zaobserwować zawieranie umów zleceń bądź umów o współpracę z osobami prowadzącymi działalność gospodarczą, których treść zostaje następnie zbliżona do zakresu obowiązków pracownika. Jednocześnie treść np. umowy-zlecenia lub innej umowy o współpracę określana bywa w sposób identyczny do umowy o pracę np. w zakresie miejsca świadczenia usług, odpowiedzialności usługodawcy, czasu świadczenia usług, w tym dni, w których usługi mogą być niewykonywane. Dodać należy, z punktu widzenia skutków na gruncie np. prawa podatkowego korzyści związane z rezygnacją ze stosunku pracy (dla obydwu stron) mogą polegać przykładowo na możliwości uwzględnienia przez usługodawcę wyższych kosztów uzyskania przychodu, niższych stawkach podatkowych (np. dla przedsiębiorców), możliwości odliczenia podatku VAT itp.

W sytuacji, gdy zawieranie wskazanych umów cywilnoprawnych stanowi obejście prawa, pracownik może korzystać z omówionych wcześniej regulacji prawa pracy o charakterze ochronnym, pozwalających m.in. na ustalenie, że

strony łączył faktycznie stosunek pracy, o czym była mowa w części II niniejszego opracowania poświęconej stosunkowi pracy. W sytuacji jednak, gdy zatrudnienie ma charakter typowo pozapracowniczy, osoba w ten sposób zatrudniona nie korzysta ze stabilizacji właściwej dla pracownika, a także nie ma możliwość korzystania z innych uprawnień gwarantowanych przez kodeks pracy wyłącznie podmiotom stosunku pracy. Poszukując rozwiązań, które chroniłyby prawa takich osób nie wydaje się jednocześnie, by współcześnie skutecznym sposobem na rozwiązanie problemu za jaki uznaje się rosnącą skalę zatrudnienia pozapracowniczego, były wyłącznie opisane wyżej instytucje prawa pracy o charakterze ochronnym. Na marginesie powstaje także problem, który w niniejszym opracowaniu nie będzie rozstrzygany, czy zjawisko zawierania na szeroką skalę umów pozapracowniczych należy zawsze oceniać jako negatywne. Dodatkowo w związku z opisywanym problemem powstaje kolejne szersze zagadnienie związane z oceną, czy zasadne byłoby wprowadzenie regulacji prawnych, które miałyby spowodować objęcie jak największej liczby zatrudnionych stosunkiem pracy poprzez ustawowy obowiązek zawierania przez podmioty zatrudniające umów o pracę w miejsce np. umów cywilnoprawnych. Należy stwierdzić jednocześnie, że propozycje takie nie zasługują na akceptację z uwagi na to, że częstą nieefektywność restrykcyjnych działań w sferze legislacyjnej uzasadniać można szerszym problemem upadku idei globalnej polityki prawa, która zakładała, że za pomocą prawa możliwe jest w pełni skuteczne zaprojektowanie społeczeństwa oraz zarządzanie nim [Morawski, 2005, s. 117]. Nie odrzucając oczywiście możliwości wykorzystania prawa jako instrumentu sterowania społeczeństwem, należy zgodzić się w pełni z poglądem podniesionym w teorii prawa, że współcześnie procesy społeczne rzadko przybierają postać prostych schematów „bodziec – reakcja” [Morawski, 2005, s. 101–103]. Dynamika i zmienność procesów społecznych w powiązaniu ze złożonością psychiki ludzkiej wykształcają w adresatach norm prawnych takie motywy, które mogą wpływać na ich zachowania w sposób nieprzewidywalny dla prawodawcy [Morawski, 2005, s. 106]. Można postawić tezę, że stopień nieprzewidywalności zachowania adresata normy prawnej zwiększa się wraz ze wzrostem złożoności regulowanego zjawiska, uciążliwości obowiązku oraz stopnia skomplikowania zachowania. Konkludując, ewentualne regulacje prawne, które nakazywałyby podmiotom zatrudniającym np. zawierać umowy o pracę w miejsce umów cywilnoprawnych, sankcjonując ten obowiązek dolegliwymi karami, w świetle realiów ekonomicznych mogłyby okazać się bezskuteczne z punktu widzenia założonego celu zwiększenia zatrudnienia w formach pracowniczych.

Rozstrzygając problem ochrony osób zatrudnionych w ramach umów pozapracowniczych należy natomiast przedstawić jako wartą rozważenia podnoszoną aktualnie w teorii prawa pracy koncepcję odbiegającą od tradycyjnego pracowniczocentryzmu w postrzeganiu relacji społecznych związanych z wykonywaniem pracy zarobkowej [Sobczyk, 2013, s. 27 i n.]. Koncepcja ta oparta jest co

do zasady na odwołaniu do dwóch regulacji Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., tj. art. 24 postulującego ochronę pracy, rozumianą jako zjawisko szersze niż przewiduje to kodeks pracy, a mianowicie jako każdą aktywność wykonywaną przez człowieka oraz art. 32 ust. 1 stanowiącego o konstytucyjnej zasadzie równości. Zgodnie z charakteryzowaną koncepcją, zasługującą w ocenie autorów na pełną aprobatę, zasadne wydaje się przyznanie analogicznych jak w przypadku zatrudnienia pracowniczego uprawnień w kontekście omawianej funkcji ochronnej również podmiotom zatrudnionym w formach pozapracowniczych [Sobczyk, 2013, s. 34–35.] Dotychczasowy dorobek doktryny prawa pracy w znacznej mierze postulował bowiem szczególne uprzywilejowanie przysługujące wyłącznie podmiotom stosunku pracy, a także rozstrzyganie wszelkich wątpliwości na korzyść jedynie pracownika w rozumieniu art. 2 kodeksu pracy [Sobczyk, 2013, s. 19]. Z kolei koncepcja proponująca, by objąć zatrudnienie pozapracownicze ochroną taką samą jak osób zatrudnionych w ramach stosunku pracy, odwołuje się do modelu ochrony praw człowieka, osób wykonujących pracę w każdej innej formie oraz uznaniu, że spektrum zainteresowania ochrony przewidzianej przepisami prawa pracy powinien stanowić człowiek, a nie praca [Sobczyk, 2013, s. 54–55; Jan Paweł II, 1995, *passim*]. Podkreślić należy, że wprowadzenie powyższej koncepcji, co skutkowałoby objęciem osób zatrudnionych w formach pozapracowniczych ochroną równoważną z ochroną pracowników, powinno zostać rozważone przede wszystkim z uwagi na konieczność pogodzenia rozwoju ekonomicznego z wymogiem ochrony praw osób na rynku pracy.

LITERATURA

- Barzycka-Banaszczyk M., 2011, *Prawo pracy*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- Brzeziński B., 2003, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Wyd. Dom Organizatora TNOiK, Toruń.
- Brzeziński B., Olesińska A., 2009, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Wyd. Dom Organizatora TNOiK, Toruń.
- Ćwiertniak B., 2007, *Kryteria wyodrębniania prawa pracy jako gałęzi systemu prawa polskiego*, „Studia z zakresu prawa pracy i polityki społecznej”, Kraków.
- Florek L., 2010, *Ustawa i umowa w prawie pracy*, Wyd. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa.
- Gersdorf M., 2002, *Cechy charakterystyczne stosunku pracy po nowelizacji kodeksu pracy*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” nr 10.
- Gersdorf M., Rączka K., Raczkowski M., 2010, *Kodeks pracy. Komentarz*, Wyd. Lexis-Nexis, Warszawa.
- Głuchowski J., 1996, *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gomułowicz A., Małecki J., 2002, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

- Grabarczyk J., 2004, *Nieodpłatne świadczenia jako przychody podlegające podatkowi dochodowemu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 3.
- Grabarczyk J., 2009, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa.
- Iwulski J., Sanetra W., 2011, *Kodeks pracy. Komentarz*, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
- Jan Paweł II, 1995, *Encyklika LABOREM EXERCENS*, Polskie wydanie: *O pracy ludzkiej*, Wrocław.
- Kalinowski M., 2001, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Wyd. Dom Organizatora TNOiK, Toruń.
- Karwat P., 2002, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Liszczyński T., 2008, *Prawo pracy*, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
- Łunarski O., Majka P., 2013, *Opodatkowanie pracowniczych świadczeń nieodpłatnych* [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Wyd. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa.
- Matey M., 1997, *Nowy ład pracy w Polsce i w Europie*, Wyd. Naukowe Scholar, Warszawa.
- Morawski L., 2005, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
- Ostrowski K., 1970, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, PWN, Warszawa.
- Salwa Z., 2004, *Prawo pracy i Ubezpieczeń Społecznych*, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
- Sobczyk A., 2013, *Prawo pracy w świetle Konstytucji RP*, t. I, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- Świątkowski A.M., 2001, *Indywidualne prawo pracy*, Wyd. Info Trade, Gdańsk–Kraków.
- Wratny J., 2013, *Kodeks pracy. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie problematyki wpływu regulacji prawa finansów publicznych na rodzaj i kształt stosunku pracy, rozumianego jako instytucja prawna, po to by następnie zaproponować w tym zakresie rozwiązania normatywne, które w ocenie autorów ustawodawca powinien wprowadzić.

W ocenie autorów konieczność prowadzenia badań, których przedmiot stanowią regulacje odmiennych gałęzi prawa jest uzasadniona tym, że skutki występujące na gruncie prawa finansów publicznych wpływają na podejmowane przez pracodawców decyzje m.in. o wyborze podstawy stosunku pracy lub rezygnacji z jego nawiązania. Konsekwencją tego, że wybory powyższe determinowane są skutkami finansowoprawnymi, może być następnie zmniejszenie ochrony praw pracowników przewidzianej w uregulowaniach prawa pracy lub wybór zatrudnienia pozapracowniczego, które z ochrony takiej w ogóle obecnie nie korzysta. Z uwagi na dogmatycznoprawny charakter niniejszego opracowania jego celem nie jest przy tym ocena samego zjawiska społecznego zwiększającej się skali zatrudnienia pozapracowniczego.

Rozstrzygając problem potrzeby ochrony osób zatrudnionych w ramach umów pozapracowniczych autorzy stwierdzają konieczność wprowadzenia podnoszonej aktualnie w teorii koncepcji przynajmniej analogiczne jak w przypadku zatrudnienia pracowniczego uprawnienia również

podmiotom zatrudnionym w formach pozapracowniczych. Koncepcja proponująca, by objąć zatrudnienie pozapracownicze ochroną taką samą jak osób zatrudnionych w ramach stosunku pracy, odwołuje się przy tym do modelu ochrony praw człowieka, osób wykonujących pracę w każdej innej formie oraz uznaniu, że spektrum zainteresowania ochrony przewidzianej przepisami prawa pracy powinien stanowić człowiek a nie praca.

Słowa kluczowe: pracodawca, pracownik, stosunek pracy, podatek, podatek dochodowy od osób fizycznych

Impact of Public Finance Law on Employment Relationship in the Light of the Changes Taking Place in the Domestic Labor Market

Summary

The main purpose of this article is to identify the impact of regulation of public finance law on type and shape of the employment relationship, understood as a legal institution, to then propose normative solutions, which in the opinion of the authors the legislator should introduce.

In the authors' opinion conducting the research on regulations of different branches of law is a consequence of the fact that the effects of the law on the grounds of public finances influence the decisions taken by employers, such as the choice of the basis of the employment relationship or even decision to resign from entering the contract of employment. The consequence of the fact that these choices determine public finance law, may effect in reduction of workers' rights provided in the regulations of labor law or avoiding contracts of employment and choosing unfavorable civil contract which do not give any protection of labor rights whatsoever.

The authors state a necessity of implementing so far theoretical concept of conferring the same rights as of ordinary employees for people employed under civil law agreement as a solution to the need for protection of their rights. The concept of extending employment protection on those who are not employed refers to the model of protection of human rights of persons working in any form and to declaration that the spectrum of interest of protection provided by labor law should be a man, not work.

Keywords: employer, employee, employment relationship, tax, personal income tax

JEL: K31, K34