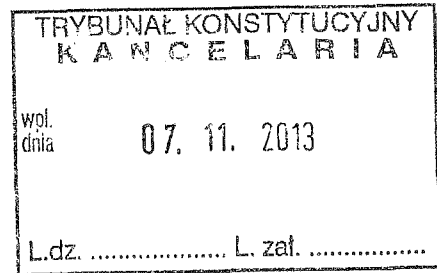




PG VIII TK 25/13

K 7/13



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Prezydenta Konfederacji Lewiatan z siedzibą w Warszawie o stwierdzenie, że art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2 – 2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim przewidują opodatkowanie świadczeń, które pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, ściśle związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę i których wartości nie da się wyliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w wymienionej ustawie, są niezgodne z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Prezydent Konfederacji Lewiatan z siedzibą w Warszawie (dalej: Wnioskodawca) wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2 – 2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) [dalej: u.p.d.o.f.] z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Wnioskodawca zakwestionował konstytucyjność wskazanych przepisów u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przewidują opodatkowanie wszelkich świadczeń, które:

- *pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy,*
- *są ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę,*
- *i których wartości nie da się wyliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w ww. ustawie.*

Uzasadniając przedstawione zarzuty Wnioskodawca wskazał m.in., że pozapłacowe świadczenia są ważnym elementem polityki kadrowej pracodawców, pozytywnie wpływając na ich wizerunek, jak i pełniąc określoną rolę motywującą i prewencyjną w odniesieniu do zjawiska absencji pracowniczych lub przestojów w pracy. Jednakże w przypadku tych świadczeń

znacznie utrudnione jest, a często wręcz niemożliwe, ustalenie przedmiotu oraz podstawy opodatkowania, a co za tym idzie prawidłowej wysokości opodatkowania (uzasadnienie wniosku, str. 6).

Podniósł, że zarzuty niekonstytucyjności dotyczą *nie tyle obowiązujących przepisów, ile – przede wszystkim – treści nadanej kwestionowanym przepisom przez organy stosujące prawo.*

Wnioskodawca wskazał, że w orzecznictwie sądów administracyjnych występowały rozbieżności co do tego, czy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkie nieodpłatne świadczenia pracownicze, niezależnie od tego, czy pracownik rzeczywiście z nich korzystał i czy możliwe jest przypisanie mu z tego tytułu konkretnego, a nie hipotetycznego przychodu. Doprowadziło to do podjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały w składzie siedmiu sędziów z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10, a następnie uchwały pełnego składu Izby Finansowej z dnia 24 października 2011 r., sygn. II FPS 7/10, w których przyjęto, iż wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych stanowią dla pracowników uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Według Wnioskodawcy, zaprezentowana w tych uchwałach argumentacja w zakresie wykładni przepisów u.p.d.o.f., dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, została zastosowana przez organy podatkowe i sądy administracyjne do wszystkich innych rodzajów nieodpłatnych świadczeń, z pominięciem od ich specyfiki i odrębnego charakteru.

W kontekście zgodności z wzorcem kontroli z art. 217 Konstytucji, Wnioskodawca podniósł, iż treść kwestionowanych przepisów *w znaczeniu nadanym im przez NSA jest wprost sprzeczna z brzmieniem ustawy, co powoduje, że, w przypadku opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych, moment powstania obowiązku podatkowego oraz wysokość kwoty podlegającej opodatkowaniu są ustalane w oderwaniu od zasad wynikających z ustawy.*

W ocenie Wnioskodawcy, *znaczenie przepisów ustalone przez NSA dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego jest sprzeczne z konstytucyjnymi zasadami pewności prawa i poprawnej legislacji. NSA założył bowiem, iż ustawodawca nadaje tożsamym pojęciom różne znaczenie, czego konsekwencją jest brak możliwości precyzyjnego określenia, co i kiedy powinno być opodatkowane* (uzasadnienie wniosku, str. 13). Kwestionowana regulacja jest również sprzeczna z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, gdyż *poglądy reprezentowane przez orzecznictwo w zakresie opodatkowania świadczeń pracowniczych uległy zasadniczej zmianie, która nie była usprawiedliwiona procesem legislacyjnym* (uzasadnienie wniosku, str. 14).

W kontekście zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 i art. 217 Konstytucji, Wnioskodawca wskazał na *niekonstytucyjne określenie przedmiotu opodatkowania*.

Jego zdaniem, interpretacja przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którą nieodpłatne świadczenie – aby mogło zostać uznane za przychód podatkowy podlegający opodatkowaniu – musi zostać przez pracownika otrzymane, jest zgodna z zasadami określonymi w art. 2 i art. 217 Konstytucji. Pozwala bowiem na jednoznaczne i precyzyjne określenie zakresu opodatkowania. Wnioskodawca stwierdził, że organy stosujące prawo odrzuciły jednak taką interpretację, nadając wymienionym przepisom u.p.d.o.f. treść niezgodną z Konstytucją. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się bowiem, iż otrzymanym (nieodpłatnym) świadczeniem jest już *uprawniona zakupem przez pracodawcę możliwość wykorzystania tych usług przez pracowników*. W istocie utożsamia się zatem pojęcie *możliwość otrzymania* z pojęciem *otrzymanie*, co w konsekwencji powoduje, iż objęcie opodatkowaniem uzależnione jest wyłącznie od tego, czy dany pracownik jest osobą uprawnioną do świadczenia usług tego rodzaju.

Utożsamienie obydwu pojęć powoduje, że zakres opodatkowania jest oparty nie na treści ustawy, ale na pewnych założeniach i domniemaniach, które z ustawy nie wynikają. W ustawie wskazano bowiem, że nieodpłatne świadczenie, aby stanowiło przychód, musi być *otrzymane*, natomiast NSA uznał, że świadczenie to może być *pozostawione do dyspozycji* bądź *możliwe do otrzymania*. *W tym należy upatrywać niekonstytucyjności znaczenia, jakie nadał omawianym przepisom NSA* (uzasadnienie wniosku, str. 16).

Zdaniem Wnioskodawcy, ustalona przez NSA treść kwestionowanych przepisów jest więc sprzeczna z wartościami konstytucyjnymi, gdyż skutkuje rozszerzeniem treści normatywnego obowiązku podatkowego poza granice zakreślone przez art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca zarzucił ponadto, że przyjęcie takiego rozumienia art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym opodatkowaniu podlega każda potencjalna korzyść, którą osoba fizyczna może otrzymać, przeczy zasadom określoności i pewności prawa wyrażonym w art. 2 Konstytucji. Podniósł przy tym, że pojęcie *potencjalna (możliwa) korzyść* jest pojęciem nieostrym, a często subiektywnym. W praktyce obrotu gospodarczego wskazać można zaś wiele świadczeń, które taką korzyść stanowią. W opinii Wnioskodawcy, przy przyjęciu, że wszelkie korzyści powinny zostać opodatkowane, rozliczenia podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od osób prawnych sprowadzałyby się w istocie do analizy, czy wykonywane przez nich czynności nie spowodowały, że doszło do powstania potencjalnej korzyści na rzecz innej osoby. *Taka analiza nigdy nie będzie zakończona wynikiem pewnym, gdyż nie można wykluczyć, że zawsze pojawi się jakaś osoba (...), który uzna, że i ona odniosła korzyść z danego działania. W takiej sytuacji nie można byłoby ustalić żadnych granic opodatkowania* (uzasadnienie wniosku, str. 17).

Wnioskodawca zwrócił też uwagę, że *nadanie przez NSA pojęciu otrzymane*, w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.p.f., znaczenia niezgodnego ze

standardami konstytucyjnymi, nie ma żadnego uzasadnienia w treści pozostałych przepisów tej ustawy. Wskazał przy tym na regulacje z art. 14 ust. 2 pkt 2 i 8 oraz art. 21 ust. 1 pkt 3, pkt 68a i pkt 118 u.p.d.o.f.

Podniósł ponadto, że *przyjęcie przez NSA niekonstytucyjnej treści art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.*, zgodnie z którą moment powstania obowiązku podatkowego jest związany z możliwością otrzymania nieodpłatnego świadczenia, a nie faktycznym jego otrzymaniem, nie może być zaś uzasadnione treścią uchwał NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. FPS 9/02 i 16 października 2006 r., sygn. II FPS 1/06. Podkreślił, że uchwały te zostały wydane na tle stanu faktycznego i prawnego zasadniczo odmiennego od tego, który związany jest ze świadczeniami pracowniczymi. Dotyczyły bowiem sytuacji, gdy znana była konkretna kwota przypadająca do podziału pomiędzy, z góry znaną, liczbę osób uprawnionych do jej otrzymania.

Wnioskodawca wskazał też na, niezgodne z Konstytucją, określenie podstawy opodatkowania w regulacji zawartej w art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f.

W tym aspekcie podniósł, że przepisy te mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia definicji zobowiązania podatkowego z art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. Nr 125, poz. 749 ze zm.) [dalej: O.p.]. Dla powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest bowiem jego skonkretyzowanie. Musi być zatem ściśle określona kwota podlegająca opodatkowaniu, jako czynnik determinujący wysokość podatku.

W ocenie Wnioskodawcy, w przypadku świadczeń pracowniczych ich wartość należy ustalać na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., tj. według ceny zakupu. Warunkiem zastosowania tego przepisu jest, aby przedmiotem świadczenia była usługa, która byłaby tożsama z usługą nabywaną przez pracodawcę od osoby trzeciej. Takie rozumienie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. miałyby zapewnić jego zgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji, gdyż wartość świadczenia zostanie wówczas określona według metody wskazanej w ustawie.

Zdaniem Wnioskodawcy, NSA dokonując ustalenia niezgodnego z Konstytucją znaczenia przepisów art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f., pominął, iż, w większości przypadków, nie można postawić znaku równości pomiędzy usługami nabywanymi przez pracodawcę i usługami oferowanymi pracownikom. Przyjęcie, że *świadctwem jest prawo do otrzymania* przesądza też o braku możliwości zastosowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., gdyż występuje wówczas *prawo do korzystania z usługi zakupionej*, a nie korzystanie z tej usługi.

Wnioskodawca, odwołując się do wyroków NSA z dnia 2 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1017/10, i z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 2740/11, dotyczących tzw. spotkań integracyjnych, stwierdził, że przyjęta w tychże orzeczeniach wykładnia art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. jest sprzeczna z art. 217 Konstytucji. Przyjęcie przez NSA, że ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia nie musi być dokonane według ceny jego zakupu, ale według innych, szerszych kryteriów, wykracza bowiem poza literalne brzmienie przepisu art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.

Wnioskodawca, kwestionując znaczenie nadane temu przepisowi w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, odwołał się m.in. do argumentacji podniesionej w zdaniach odrębnych zgłoszonych do uchwały pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. II FPS 7/10.

Poniósł ponadto, iż z uwagi na brak w przepisach u.p.d.o.f. definicji pojęcia *cena*, w tym zakresie należy odwołać się do definicji tegoż pojęcia z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach. W przypadku spotkania pracowniczego o charakterze integracyjnym pracodawca zazwyczaj płaci kwotę ryczałtową za jego organizację, niezależnie od liczby pracowników, którzy faktycznie wezmą w nim udział. W takiej sytuacji ceny zapłaconej przez pracodawcę nie można odnieść bezpośrednio do konkretnego pracownika. *Wyliczenie ceny jednostkowej w oparciu o cenę zakupu usługi organizacji spotkania integracyjnego (...) byłoby możliwe tylko w przypadku dokonania*

dodatkowych obliczeń, do których nie uprawnia ustawa p.d.o.f. Ustawa nakazuje bowiem obliczyć wartość nieodpłatnego świadczenia według cen zakupu (czyli w zgodzie z cenami zakupu), a nie w oparciu o cenę zakupu – po dokonaniu stosowanych kalkulacji (uzasadnienie wniosku, str. 23).

Zdaniem Wnioskodawcy, przyjęta przez NSA wykładnia pojęcia *według cen zakupu* z art. 11 ust. 2 a pkt 2 u.p.d.o.f. powoduje, że obliczenie wartości świadczenia może się odbyć nie na podstawie kryteriów wskazanych w ustawie, lecz na podstawie *założeń dowolnie przez sąd przyjętych*. Pozbawiać to ma regulację z art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. kompletności, precyzji i jednoznaczności, niezbędnych do uznania, iż spełniają one wymogi z art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca stwierdził ponadto, że sprzeczna z brzmieniem u.p.d.o.f. i, w konsekwencji, z art. 217 Konstytucji jest zarówno *proponowana przez NSA treść pojęcia według cen zakupu*, jak i przyjęty sposób obliczania wartości nieodpłatnego świadczenia. Wskazał, że w powoływanej uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA uznano, że cena, jako punkt odniesienia dla określenia wartości świadczenia w relacji do poszczególnych uprawnionych, może zostać podzielona na równe części odpowiadające indywidualnym jednostkom z całości zbioru uprawnionych do tego świadczenia. Wnioskodawca zwrócił przy tym uwagę, iż *taki sposób obliczania nieodpłatnych świadczeń został przyjęty również w odniesieniu do innych świadczeń pracowniczych (uzasadnienie wniosku, str. 24).*

Według Wnioskodawcy, art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nie daje podstaw do *takich działań*. Wynikająca z art. 217 Konstytucji zasada określania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie wręcz tego zakazuje.

Powołując się na zdania odrębne, zgłoszone do wymienionej uchwały pełnego składu Izby Finansowej NSA, Wnioskodawca zwrócił uwagę, że w sytuacji, gdy ustawodawca nakazuje określenie wartości nieodpłatnego

świadczenia dla ustalenia przychodu według ceny jego zakupu, to niedopuszczalne jest ustalanie tej wartości w inny sposób.

Podkreślił ponadto, iż poniesienie przez pracodawcę określonego kosztu zakupu świadczenia nie ma związku z wysokością przychodu osiągniętego przez danego pracownika. Ustawodawca wyraźnie bowiem określa, że nieodpłatne świadczenia stanowią przychód dopiero w momencie ich rzeczywistego otrzymania. Cena zapłacona przez pracodawcę będzie miała znaczenie przy określaniu wartości świadczeń nieodpłatnych dopiero po ustaleniu faktu przysporzenia pracownikowi przychodu.

Wnioskodawca podniósł, że, w większości stanów faktycznych, nie jest również możliwe dokładne określenie zakresu, w jakim każdy pracownik korzysta z postawionych do jego dyspozycji świadczeń. Jego zdaniem, opodatkowanie uczestnictwa czy też nawet samego zaproszenia na spotkanie integracyjne powodowałoby, że podatkowi podlegałby jedynie statystyczny przychód ustalony w drodze arytmetycznego działania polegającego na podzieleniu kosztów tego spotkania przez liczbę pracowników biorących w nim udział. Przepisy u.p.d.o.f. nie dają zaś podstaw do takiego działania. Otrzymanie nieodpłatnego świadczenia musi bowiem dotyczyć konkretnego pracownika, gdyż, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest osoba fizyczna, a nie określony zbiór takich osób.

W uzasadnieniu wniosku Wnioskodawca postuluje również rozważenie, czy *stanowisko NSA nie prowadzi do naruszenia zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) poprzez przypisane świadczenia o takiej samej wartości zarówno pracownikowi, który miał tylko potencjalną możliwość skorzystania ze świadczeń oferowanych w trakcie spotkania integracyjnego, jak i temu, który faktycznie z nich skorzystał* (uzasadnienie wniosku, str. 25).

W tym kontekście Wnioskodawca podniósł, że, *mając na uwadze treść znaczeniową przepisów nadaną im przez NSA*, do przychodu pracownika, który nie skorzystał z zaproszenia na spotkanie integracyjne lub, uczestnicząc w nim,

nie skorzystał z atrakcji oferowanych w trakcie spotkania, powinna zostać doliczona taka sama kwota jak dla pracownika, który skorzystał ze wszystkich atrakcji oferowanych podczas spotkania. Pomimo tego, że oba podmioty (...) nie otrzymały po równo, to zostały opodatkowane w taki sam sposób (uzasadnienie wniosku, str. 26). W ocenie Wnioskodawcy, takie stanowisko przesądza o naruszeniu konstytucyjnej zasady równości.

Wnioskodawca, odnosząc się do kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń w postaci organizowanego przez pracodawcę transportu pracowników, zauważył, że pracodawcy zazwyczaj zawierają umowy z zewnętrzną firmą przewozową o świadczenie usług przewozu pracowników do siedziby pracodawcy. Wynagrodzenie firmy transportowej jest ustalane zwykle w sposób ryczałtowy i jest niezależne od ilości osób przewożonych na danej trasie w danym okresie. Nie jest możliwe ustalenie, czy i kiedy oraz w jakim zakresie pracownicy rzeczywiście skorzystali z tej usługi.

Wnioskodawca, powołując się na wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r., sygn. II FSK 1460/09, wskazał, iż w orzecznictwie przyjmuje się, że przewóz pracowników organizowany przez pracodawcę, którego kosztów nie ponoszą pracownicy, stanowi świadczenie na rzecz pracowników, kreujące u nich przysporzenie majątkowe. Zdaniem Wnioskodawcy, również w odniesieniu do transportu organizowanego i opłacanego przez pracodawcę możliwość otrzymania świadczenia przez pracowników została przez NSA utożsamiona z otrzymaniem świadczenia – wbrew regulacjom u.p.d.o.f., a więc wbrew zasadom określonym w art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca podkreślił, że także w tym przypadku brak jest możliwości zastosowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. do określenia wartości świadczenia otrzymanego przez pracownika. Usługa zakupiona przez pracodawcę nie jest bowiem tożsama z usługą otrzymaną przez pracownika. Usługa nabywana przez pracodawcę nie jest tym świadczeniem, które stawiane

jest do dyspozycji pracownika. Pracodawca nie świadczy swoim pracownikom usług wynajmu autobusów i nie nabywa takich usług w celu ich odsprzedaży pracownikom. Koszty ponoszone przez pracodawcę za przejazd są jednakowe, niezależnie od stopnia wykorzystania przez pracowników miejsc w środku transportu.

Całkowicie nieuprawnione jest więc przypisywanie całych kosztów transportu do przychodu pracowników, którzy nawet potencjalnie nie skorzystają z pełnej wartości świadczenia w postaci wynajmu całego środka transportu.

W ocenie Wnioskodawcy, w sytuacji, gdy do określenia wartości świadczenia otrzymanego przez pracownika w postaci transportu organizowanego przez pracodawcę brak jest możliwości zastosowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., uznać należy, iż określenie wartości podlegającej opodatkowaniu odbywa się bez podstawy prawnej. Jest więc sprzeczne z zasadą wyłączności ustawowej, wynikającą z art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca wskazał ponadto, że NSA, w wyrokach z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 2747/11, i z dnia 30 marca 2012 r., sygn. II FSK 1749/10, uznał, iż pracownicy objęci umową ubezpieczenia uzyskują przychód podatkowy również wtedy, gdy pracodawca zawarł umowę ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej w ten sposób, że osoby ubezpieczone nie zostały wymienione z imienia i nazwiska, ale ubezpieczenie dotyczyło konkretnych stanowisk i funkcji. Wnioskodawca stwierdził, że stanowisko NSA nie będzie powodowało problemów z ustaleniem wartości nieodpłatnego świadczenia tylko wtedy, gdy można przypisać wartość odpłatności za polisę ubezpieczeniową konkretnemu pracownikowi. *W większości jednak przypadków umowy ubezpieczenia skonstruowane są w sposób uniemożliwiający bezpośrednio przypisanie wysokości składki, ponoszonej za konkretnego pracownika, do tego pracownika* (uzasadnienie wniosku, str. 29).

W ocenie Wnioskodawcy, gdy, w umowie ubezpieczenia, składka z tytułu ubezpieczenia nie została określona w sposób umożliwiający identyfikację jej części wykorzystanej przez każdego ubezpieczonego pracownika, nie da się ustalić przychodu. Przychód powinien być możliwy do wyliczenia i skonkretyzowania. Nie może bowiem zostać przypisany hipotetycznie, gdyż naruszałoby to zasady wynikające z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Wnioskodawca stwierdził, że, w opisanych przez niego przypadkach, *wobec stanowiska przedstawionego przez NSA*, pracodawcy – płatnicy nie są w stanie ustalić, czy świadczenia oferowane przez nich swoim pracownikom w ramach zatrudnienia na podstawie stosunku pracy stanowią przychód podlegający opodatkowaniu, a tym samym, czy są obowiązani obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek dochodowy od tego przychodu i w związku z tym pomniejszyć kwotę wynagrodzenia netto pracowników. Istniejące w tym przedmiocie wątpliwości powodują, że pracodawcy, jako płatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, znajdują się w stanie ciągłej niepewności co do zakresu oraz obciążeń podatkowych prowadzonej działalności. Prowadzić to ma do naruszenia zasady zapewnienia bezpieczeństwa w prawie podatkowym w odniesieniu do świadczeń pracowniczych, tym bardziej że zmiana w podejściu sądów administracyjnych do opodatkowania tych świadczeń nie była poprzedzona zmianami legislacyjnymi. W ocenie Wnioskodawcy, takie działanie przeczy standardom państwa prawnego.

Wskazane w *petitum* wniosku jako przedmiot kontroli przepisy u.p.d.o.f. stanowią:

Art. 11. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

2. Wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 2, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

2a. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;

2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;

3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;

4) w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

2b. Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Art. 12. 1. 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, 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 odpłatnych.

(...)

3. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2 – 2b.

W art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca zawarł ogólną definicję pojęcia *przychód*. Definicja ta ma charakter generalny, a zatem stosuje się ją w przypadkach, gdy przepisy szczególne nie regulują tej kwestii odmiennie, w szczególności nie przewidują odrębnego sposobu określenia momentu uzyskania przychodu lub jego wysokości (*vide* – J. Marciniak, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011 r., str. 107).

Przepis art. 11 u.p.d.o.f. powinien być interpretowany w powiązaniu z art. 10 i art. 12 – 20 tej ustawy. Jeżeli bowiem nie będzie możliwe przyporządkowanie danego świadczenia do jakiegokolwiek źródła przychodu (w tym również do *innych źródeł przychodu*, o których mowa w art. 20 u.p.d.o.f.), to nie będzie ono mogło być uznane za przychód podatkowy, choćby nawet odpowiadało ogólnej definicji przychodu.

Jak stanowi art. 2b O.p.:

2b. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

Przychód ma charakter pierwotny względem dochodu w tym sensie, że istnienie przychodu warunkuje w ogóle możliwość powstania dochodu. Zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24 – 25 nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym.

Tym samym przychód ma decydujące znaczenia dla określenia dochodu, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z cytowaną ogólną definicją przychodu, zawartą w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodem są:

- w przypadku pieniędzy i wartości pieniężnych, kwoty i wartości otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym;
- w przypadku otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, wartość otrzymanych świadczeń w roku kalendarzowym.

Świadczenia w naturze to wszelkie świadczenia, w przypadku których przedmiot świadczenia jest inny niż pieniądz lub wartość pieniężna. Przychodami uzyskanymi z tytułu świadczeń w naturze mogą być zarówno rzeczy, jak i prawa.

W art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. mowa jest o nieodpłatnych świadczeniach innych niż świadczenia w naturze. Przedmiotem tych świadczeń są więc nie rzeczy, lecz usługi.

W literaturze przyjmuje się, że, w rozumieniu tego przepisu, *inne nieodpłatne świadczenia* to wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności i które charakteryzują się tym, że nie obejmują rzeczy jako przedmiotu świadczenia (*vide* – J. Marciniak, *op. cit.*, str. 110).

Zwrot *nieodpłatne świadczenie* nie został zdefiniowany w ustawie. Przepis art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. – definiując przychód – wskazuje ogólnie, że w

przypadku otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń przychodem jest ich wartość. Pojęcie *nieodpłatne świadczenie* jest jednolicie rozumiane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przyjmuje się w nim, że pojęcie to ma szerszy zakres, niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku, mające konkretny wymiar finansowy (*vide* – uchwały NSA z dnia: 16 października 2006 r., II FPS 1/06, ONSAiWSA z 2006 r., nr 6, poz. 153; 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, ONSA z 2003 r., nr 2, poz. 47; 24 października 2011 r., II FPS 7/10, LEX nr 964527). *Nieodpłatne świadczenie* występuje zatem w tych przypadkach, w których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym. Oznacza to, że nie świadczy nic w zamian ani obecnie, ani też w przyszłości (*vide* - wyroki NSA z dnia: 8 kwietnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2116/09; 20 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1388/10; 18 maja 2012 r., sygn. II FSK 2633/10; 26 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1672/09, 1099742). W sytuacji, gdy świadczący uzyska od podatnika jakąkolwiek korzyść lub jej ekspektatywę, świadczenie nie ma charakteru nieodpłatnego.

W art. 11 ust. 2 u.p.d.o.f. wskazany został sposób określenia wartości pieniężnej świadczeń w naturze. W myśl tego przepisu, wartość pieniężną świadczeń w naturze zasadniczo określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, co objęte świadczeniem. Przy określaniu wartości w szczególności należy uwzględnić ich stan, stopień zużycia (w odniesieniu do rzeczy) oraz czas i miejsce uzyskania.

Wyjątek od zasady ustalania wartości pieniężnej świadczeń w naturze na podstawie ceny rynkowej określony został w art. 12 ust. 2 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem, *wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących*

pracownikom na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy.

W art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. określone zostały zasady ustalania wartości nieodpłatnych świadczeń innych niż świadczenia w naturze.

Zgodnie z tymi zasadami (co należy przypomnieć):

– jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – wartość świadczenia ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców niż pracownik;

– jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione przez dokonującego świadczenia, wartość świadczenia ustala się na podstawie cen zakupu, czyli według wartości nominalnej, tj. takiej, jaką dokonujący świadczenia za usługę zapłacił;

– jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku, wartość świadczenia ustala się według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;

– jeżeli przedmiotem świadczeń są inne usługi, wartość świadczenia ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, co objęte świadczeniem, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

W art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. określony został sposób ustalania wartości świadczenia w przypadku uzyskania przez podatnika świadczeń częściowo odpłatnych. Zgodnie z tym przepisem, przychód podatnika stanowi wówczas różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według wyżej wymienionych zasad, a wartością pieniężną uiszczoną przez podatnika za te świadczenia.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., źródłem przychodów jest *stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w*

rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta.

W przepisie tym ustawodawca połączył przychody z wszelkiego rodzaju pracy o charakterze najemnym, świadczonej w różnych stosunkach prawnych. Źródłem przychodów jest tutaj stosunek pracy i stosunki pokrewne oraz świadczenia postpracownicze (emerytura, renta).

Podstawowym źródłem przychodu, spośród wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., jest stosunek pracy, tj. stosunek zobowiązaniowy, w którym jedna ze stron, tj. pracownik, zobowiązuje się do świadczenia pracy na rzecz drugiej strony (pracodawcy) pod jej kierownictwem, a pracodawca zobowiązuje się do wypłaty pracownikowi wynagrodzenia. Regulacje prawne dotyczące stosunku pracy zawarte są w dziale II ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.) [dalej: Kodeks pracy]

Przepis art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera definicję przychodów uzyskiwanych ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy. Przychodami tymi są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, które wypłacane są ze środków pracodawcy. Dla uznania za przychody, w rozumieniu tego przepisu, nie ma znaczenia źródło, z jakiego pracodawca finansuje wymienione wypłaty i świadczenia (*vide* – J. Marciniak, *op.cit.*, str. 113). W art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. zawarte jest wyliczenie najbardziej typowych przychodów uzyskiwanych ze wskazanych źródeł. Wyliczenie to ma charakter otwarty. Oznacza to, że dla zakwalifikowania danego przychodu jako przychodu pochodzącego ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych decydujące znaczenie ma nie nazwa świadczenia, ale przede wszystkim to, z jakiego tytułu jest ono otrzymywane, od kogo pochodzi i na czyją rzecz jest dokonywane. Dokonującym świadczenia jest pracodawca, zaś beneficjentem – pracownik.

W art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. określony został sposób ustalania wartości innych nieodpłatnych świadczeń i świadczeń częściowo odpłatnych stanowiących, w rozumieniu ust. 1 tegoż artykułu, przychód ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych. Zgodnie z tym przepisem, wartość pieniężną wymienionych tam świadczeń oblicza się według zasad określonych w omawianym już art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f.

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów podniesionych przez Wnioskodawcę odnieść należy się do kwestii formalnych, związanych z dopuszczalnością rozpoznania niniejszego wniosku przez Trybunał Konstytucyjny.

Na wstępie rozważyć trzeba posiadanie przez Wnioskodawcę legitymacji do wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z Konstytucją kwestionowanych we wniosku przepisów.

Zgodnie z art. 191 pkt 4 Konstytucji, *z wnioskiem w sprawach, o których mowa w art. 188, do Trybunału Konstytucyjnego wystąpić mogą ogólnokrajowe organy związków zawodowych oraz ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców i organizacji zawodowych.*

Konfederacja Lewiatan (dalej: Konfederacja) działa na podstawie ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (Dz. U. Nr 55, poz. 235 ze zm.) oraz na podstawie swego statutu z dnia 23 listopada 1998 r. Zgodnie z art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 1 statutu, Konfederacja jest organizacją pracodawców w rozumieniu ustawy o organizacjach pracodawców i prowadzi działalność na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej i za granicą.

Konfederacja jest zatem ogólnokrajową organizacją pracodawców, w rozumieniu art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji RP. Jednym z jej organów jest zaś Prezydent Konfederacji (art. 13 ust. 1 pkt e statutu).

Jak stanowi art. 21 pkt 8 statutu, do kompetencji Prezydenta Konfederacji należy podejmowanie decyzji w *innych sprawach niezastrzeżonych do kompetencji pozostałych organów Konfederacji*.

Zgodnie ze statutem, uprawnienie do występowania, w imieniu Konfederacji, do Trybunału Konstytucyjnego w sprawach dotyczących zgodności ustaw z Konstytucją nie zostało przy tym zastrzeżone do kompetencji pozostałych organów Konfederacji.

W świetle powyższych regulacji należy uznać, że Prezydent Konfederacji może być uznany za ogólnokrajową władzę organizacji pracodawców i jest w związku z tym podmiotem uprawnionym do wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego w sprawach, o których mowa w art. 188 Konstytucji.

Wnioskodawca w niniejszej sprawie spełnia zatem wymogi formalne określone w art. 191 ust. 1 pkt 4 ustawy zasadniczej.

Zgodnie z art. 191 ust. 2 Konstytucji, zakres uprawnienia do inicjowania abstrakcyjnej kontroli norm prawnych przez ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców ogranicza się jedynie do wąskiego katalogu aktów normatywnych, które dotyczą spraw objętych zakresem działania tego rodzaju podmiotów. Wnioski pochodzące od organizacji wymienionych w art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji, w tym także od organizacji pracodawców, nie mogą stanowić specjalnego instrumentu ochrony interesów gospodarczych związanych z działalnością tych podmiotów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 2003 r., sygn. Tw 63/02, OTK ZU nr 1/B/2003, poz. 11; 28 stycznia 2004 r., sygn. Tw 74/02, OTK ZU Nr 1/B/2004, poz. 2; 14 kwietnia 2004 r., sygn. Tw 22/03, OTK ZU nr 2/B/2004, poz. 105; 7 września 2005 r., sygn. Tw 28/05, OTK ZU nr 5/B/2005, poz. 183).

Przyznanie w art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji uprawnienia do inicjowania abstrakcyjnej kontroli norm trzem różnym podmiotom, ale w obrębie jednego przepisu Konstytucji, wskazuje na to, iż intencją ustrojodawcy było udzielenie

ochrony tylko takim interesom tychże organizacji, które mają pewien wspólny mianownik. Są to zatem odpowiednio interesy pracodawców w związku z zatrudnianiem pracowników, interesy pracownicze oraz interesy związane z wykonywaniem zawodu. Pozytywna weryfikacja legitymacji procesowej organizacji pracodawców może mieć miejsce jedynie wówczas, kiedy akt normatywny kwestionowany przez taki podmiot jest związany ze sferą zatrudniania pracowników. Tego rodzaju związek można natomiast stwierdzić, jeżeli kwestionowane regulacje odnoszą się do relacji pracownik – pracodawca, wynikającej ze stosunku pracy, lub też kiedy dotyczą one bezpośrednio sytuacji prawnej samych pracodawców zrzeszonych w organizacji występującej z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego. Organizacje pracodawców powołane są do reprezentowania i ochrony interesów pracodawców zrzeszonych w danej organizacji. Jeżeli dany akt normatywny nie odnosi się bezpośrednio do relacji pomiędzy pracodawcą i pracownikiem opierającej się na stosunku pracy bądź nie dotyczy bezpośrednio sytuacji prawnej samych pracodawców, organizacja pracodawców nie ma legitymacji procesowej do wystąpienia z wnioskiem o jego zbadanie do Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 2006 r., sygn. Tw 58/05, OTK ZU nr 5/B/2006, poz. 164).

W tym kontekście po raz kolejny stwierdzić należy, że w niniejszej sprawie wniosek dotyczy zgodności z Konstytucją przepisów art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f., *w zakresie, w jakim przewidują opodatkowanie wszelkich świadczeń, które pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, są ściśle powiązane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę i których wartości nie da się wyliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w wymienionej ustawie (petitum wniosku oraz jego uzasadnienie, str. 7).*

Uzasadniając istnienie legitymacji materialnej do wystąpienia z wnioskiem o zbadanie kwestionowanej regulacji przez Trybunał Konstytucyjny, Wnioskodawca podniósł m.in., iż jej wpływ na sferę stosunków pracy przejawia w tym, że poprzez pobranie – na jej podstawie – podatku od pozapłacowego świadczenia pracowniczego, zmniejszeniu ulega kwota netto wynagrodzenia otrzymywana przez pracownika. Zgodnie z art. 13 Kodeksu pracy, wynagrodzenie jest jednym z kluczowych elementów stosunku pracy. Jedną ze stron tego stosunku są zaś pracodawcy, zrzeszeni w organizacji reprezentowanej przez Wnioskodawcę.

Kwestionowana we wniosku regulacja dotyczy zatem bezpośrednio relacji pomiędzy pracodawcą i pracownikiem. Wpływa na wysokość wynagrodzenia otrzymywanego przez pracownika z tytułu pozostawania w stosunku pracy, w następstwie otrzymywania przez niego od pracodawcy pozapłacowych świadczeń pracowniczych.

Wnioskodawca wskazał ponadto, że, w myśl art. 8 O.p., *płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zgodnie zaś z art. 31 u.p.d.o.f., osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (...) są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy (...).*

Pracodawcy, zatrudniający osoby fizyczne na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, są zatem płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, zobowiązanymi do obliczenia, pobrania i wpłacenia na rzecz organu podatkowego zaliczki na ten podatek.

Zgodnie z art. 30 O.p., pracodawcy, którzy jako płatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych nie obliczyli i nie pobrali zaliczki na podatek dochodowy, odpowiadają za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony (§ 1), całym swoim majątkiem (§ 3).

Dodać należy, że, na podstawie art. 30 § 1 O.p., płatnicy ponoszą również odpowiedzialność za niepobranie części podatku w sytuacji, gdy pobrali i wpłacili co prawda zaliczkę na ten podatek, jednak w kwocie zaniżonej.

Kwestionowana we wniosku regulacja, dotycząca podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu uzyskanych przez pracowników świadczeń nieodpłatnych, wpływa zatem bezpośrednio na sytuację prawną pracodawców, jako płatników tegoż podatku.

W świetle powyższego uznać należy, że kwestionowana we wniosku regulacja odnosi się do relacji pracownik – pracodawca, wynikającej ze stosunku pracy, jak również dotyczy bezpośrednio sytuacji prawnej samych pracodawców zrzeszonych w Konfederacji.

Tym samym, w niniejszej sprawie spełnione zostały przez Wnioskodawcę również wymogi określone w art. 191 ust. 2 Konstytucji, niezbędne do rozpoznania wniosku przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wniosek albo pytanie prawne powinny odpowiadać wymaganiom dotyczącym pism procesowych, a ponadto zawierać: wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt normatywny (pkt 1), określenie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (pkt 2), sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą kwestionowanego aktu normatywnego (pkt 3) oraz uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie (pkt 4).

Wynikający z art. 32 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym warunek zawierania przez każdy wniosek skierowany do Trybunału zarówno

sformułowania zarzutu niezgodności z Konstytucją, jak i uzasadnienia postanowionego zarzutu, oznacza, że do oceny niekonstytucyjności przepisu konieczne jest przedstawienie argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako wzorce kontroli. Jest to warunek formalny dopuszczalności rozpoznania wniosku przez Trybunał Konstytucyjny. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa co do zasady na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999 r., str. 113 – 114).

W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego, wymóg uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie, należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Zauważyć w tym kontekście należy, że w niniejszej sprawie nie zostały przedstawione argumenty uzasadniające zarzuty niezgodności z Konstytucją regulacji dotyczącej ustalania wartości innych nieodpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f.), w zakresie, w jakim mają do niej zastosowanie zasady regulujące sposób określania wartości świadczeń w naturze (art. 11 ust. 2 u.p.d.o.f.) oraz sposób określania wartości innych nieodpłatnych świadczeń, których przedmiotem są: usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia (art. 11 ust. 2a pkt 1 u.p.d.o.f.), udostępnienie lokalu lub budynku (art. 11 ust. 2a pkt 3 u.p.d.o.f.) oraz inne świadczenia (art. 11 ust. 2a pkt 4). Nie uzasadniono również zarzutu niezgodności z Konstytucją regulacji dotyczącej sposobu określenia wysokości przychodu podatnika w przypadku świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f.).

W przedstawionym zakresie, w uzasadnieniu wniosku nie skonkretyzowano zarzutów niezgodności z Konstytucją regulacji z art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2, ust. 2a pkt 1, 3 i 4 i ust. 2b u.p.d.o.f., które to skonkretyzowanie winno polegać na wykazaniu niezgodności zachodzącej pomiędzy kwestionowanym unormowaniem a wymienioną normą konstytucyjną. Zarzutów tych nie uzasadniono oraz nie przytoczono dowodów na ich poparcie.

Z uzasadnienia wniosku wynika natomiast, że skonkretyzowano zarzuty niezgodności z Konstytucją oraz przytoczono dowody na ich poparcie w odniesieniu do regulacji dotyczącej ustalania wartości innych nieodpłatnych świadczeń, tj. art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f., lecz jedynie w powiązaniu przepisem normującym sposób określania wartości pieniężnej nieodpłatnego świadczenia, którego przedmiotem są usługi wykupione przez pracodawcę, tj. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Trybunał, orzekając, jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi.

Konsekwencją tej zasady jest zarówno niemożność samodzielnego określania przez Trybunał Konstytucyjny przedmiotu kontroli, jak i zastępowania skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy. Dotyczy to także sytuacji, w której skarżący ogranicza się do wskazania i zacytowania treści przepisu Konstytucji, nie precyzując jednakże w konkretnej sytuacji, do której odnosi się skarga, argumentów na potwierdzenie postawionej w skardze tezy.

W świetle powyższego uznać należy, że wniosek złożony w niniejszej sprawie, w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności z Konstytucją art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2, ust. 2a pkt 1, 3, 4 i ust. 2b u.p.d.o.f. nie spełnia wymogów określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Postępowanie w tym zakresie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W kontekście dopuszczalności kontroli konstytucyjnej przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., podkreślić należy, że w uzasadnieniu wniosku Wnioskodawca wyraźnie stwierdził, iż kwestionuje konstytucyjność wymienionych przepisów w zakresie, w jakim zostało im nadane znaczenie wskazane w cytowanym *petitum* wniosku (*vide* – uzasadnienie wniosku, str. 7). Podniesione zaś zarzuty *dotyczą nie tyle obowiązujących przepisów prawa, co treści nadanej im przez organy stosujące prawo, która jest nie do pogodzenia z zasadami i wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja* (uzasadnienie wniosku, str. 8).

W związku z tym zauważyć należy, że Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw. Trybunał nie kontroluje też prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo (*vide* – postanowienie Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83 czy 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18).

Nie ulega zatem wątpliwości, że przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego – z punktu widzenia hierarchicznej zgodności z normami wyższego rzędu – są wyłącznie akty normatywne.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane jest jednolite stanowisko, zgodnie z którym ukształtowany w procesie stosowania prawa określony sposób rozumienia przepisu odbiegać może dalece od literalnego brzmienia, jakie nadał mu prawodawca. Organy stosujące prawo, w tym przede wszystkim sądy, mogą w drodze wykładni prawa wydobywać z aktów normatywnych treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja. Kognicja Trybunału Konstytucyjnego obejmuje zatem także takie treści normatywne, które zostały niejako twórczo wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego utrwalonej w sposób oczywisty wykładni.

Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli taka stabilizacja nastąpiła, to przyjmuje się, że przepis zyskał rozumienie przyjęte w tej wykładni. To rozumienie przepisu przyjmuje się jako podstawę oceny jego konstytucyjności. Jeżeli zatem utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to

przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu, zgodnie z ustaloną praktyką.

Z *petitum* oraz uzasadnienia wniosku wynika, że niniejszej sprawie nie jest kwestionowane literalne brzmienie przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., lecz treść, jaka została im nadana w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

W związku z tym, dla dopuszczalności merytorycznego rozpoznania niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny, konieczne jest ustalenie treści nadanej kontrolowanym regulacjom w orzecznictwie sądownoadministracyjnym oraz stwierdzenie, czy utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła ich wykładnię.

Jak już wskazano, Wnioskodawca powołał się na ustaloną w orzecznictwie sądownoadministracyjnym praktykę opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych.

Stanowiska Wnioskodawcy w tym przedmiocie nie można jednak uznać za zasadne.

Kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych nieodpłatnych świadczeń pracodawcy na rzecz pracowników, a tym samym interpretacji przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., wywołuje bowiem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym zwłaszcza NSA.

Orzeczenia NSA w tym przedmiocie w znacznej części wydawane były w następstwie sądowej kontroli indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i dotyczyły przychodów z tytułu, finansowanych przez pracodawców, m.in.: pakietów świadczeń medycznych, ubezpieczeń, dojazdów do pracy oraz imprez szkoleniowo – integracyjnych.

W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10 (ONSAiWSA z 2010 r., nr 4, poz. 58) NSA przyjął, że *wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od*

podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy. NSA odniósł się do występujących w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżności na gruncie spraw dotyczących abonamentów medycznych, związanych z kontrowersjami co do rozumienia pojęcia *nieodpłatne świadczenie*, o którym mowa m.in. w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Uchwała nie dotyczyła zaś kwestii sposobu obliczania wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu otrzymania pakietu medycznego, gdyż kwestia ta nie była przedmiotem pytania prawnego.

W uzasadnieniu uchwały NSA stwierdził m.in., iż możliwość nieodpłatnego skorzystania przez pracownika z usług medycznych na skutek wykupu przez pracodawcę pakietu tych usług w odpowiedniej placówce medycznej nie oznacza, że pracownik z tej możliwości skorzysta. Umowa między pracodawcą a daną placówką medyczną polega na przekazaniu przez pracodawcę świadczenia pieniężnego w zamian za zobowiązanie się tejże placówki do zapewnienia, w razie takiej potrzeby, opieki medycznej uprawnionym pracownikom. Istota przedmiotowej umowy nie jest zatem związana wyłącznie z faktem udzielenia konkretnych świadczeń medycznych, lecz obejmuje także gotowość do świadczenia odpowiednich usług. Taka gotowość jest opłacana przez pracodawcę bez względu na to, czy pracownik skorzysta ze świadczeń, czy też nie. NSA podkreślił przy tym, że gdyby pracownik chciał zapewnić sobie samodzielnie taką możliwość korzystania z opieki medycznej, musiałby wykupić abonament, płacąc częstokroć więcej, niż wynosi kwota wydatkowana przez pracodawcę w przeliczeniu na jednego uprawnionego zatrudnionego. NSA uznał w związku z tym, że nie budzi wątpliwości, iż pracownik, nabywający dzięki pracodawcy możliwość

nieodpłatnego korzystania z prywatnej opieki medycznej, otrzymuje przysporzenie majątkowe.

NSA wskazał, że uzyskanie przez pracownika przysporzenia majątkowego wskutek wykupienia dla niego pakietu medycznego jest okolicznością kluczową z punktu widzenia dotychczasowego orzecznictwa sądowego dotyczącego nieodpłatnych świadczeń. Uznał przy tym za zachowujące swoją aktualność stanowisko wyrażone w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02 (ONSA z 2003 r., nr 2, poz. 47), zgodnie z którym *pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.* NSA wskazał, że zapatrywanie to zostało podtrzymane po reformie sądownictwa administracyjnego w uchwale z dnia 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA z 2006 r., nr 6, poz. 153). NSA podniósł w związku z tym, że spójność i jednolitość stosowania prawa podatkowego przemawia za tym, aby takim samym zwrotom nie nadawać różnych znaczeń, jeśli brak jest na to dostatecznie mocnych argumentów. W przypadku pakietów medycznych nie ma takich argumentów, gdyż zróżnicowania znaczenia pojęcia *nieodpłatne świadczenie* nie uzasadniają różne źródła przychodu uzyskiwanego przez przedsiębiorców i pracowników. NSA stwierdził, że *w rezultacie pakiety wykupione przez pracodawcę dla pracowników mieszczą się w zakresie pojęcia "nieodpłatne świadczenie". Skoro analizowane świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości bezpłatnego skorzystania z określonych usług medycznych, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym po stronie*

centrum medycznego powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu tych usług. Takim momentem może być umieszczenie zatrudnionego na liście uprawnionych lub wręczenie mu karty identyfikacyjnej pacjenta. Nie jest nim natomiast sam moment skorzystania z danej usługi.

W uzasadnieniu uchwały z dnia 24 maja 2010 r. NSA powołał się na wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. II FSK 506/08, dotyczący opodatkowania zawarcia przez pracodawcę umowy ubezpieczenia na rzecz pracownika, w którego uzasadnieniu sąd orzekający stwierdził, iż umowa ta stanowi dla pracownika powstanie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w momencie zapłacenia składki (wykupienia polisy ubezpieczeniowej). Świadczeniem wzajemnym zakładu ubezpieczeń nie jest bowiem odszkodowanie, lecz ponoszenie ryzyka jego wypłaty, czyli zapewnienie ochrony ubezpieczeniowej – w związku z czym ubezpieczony pracownik osiąga wymierne korzyści już w dniu zapłacenia składki.

W sprawie o sygn. II FSK 541/09 NSA w zwykłym składzie, nie zgadzając się z poglądem prawnym stanowiącym ocenę prawną zagadnienia będącego przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10, postanowieniem z dnia 5 października 2010 r. wystąpił, na podstawie art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) do składu powiększonego NSA z pytaniem, czy wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, którzy mają uprawnienie do ich wykorzystania, przychód z nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy.

W uchwale pełnego składu Izby Finansowej z dnia 24 października 2011 r., sygn. II FPS 7/10 (LEX nr 964527), NSA orzekł, iż *wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od*

podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 wymienionej ustawy.

W uzasadnieniu tej uchwały NSA uznał za trafną ocenę prawną rozpatrywanego zagadnienia zaprezentowaną w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10.

NSA powołał się m.in. na uchwałę składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06 (ONSAiWSA z 2006 r., nr 6, poz. 153), i przyjęte tam znaczenie podatkowego pojęcia nieodpłatnego świadczenia oraz wyrażony pogląd, iż w podatkach dochodowych nie jest istotne, kto świadczył ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. Sama możliwość skorzystania z określonej wartości stanowić zaś może również nieodpłatne świadczenie o konkretnym wymiarze finansowym.

W tym kontekście pełny skład Izby Finansowej NSA podniósł, że, zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają zasadniczo wszelkiego rodzaju dochody. Zgodnie zaś z art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f., jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania jest suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodu. Wobec powyższego, jeżeli dla objęcia opodatkowaniem bardziej znaczącym od źródła przychodów jest sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie.

NSA wskazał ponadto, że w uchwale z 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06, podniesiono, iż sama możliwość skorzystania z określonej wartości stanowić może również nieodpłatne świadczenie o konkretnym wymiarze finansowym.

Analizując pytanie prawne przedstawione w postanowieniu z 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 541/09, pełny skład Izby Finansowej NSA uznał, że *kontrowersja i argumentacja przywoływanego pytania prawnego dotyczą w istocie rzeczy tylko określonego zagadnienia, którym jest ocena możliwości zastosowania przepisu stanowiącego o opodatkowaniu nieodpłatnego świadczenia do stanu faktycznego wykupienia i związanej z tym możliwości wykorzystania pakietu medycznego, natomiast przedstawiający swoje poglądy w tym przedmiocie sędziowski skład orzekający nie kwestionował samego pojęcia prawnego nieodpłatnego świadczenia, które w istotnej mierze odtworzyły z tekstu obowiązującego prawa przywoływane uchwały w sprawach sygn. akt FPS 9/02 i II FPS 1/06.*

NSA stwierdził, że zawarcie przez pracodawcę umowy o zakup pakietu medycznego jest *zdarzeniem prawnym tworzącym prawo i wynikający z niego stan faktyczny możliwości korzystania z usług medycznych objętych tym pakietem, co stanowić może dla uprawnionych pracowników nieodpłatne świadczenie, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.* Podkreślił, że pracownicy nie ponoszą kosztów zakupu pakietu medycznego, mogą więc korzystać z niego nieodpłatnie. *Wykupienie pakietu usług medycznych konstituuje prawo dające możliwość korzystania z tworzących pakiet usług, które niewątpliwie mają wartość finansową. Usługi medyczne posiadają wymierną wartość i skorzystanie z nich co do zasady wymaga różnego rodzaju finansowania, czy to w postaci zapłaty za usługę, czy też ponoszenia składek na ubezpieczenie zdrowotne, w ramach którego są wykonywane. Zapewnienie opieki medycznej w ramach wykupionego przez pracodawcę pakietu świadczeń medycznych jest w istocie określonego rodzaju prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, dającym prawo do wskazanych w pakiecie świadczeń medycznych na podstawie postanowień umowy o zakupie pakietu.* NSA podniósł ponadto, że pracownicy posiadają również powszechnie obowiązujące prawo do opieki zdrowotnej, w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej

finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i art. 15 ust. 1 tej ustawy, uprawnieni na jej podstawie świadczeniobiorcy mają prawo do świadczeń opieki zdrowotnej. Dla uzyskania tego prawa płacą składki na ubezpieczenie zdrowotne, które powstaje i istnieje niezależnie od tego, czy uprawniony wykorzysta określone świadczenia medyczne. Istotą ubezpieczenia zdrowotnego jest więc zagwarantowane nim prawo do opieki zdrowotnej, nie zaś wykorzystanie określonych świadczeń w ramach tej opieki.

NSA wskazał przy tym, że, *zgodnie z art. 66 pkt 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, ubezpieczenie zdrowotne oparte jest na zasadzie równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej, a nie na realizacji wszystkich lub poszczególnych, określonych w ustawie świadczeń. W przypadku prywatnych ubezpieczeń zdrowotnych, wykupywanych indywidualnie przez pracodawcę w ramach pakietów świadczeń medycznych dla pracowników, jak i powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego na podstawie przywoływanej ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, przedmiotem ubezpieczenia jest prawo do świadczeń medycznych, które daje podstawę do skorzystania z określonych świadczeń medycznych, niezależnie od tego, czy świadczenia te zostaną realnie wykorzystane.* NSA stwierdził w związku z tym, że prawo i wynikająca z niego możliwość skorzystania przez pracownika ze świadczeń medycznych, czyli realizacja swego rodzaju ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu i w zakresie wykupionego przez pracodawcę pakietu świadczeń medycznych, jest świadczeniem na rzecz uprawnionego, a nie tylko postawieniem świadczenia medycznego do dyspozycji pracownika bądź informacją o możliwości skorzystania z tych świadczeń. Uprawniony na podstawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, dla uzyskania prawa do świadczeń zdrowotnych, opłaca składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Uzyskanie

prawa do świadczeń medycznych w ramach wykupionego prywatnie pakietu opłaca natomiast pracodawca uprawnionych pracowników. Prawo do świadczeń medycznych, stanowiące istotę zarówno powszechnego, jak i prywatnego określonego rodzaju ubezpieczenia zdrowotnego, posiada więc wartość finansową możliwą do wymiernego określenia. *W przypadku zawarcia przez pracodawcę umowy ubezpieczenia na rzecz pracownika umowa ta powoduje powstanie u pracownika przychodu z tytułu innych nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w momencie wykupienia polisy ubezpieczeniowej (...), opłacenie składki ubezpieczeniowej przez pracodawcę powoduje przyrost majątkowy wynikający z wyręczenia pracownika w ponoszeniu świadczeń na ubezpieczenie. Jeśliby bowiem pracownik chciał uzyskać prawo do świadczeń zdrowotnych na dodatkowej, innej podstawie aniżeli wynikająca z ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, musiałby wykupić indywidualny pakiet świadczeń medycznych i ponieść koszty jego nabycia.*

W konkluzji NSA stwierdził, że wykupione przez pracodawcę na rzecz pracowników pakiety świadczeń medycznych mogą stanowić dla uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., gdyż *zakup pakietu jest zdarzeniem prawnym tworzącym prawo posiadające konkretną wartość finansową i wynikającą z niego możliwość nieodpłatnego skorzystania z usług, które wchodzą w skład nabytego pakietu.*

NSA zwrócił też uwagę, że nabycie przez pracodawcę na rzecz pracowników pakietu świadczeń medycznych ma charakter umowy na rzecz osoby trzeciej w rozumieniu art. 393 Kodeksu cywilnego. Osoba trzecia nie jest stroną tej umowy. Sens włączenia tej osoby w strukturę zobowiązania wynikającego z umowy wyjaśnia stosunek łączący ją z wierzycielem. Pracodawcę, jako wierzyciela z umowy o nabycie pakietu świadczeń medycznych, łączy z pracownikiem stosunek pracy. Istnienie oraz treść tego

stosunku prawnego jest uzasadnieniem wykupienia pakietu medycznego przez pracodawcę na rzecz zatrudnianych przezeń pracowników.

Z tego powodu, uzyskanie prawa do świadczeń objętych pakietami może być uznane za nieodpłatne świadczenie będące przychodem ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., mimo że zapisy dotyczące pakietów medycznych nie muszą znaleźć się w umowie o pracę, zawarcie zaś dotyczącej ich umowy nie wymaga zmiany warunków pracy i płacy.

NSA stwierdził, iż w związku tym, że prawo i wynikająca z niego możliwość nieodpłatnego korzystania z usług medycznych, objętych wykupionym pakietem, może stanowić nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., polegające na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości skorzystania z usług medycznych, uprawniony otrzymuje je w momencie, w którym po stronie wykonawcy usług medycznych powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia tych usług. Uzyskaniem prawnie relewantnego nieodpłatnego świadczenia nie jest już natomiast wykonanie konkretnej usługi medycznej, które stanowi tylko faktyczną realizację tego prawa. Niedopuszczalne jest też, aby, po uznaniu za podlegające opodatkowaniu nieodpłatnego świadczenia polegającego na otrzymaniu prawa skorzystania z określonej opieki medycznej, podlegała opodatkowaniu jego realizacja w postaci wykorzystania konkretnej usługi medycznej. NSA uznał z tych powodów, że zagwarantowane pakietem medycznym prawo do korzystania z wchodzących w jego skład usług medycznych nie jest postawieniem tych usług do dyspozycji w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. *Otrzymanym nieodpłatnym świadczeniem jest już bowiem uprawniona zakupem pakietu możliwość wykorzystania tych usług.*

Odnosząc się do kwestii istnienia dostatecznych podstaw prawnych do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu uprawnionej możliwości wykorzystania przez pracownika wykupionych przez pracodawcę pakietów świadczeń medycznych, w uzasadnieniu omawianej uchwały wskazano m.in., że

wartość nieodpłatnych świadczeń, zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f., ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2a tej ustawy. Na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń ustala się według cen zakupu. Przepis ten nie stanowi, iż wartością nieodpłatnego świadczenia jest wyłącznie cena jego zakupu. *Wykorzystane w sformułowaniu tekstu prawnego tegoż przepisu słowo według stanowi przyimek, posiadający takie znaczenia, jak: "odpowiednio, stosownie do czegoś, zgodnie z czymś, zależnie od czegoś, kierując się czymś", używane w języku polskim w modalnościach "według czego, według kogo"(...).* NSA wywiódł z tego, że wartości nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f, *nie stanowi cena zakupu, w szczególności cena w rozumieniu ustawy o cenach, ale ustala się ją dopiero według cen zakupu, to jest odpowiednio, stosownie do cen zakupu, zależnie od cen zakupu, kierując się cenami zakupu.* NSA stwierdził, że cena zakupu przez pracodawcę pakietu usług medycznych stanowi punkt odniesienia ustalenia wartości świadczenia otrzymanego przez poszczególnych uprawnionych. *Podział tej ceny w relacji do każdego ze wszystkich należących do zbioru uprawnionych stanowić może ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na każdego uprawnionego.* Dokonany jest bowiem *według*, czyli w odniesieniu do ceny zakupu pakietu, a więc zgodnie z art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. Wartością nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w tych przepisach prawa, *nie jest wszak samodzielnie cena zakupu świadczenia, ale wartość tę ustala się według cen zakupu, co oznacza – w odniesieniu do tych cen. Ustaleniem wartości nieodpłatnego świadczenia może być jego określenie w wysokości stanowiącej równowartość części ceny zakupu pakietu przypadającej na każdego uprawnionego, jako dokonane "według cen zakupu" w rozumieniu przedstawionego powyżej znaczenia sformułowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.*

W uzasadnieniu uchwały pełnego składu Izby Finansowej NSA odniósł się także do kwestii opodatkowania przychodu z tytułu wykupionego przez pracodawcę pakietu świadczeń medycznych w przypadku braku zgody pracownika na objęcie go uprawnioną możliwością korzystania z pakietu świadczeń medycznych, tworzącą nieodpłatne świadczenie. W tym kontekście NSA stwierdził, że prawo do odmowy realizacji korzyści wynikającej z umowy o świadczenie na rzecz osoby trzeciej ma znaczenie podatkowe, ponieważ wykonanie jej stanowić może podstawę do oceny prawnej powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu. *Prawodawca podatkowy nie zobowiązuje podatnika do przyjęcia jakiegokolwiek przychodu, w tym również do przyjęcia nieodpłatnego świadczenia stanowiącego przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 p.d.f. Z tego powodu uzewnętrznienie woli pracownika w przedmiocie odmowy skorzystania z prawa przewidującego i gwarantującego możliwości opieki zdrowotnej wynikające z zakupionego przez pracodawcę pakietu medycznego stanowić będzie niewątpliwą podstawę do oceny, że podatnik nie przyjął nieodpłatnego świadczenia z wymienionego tytułu. Odmowa przyjęcia nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystania pakietu może nastąpić przed skorzystaniem z zawartych w pakiecie usług medycznych, na przykład: przy rozliczaniu (...) pierwszej – po objęciu pakietem – zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.*

Podkreślić należy, że do omawianej uchwały pełnego składu Izby Finansowej NSA zdanie odrębne złożyło ośmiu sędziów. W piśmiennictwie wyrażano w związku z tym pogląd, iż *wskazuje to na złożoność zagadnienia, a jednocześnie potwierdza celowość jego ponownego rozważenia w takim (cała Izba) – składzie* (G. Borkowski, Glosa do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10, LEX nr 964537).

W orzeczeniach wydanych w sprawach dotyczących opodatkowania tzw. pakietów świadczeń medycznych, sądy administracyjne aprobowaly stanowisko prezentowane w powołanej uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA (*vide*

– wyroki NSA z dnia: 31 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1407/10, LEX nr 1113598; 29 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1527, LEX nr 1137515; 31 maja 2012 r., sygn. II FSK 2437/10, LEX nr 1244229; 9 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 72/11, LEX nr 1219435).

Rozbieżności w orzecznictwie pojawiły się natomiast w sprawach dotyczących przychodów z tytułu udziału pracowników w różnego rodzaju imprezach integracyjnych bądź szkoleniowo – integracyjnych finansowanych przez pracodawcę.

Rozbieżności te dotyczyły w szczególności tego, czy sfinansowane przez pracodawców koszty udziału w imprezach integracyjnych pracowników, którym umożliwiono udział w takich imprezach, stanowią przychód ze stosunku pracy z innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz ustalenia wysokości tegoż przychodu w sytuacji, gdy wartości świadczenia udostępnionego podczas takiej imprezy nie można przyporządkować świadczeniu otrzymywanemu przez konkretnego pracownika.

I tak, w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym świadczenie uzyskane przez każdego z pracowników należy wiązać z zagwarantowaniem możliwości skorzystania przez niego z usług zakupionych przez pracodawcę, oferowanych w ramach organizowanej imprezy integracyjnej. Pracownik otrzymuje zatem nieodpłatne świadczenie już w momencie, w którym pracodawca zapewnia mu możliwość skorzystania z tegoż świadczenia. Przyjmuje się przy tym, że istnieją podstawy do ustalenia wartości tego nieodpłatnego świadczenia zgodnie z art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. Cena zakupu przez pracodawcę usług związanych z imprezą integracyjną uznawana jest bowiem jedynie jako punkt odniesienia dla ustalenia wartości świadczenia otrzymywanego przez poszczególnych uprawnionych. Ustalaniu tej wartości służyć ma podział ceny zakupu nieodpłatnego świadczenia w relacji do każdego ze wszystkich należących do zbioru osób uprawnionych do świadczenia (*vide* – wyroki NSA z

dnia: 2 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1017/10, LEX nr 1027847; 17 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 2740/11, LEX nr 1113072; 12 marca 2013 r., sygn. II FSK 1428/11, LEX nr 1285984).

Uzasadniając takie stanowisko sądy wskazywały, że ponoszone przez pracodawcę koszty związane z wyjazdami integracyjnymi i podobnymi imprezami stanowią dla pracownika realną korzyść i konkretne przysporzenie o wymiarze finansowym, którego ciężaru sam pracownik ponieść nie musi. Ogólna cena, którą pracodawca uiszcza za wszelkie świadczenia związane z przedmiotowymi imprezami, jest uzależniona od liczby pracowników biorących w nich udział. Nie jest jednak uzależniona od tego, z jakich rzeczywiście usług poszczególni pracownicy skorzystali. Przedmiotem zakupu przez pracodawcę jest więc pakiet poszczególnych usług oferowanych na rzecz poszczególnych pracowników w ramach imprezy integracyjnej oraz zapewnienie realizacji tych usług dla pracowników. W sytuacji, gdy nieodpłatne świadczenie polega na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości skorzystania z poszczególnych usług, to uprawniony otrzymuje je w momencie, w którym po stronie wykonawcy tych usług powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do ich świadczenia. Uzyskaniem nieodpłatnego świadczenia nie jest natomiast następcze, w relacji do zapewnionego prawa jego otrzymania, wykorzystanie danej usługi. Z tych powodów, zagwarantowane przez pracodawcę prawo do korzystania ze świadczeń związanych z wyjazdami integracyjnymi nie jest postawieniem tych usług do dyspozycji w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., odnoszącym się wyłącznie do pieniędzy i wartości pieniężnych. Otrzymanym nieodpłatnym świadczeniem jest już bowiem możliwość skorzystania przez pracownika z usług zakupionych przez pracodawcę.

Odnosząc się do kwestii ustalenia przychodu pracownika, powstałego w wyniku wzięcia przez niego udziału w imprezie integracyjnej, wskazywano zaś, odwołując się do cytowanej uchwały pełnego składu Izby Finansowej z dnia 24 października 2011 r., że *cena zakupu przez pracodawcę usług związanych z*

wyjazdem integracyjnym stanowi jedynie punkt odniesienia dla ustalenia wartości świadczenia otrzymanego przez poszczególnych uprawnionych. Podział tej ceny w relacji do każdego ze wszystkich należących do zbioru osób uprawnionych służyć ma ustaleniu wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na poszczególnego uczestnika imprezy integracyjnej. Dokonać tego można według ceny zakupu, a więc zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. Wartością nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w powołanych przepisach prawa, nie jest samodzielnie cena zakupu świadczenia. Wartość tę ustala się według cen zakupu, a więc w odniesieniu do tych cen. W tym obszarze, ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia można dokonać poprzez określenie wysokości stanowiącej równowartość części ceny zakupu świadczeń przypadającej na poszczególnego uprawnionego, jako dokonane "według cen zakupu", w rozumieniu przedstawionego powyżej znaczenia przytoczonego sformułowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. (wyrok NSA z dnia 12 marca 2013 r., sygn. II FSK 1428/11, *op. cit.*, podobnie w powoływanych już wyrokach o sygnaturach II FSK 1017/10 i II FSK 2740/11).

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowana jest również linia, zgodnie z którą przychód podatkowy pracownika z innych nieodpłatnych świadczeń powstaje wówczas, gdy zostały one przez niego otrzymane, a nie tylko postawione do dyspozycji. O powstaniu przychodu decyduje więc fakt skorzystania przez pracownika z oferowanych świadczeń. Zgodnie z tą linią orzeczniczą, w sytuacji, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika – nie jest możliwe ustalenie w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu. Nie można bowiem ustalić, czy i który pracownik otrzymał w istocie świadczenie i w jakiej wysokości. W przypadku świadczeń związanych z imprezami integracyjnymi nie istnieje zaś możliwość ustalenia wartości świadczenia w relacji do jednostkowego uprawnionego (*vide* – wyroki NSA z dnia: 6 października 2011 r., sygn. II FSK

697/10, LEX nr 1053319; 24 stycznia 2013 r., sygn. II FSK 1064/11, LEX nr1263910; 25 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1828/11, LEX nr 1315617; 17 maja 2013 r., sygn. II FSK 1812/11, LEX nr 1335259).

Wskazać ponadto należy na wyrok z dnia 20 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1256/11 (LEX nr), w którego uzasadnieniu NSA stwierdził, że *wykupione przez pracodawcę dla imiennie określonych pracowników świadczenia o charakterze integracyjnym mieszczą się w zakresie pojęcia "nieodpłatne świadczenie". Skoro (...) świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości bezpłatnego skorzystania z określonych świadczeń, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym wyrazi zgodę na skorzystanie z nich. W wyroku tym NSA stwierdził jednocześnie że nie może dojść do powstania przychodu w sytuacji, gdy pracownik nie uczestniczy w imprezie integracyjnej. Podzielił pogląd, że w przypadku, gdy wartości nieodpłatnych świadczeń nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika, brak jest podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę zorganizowanej imprezy integracyjnej.*

W odniesieniu do wykupionych przez pracodawców różnego rodzaju ubezpieczeń pracowników, w orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym traktowane są one jako nieodpłatne świadczenia, stanowiące przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W tym zakresie sądy odwołują się do przytaczanych uchwał NSA z dnia 24 maja 2010 r. i 24 października 2010 r., dotyczących wykupionych przez pracodawców pakietów świadczeń medycznych (*vide* – wyroki NSA z dnia: 10 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1262/10, LEX nr1107578; 8 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1437/10, LEX nr 1135459; 23 marca 2012 r., sygn. II FSK 1845/10, LEX nr 1134002; 31 maja 2012 r., sygn. II FSK 2282/10, LEX nr 1164196; 1 czerwca 2012 r., sygn. II FSK 2351/10, LEX nr 1164084; 8 listopada 2012 r., sygn. II FSK 527/11, LEX nr 1225410).

Jeśli chodzi o przytaczaną przez sądy argumentację uzasadniającą wskazany pogląd, przykładowo wskazać należy na uzasadnienie wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., sygn. II FSK 527/11, w którym NSA stwierdził m.in., że umowa ubezpieczenia należy do kategorii umów dwustronnie zobowiązujących. *Ubezpieczający płaci składkę w celu zobowiązania zakładu ubezpieczeń, zakład ubezpieczeń zaś świadczy w celu zwolnienia się od zobowiązania. Świadczenie ubezpieczającego w postaci zapłaty składki jest zawsze bezwarunkowe, natomiast świadczenie zakładu jest zależne od zajścia przewidzianego w umowie zdarzenia losowego. Obowiązek zapłaty składki przez ubezpieczającego wynika z umowy ubezpieczenia, która określa termin jej zapłaty. Zapłata składki przez ubezpieczającego jest warunkiem koniecznym powstania odpowiedzialności zakładu ubezpieczeń. Zapłata składki przez ubezpieczającego stanowi więc wymierną korzyść, jaką uzyskał pracownik (ubezpieczony) z tytułu zawarcia umowy ubezpieczenia. W zamian za uiszczoną składkę ubezpieczony uzyskuje ochronę ubezpieczeniową. Świadczeniem wzajemnym zakładu ubezpieczeń spełnianym w zamian za uiszczoną składkę nie jest odszkodowanie w ubezpieczeniach majątkowych bądź suma ubezpieczenia w ubezpieczeniach osobowych, lecz ponoszenie ryzyka ich wypłaty, czyli zapewnienie ochrony ubezpieczeniowej. Zobowiązanie zakładu ubezpieczeniowego do świadczenia, do którego uprawniony zostaje ubezpieczony, ma w istocie szerszy zakres, niż samo poniesienie ciężaru majątkowego w razie zajścia wypadku ubezpieczeniowego (...). W przypadku umowy ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, korzyść dla ubezpieczonych, której źródłem jest nieodpłatne świadczenie (...), wynika nie dopiero z ziszczenia się zdarzenia objętego ubezpieczeniem, lecz już w postaci samego objęcia danej osoby (...) ochroną ubezpieczeniową, na wypadek wystąpienia określonych w umowie ubezpieczeniowej zdarzeń.*

W uzasadnieniu omawianego wyroku, dotyczącego skutków podatkowych wykupienia przez spółkę kapitałową ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej dla zatrudnionych na podstawie umów o pracę

członków zarządu tejże spółki, NSA stwierdził też, iż *wszyscy członkowie władz Spółki w równym stopniu korzystają z ochrony ubezpieczeniowej, a więc składka płacona przez Spółkę rozkłada się równo na wszystkich ubezpieczonych, co daje możliwość obliczenia przychodu w odniesieniu do każdej z objętych ubezpieczeniem osób.*

Odmienny pogląd, wskazujący na konieczność interpretowania ustawowego pojęcia *nieodpłatnych świadczeń* w konkretnym kontekście, z uwzględnieniem okoliczności realizacji pewnych uprawnień, zjawisk gospodarczych i zdarzeń prawnych, wyraził natomiast NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 1741/11 (LEX nr 1309997). W wyroku tym NSA uznał, że wykupienie przez pracodawcę polisy ubezpieczeniowej dla pracownika na czas jego zagranicznej podróży służbowej nie może być uznane za nieodpłatne świadczenie, a tym samym nie stanowi przychodu pracownika podlegającego opodatkowaniu – w sytuacji, gdy pracownik nie ma swobody odmowy przyjęcia tego świadczenia.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Sąd podniósł m.in., że w powoływanej już kilkakrotnie uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA wskazano wyraźnie, że ustawodawca nie obliguje osoby uprawnionej do przyjęcia oferowanej jej korzyści. Pracownik może zatem skorzystać albo odmówić skorzystania z umowy przewidującej zastrzeżenie korzyści na jego rzecz. Pracodawca nie ma obowiązku uzyskania zgody pracownika na objęcie go uprawnieniem, zaś pracownik nie ma ustawowego obowiązku przyjęcia uprawnień do świadczeń i może odmówić korzystania z nich. *Uzewnętrzanie woli pracownika w przedmiocie odmowy skorzystania z prawa (...) stanowić będzie niewątpliwą podstawę do oceny, że podatnik nieodpłatnego świadczenia z wymienionego tytułu nie przyjął.*

W tym kontekście NSA stwierdził, że pracownik oddelegowany do wykonywania pracy poza granicami kraju nie dysponuje tego rodzaju swobodą. Ubezpieczenie jest bowiem warunkiem odbycia podróży służbowej. Uzyskanie

wizy i wjazd na terytorium takich państw jak Białoruś czy Rosja uzależnione jest od potwierdzenia wykupienia ubezpieczenia medycznego. Brak tego ubezpieczenia skutkuje odmową wjazdu na terytorium danego kraju. *Sam fakt ubezpieczenia trzeba więc rozpatrywać nie tyle w kategoriach osobistej korzyści oddelegowanego pracownika, co obowiązku pracodawcy zobowiązanego do wykonania określonych usług na rzecz obcego kontrahenta.* Wykupione ubezpieczenie jest ściśle związane z realizacją przedmiotu działalności pracodawcy. *Wykupując to ubezpieczenie, pracodawca nie kieruje się chęcią zapewnienia korzyści swojemu pracownikowi, lecz (...) potrzebą uniknięcia ewentualnych, nieprzewidywalnych co do wysokości i następstw w zakresie wykonywania zawartych umów – wydatków. [Z]abezpiecza się on niejako przed "koniecznością zwrotu z własnych środków kosztów leczenia pracownika poniesionych podczas jego podróży za granicą (...).*

Rozbieżności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym na tle stosowania kwestionowanych przepisów występują także w sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów z tytułu finansowania przez pracodawców dojazdu pracowników do pracy.

I tak, w wyroku z dnia 17 czerwca 2010 r., sygn. II FSK 1460/09 (LEX nr 595795), NSA przyjął, że pokrywanie przez pracodawcę w całości lub w części kosztów dojazdu pracowników do miejsca świadczenia pracy jest przysporzeniem majątkowym o charakterze zbliżonym do wykupionych przez pracodawcę pakietów świadczeń medycznych, których dotyczyła powoływana już w niniejszej sprawie uchwała siedmiu sędziów NSA o sygnaturze II FPS 1/10. Przysporzenie majątkowe uzyskane przez pracowników polegało na tym, że w całości lub w części nie ponosili oni kosztów dojazdów do pracy, co w normalnych warunkach obciąża pracownika. Były to zatem świadczenia na rzecz pracowników, które skutkowały przysporzeniami majątkowymi na ich rzecz. W konsekwencji NSA stwierdził, że uzyskane przez pracowników świadczenia mieszczą się w dyspozycji norm prawnych zawartych w art. 11 ust.

1 i art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f., co powoduje, że pracownicy ci uzyskali z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu.

Podobne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z dnia 3 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1208/09 (LEX nr 794666). W wyroku tym sąd stwierdził, że pracownik, uzyskując możliwość skorzystania z organizowanych przez pracodawcę, bezpłatnych dojazdów do i z pracy, otrzymuje przysporzenie majątkowe. Świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości bezpłatnego korzystania z dojazdów. Pracownik zaś, otrzymując taką możliwość, uzyskuje przysporzenie majątkowe, mające postać nieodpłatnego świadczenia. *Skoro więc nie budzi żadnych wątpliwości spełnienie świadczenia przez pracodawcę, który zapewniając bezpłatne przejazdy zadeklarowanym pracownikom – daje świadczenie, to jego symetrycznym odbiciem i skutkiem, jest – otrzymanie nieodpłatnego świadczenia przez pracownika. Ma ono postać przysporzenia majątkowego o wartości oferowanych mu usług dojazdu do pracy. Realnym potwierdzeniem "otrzymania" świadczenia jest możliwość jego realizacji bez żadnych dodatkowych warunków. Otrzymanie i zrealizowanie, to różne pojęcia. Pracownik otrzymuje świadczenie przez samą możliwość skorzystania z oferowanego przez pracodawcę przewozu, odrębną zaś kwestią jest czy pracownik świadczenie to zrealizuje i w jakim zakresie, ale ta okoliczność nie ma znaczenia, bowiem ustawodawca powiązał skutki podatkowe z otrzymaniem (a nie realizacją) świadczenia. NSA stwierdził przy tym, że w sytuacji, gdy pracownicy korzystali z zorganizowanych przez pracodawcę przejazdów i niesporny jest nieodpłatny charakter tych świadczeń, zaś z ustawy wynika, że przychód z tych świadczeń jest opodatkowany i jak należy liczyć jego wartość, to żadne trudności w ustaleniu kręgu korzystających z nich pracowników jak i w ustaleniu wartości nieodpłatnych świadczeń - nie uzasadniają odstąpienia od ich opodatkowania. Ewentualne trudności z przypisaniem ilości i zakresu*

świadczeń na rzecz poszczególnych pracowników mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na byt i zakres obowiązku podatkowego.

Odmienne stanowisko, zgodnie z którym finansowanie przez pracodawcę dowozu pracowników do pracy nie może być uznane za przychód, a tym samym nie podlega opodatkowaniu, zaprezentował NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2013 r., sygn. II FSK 1356/10 (LEX nr 1135883).

W wyroku tym Sąd uznał, że, w świetle mających zastosowanie w rozpoznawanej przez niego sprawie art. 11 ust. 1 w zw. z art. 12 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f., wykupiona przez pracodawcę możliwość bezpłatnych przejazdów pracowników z miejsca zamieszkania do miejsca pracy i z powrotem mieści się w zakresie pojęcia *nieodpłatne świadczenie*. W sytuacji, gdy świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega na zagwarantowaniu mu możliwości bezpłatnego skorzystania z określonych usług transportowych, to pracownik otrzymuje je w momencie, w którym po stronie firmy transportowej powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do świadczenia mu tych usług. W tym zakresie Sąd podzielił pogląd wyrażony w uchwale z dnia 14 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10.

Równocześnie Sąd, wskazując, iż w rozpatrywanej przez niego sprawie oferowany przez pracodawcę dowóz do pracy jest postawiony pracownikom do dyspozycji i brak jest informacji, czy poszczególni pracownicy z tego świadczenia skorzystali i w jakim zakresie, uznał za nieprawidłowe stanowisko organów podatkowych, iż opodatkowaniu podlega już sama możliwość skorzystania ze świadczeń w postaci oferowanego pracownikom przez pracodawcę transportu, bez względu na to, czy pracownik z tego świadczenia faktycznie skorzystał. Sąd stwierdził przy tym, że, *skoro zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., warunkiem uznania za przychód wartości nieodpłatnego świadczenia jest otrzymanie tego świadczenia, to w przypadku świadczeń nieodpłatnych opodatkowaniu może podlegać tylko przychód rzeczywiście otrzymany, a nie możliwy do otrzymania (wartość otrzymanego świadczenia, a nie możliwość*

skorzystania ze świadczenia). Zatem, o przychodzie pracownika można by mówić, gdyby korzystał z postawionych do dyspozycji świadczeń, a ponadto możliwe byłoby ustalenie wartości tego świadczenia według metod określonych w powołanych przepisach.

NSA wskazał też, iż w rozpoznawanej sprawie nie istniała cena (ogólny koszt zakupu usługi przewozu pracowników) jako punkt odniesienia dla określenia wartości świadczenia w relacji do poszczególnego uprawnionego, która mogła zostać podzielona na równe części odpowiadające indywidualnym jednostkom z całości zbioru uprawnionych pracowników mających miejsce zamieszkania na wyznaczonej w uzgodnieniu z przewoźnikiem trasie przejazdu autobusu.

W ocenie Sądu określenie w sposób czysto hipotetyczny, zakładający w równym zakresie korzystanie z darmowego transportu przez wszystkich uprawnionych pracowników, stało w sprzeczności z wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadą określania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie.

Podobne stanowisko zajęte zostało w wyrokach NSA z dnia: 6 października 2011 r., sygn. II FSK 693/10 (LEX nr 950387) oraz II FSK 697/10 (LEX nr 1053319), 19 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2735/11 (LEX nr 119368), 11 kwietnia 2012 r., sygn. II FSK 1724/10 (LEX nr 1162948) oraz II FSK 1730/10 (LEX nr 121911).

W odniesieniu do problematyki nieodpłatnych świadczeń w piśmiennictwie podnosi się, że nie każde nieodpłatne świadczenie zapewniane przez pracodawcę stanowi przychód pracownika. Dla ustalenia, czy pracownicy uzyskują przychód z innego nieodpłatnego świadczenia, w rozumieniu art. 12 ust.1 u.p.d.o.f., należy odwołać się do art. 11 ust. 1 tej ustawy. Celem regulacji zawartych w art. 12 – 20 u.p.d.o.f. jest bowiem opisanie poszczególnych źródeł przychodu wymienionych w art. 10 ust.1 u.p.d.o.f.. Przepis art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. określa, kiedy nieodpłatne świadczenie może być uznane za przychód.

Wskazuje się przy tym, że w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca wyraźnie wyróżnił dwa rodzaje (sposoby) powstania przychodu:

- 1) otrzymanie lub postawienie do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych,
- 2) otrzymanie nieodpłatnego świadczenia.

Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, nie można zatem utożsamiać pojęcia *otrzymanie* z pojęciem *postawienie do dyspozycji*. Ustawodawca wyraźnie bowiem rozróżnił te dwa pojęcia, stanowiąc, że *inne nieodpłatne świadczenia* stają się przychodem podlegającym opodatkowaniu z chwilą otrzymania przez pracownika, zaś pieniądze i wartości pieniężne mogą być uznane za przychód nie tylko w momencie ich otrzymania, ale również w momencie postawienia ich do dyspozycji pracownika. Podkreśla się, że utożsamianie wymienionych pojęć narusza zakaz wykładni synonimicznej, zgodnie z którą różnym zwrotom należy nadawać różne znaczenie. Zagwarantowanie pracownikowi możliwości skorzystania z określonych świadczeń jest niczym innym, jak postawieniem ich do dyspozycji pracownika. Sama możliwość otrzymania świadczenia nie jest jego otrzymaniem. Jeżeli pracownik nie korzysta z zagwarantowanych mu przez pracodawcę świadczeń, to ich nie otrzymuje. W odniesieniu do przychodów z imprez integracyjnych podnoszono przy tym, że ma znaczenia, czy pracownik wcześniej zaakceptował zaproszenie pracodawcy (*vide* – J. Pustuł, *Imprezy integracyjne a przychód z nieodpłatnych świadczeń*, Przegląd Podatkowy z 2013 r., nr 9, str. 36, 38; oraz, w odniesieniu do momentu powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008 r., str. 74). W literaturze podnosi się, że zastosowanie reguł wykładni językowej prowadzi do jednoznacznej konkluzji, iż zakresy znaczeniowe pojęć *postawione do dyspozycji* i *otrzymane*, którymi operuje ustawodawca definiując przychód w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., nie pokrywają się. Przez pojęcie *otrzymane* należy rozumieć takie pieniądze i

wartości pieniężne, które zostały podatnikowi dane. Obok pieniędzy i wartości pieniężnych ustawodawca za przychody uważa również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005 r., str. 151, 152). Uzasadniając pogląd, zgodnie z którym przychodem są wyłącznie wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, a nie – jak ma to miejsce w odniesieniu do pieniędzy i wartości pieniężnych – również postawione do dyspozycji podatnika, w piśmiennictwie wskazywano, iż u.p.d.o.f. nie zna takiego pojęcia jak *postawienie świadczeń w naturze do dyspozycji podatnika* (*vide* – J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012 r., str. 122). W piśmiennictwie zwraca się również uwagę, że definiowanie pojęcia *otrzymanie* jako możliwości skorzystania ze świadczenia czy też wyrażenia zgody na skorzystanie ze świadczenia, prowadziłoby do rozszerzenia granic opodatkowania. Wskazana definicja wyznacza bowiem zakres przedmiotowy opodatkowania. Ingerencyjny charakter prawa podatkowego nakazuje zachowanie szczególnej ostrożności przy ustalaniu przedmiotowo – podmiotowych granic opodatkowania oraz stosowaniu przepisów determinujących wielkość obciążeń podatkowych (*vide* – J. Pustuł, *op. cit.*, str. 40 oraz Z. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk, 2008 r., str. 44). Wskazuje się ponadto, iż przychodem podatnika mogą być tylko te świadczenia, w przypadku których możliwe jest ustalenie wartości świadczenia przypadającego na danego pracownika, zaś w przypadku, gdy nie istnieje taka możliwość, nie może być mowy o ustaleniu indywidualnego przychodu. W sytuacji, gdy wartości nieodpłatnych świadczeń udostępnionych i sfinansowanych przez pracodawców nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, nie jest możliwe ustalenie, na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., w odniesieniu do konkretnego pracownika, kwoty przychodu z innego

nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy. Regulacja z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. ma przy tym zastosowanie do obliczania wartości nieodpłatnego świadczenia tylko wówczas, gdy pracodawca nabywa usługi, a następnie przekazuje je nieodpłatnie pracownikowi. Musi ponadto zachodzić tożsamość usług zakupionych przez pracodawcę z tymi, z których pracownik nieodpłatnie skorzystał. Przepis art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nie może mieć zatem zastosowania do obliczania wartości przychodu w sytuacji, gdy wartość tych usług nie jest tożsama (*vide* – J. Pustuł, *op. cit.*, str. 42, 44; J. Budziszewski, *Podatki w praktyce*, Doradca Podatkowy z 2009 r., nr 5, str. 25; J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011 r., str. 117).

Reasumując, uznać należy, że w orzecznictwie NSA brak jest jednolitej, powszechnej i stałej wykładni kwestionowanych przepisów w zakresie dotyczącym istoty otrzymania nieodpłatnego świadczenia oraz określenia jego wartości. Dotyczy to w szczególności rozumienia pojęcia *otrzymanie świadczenia*, jak i obliczenia przychodu pochodzącego z nieodpłatnych świadczeń.

Zarówno przytoczone w niniejszym stanowisku orzecznictwo, jak i treść samego wniosku nie dostarczają argumentów jednoznacznie świadczących, że istnieje stabilna, utrwalona i powszechna wykładnia art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., na którą powołuje się Wnioskodawca – wykładnia, zgodnie z którą regulacja zawarta w art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. rozumiana jest wyłącznie w ten sposób, że samo zapewnienie pracownikowi potencjalnej możliwości skorzystania ze świadczenia wykupionego przez pracodawcę, niezależnie od tego, czy pracownik z niego skorzysta, jest otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia i prowadzi do powstania po stronie pracownika przychodu składającego się na dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Nie można również przyjąć, że istnieje utrwalona i powszechna praktyka takiego rozumienia kwestionowanych przepisów, zgodnie z którym, gdy wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń nie można przyporządkować do konkretnego pracownika i niemożliwe jest ustalenie uzyskanej przez niego z tego tytułu kwoty przychodu, wartość tę ustala się *według ceny* zakupu, tj. poprzez podział ceny zakupu usługi będącej przedmiotem świadczenia w relacji do każdego ze wszystkich uprawnionych do skorzystania z tego świadczenia.

Jak już wskazano, w orzecznictwie i piśmiennictwie prezentowane jest też odmienne stanowisko, zgodnie z którym, w rozumieniu kontrolowanych przepisów, do powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń może dojść jedynie wówczas, gdy osoba fizyczna faktycznie skorzystała z nieodpłatnego świadczenia wykupionego przez pracodawcę. Sfinansowane zaś przez pracodawcę świadczenie stanowi dla pracownika, który z niego skorzystał, przychód z innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. tylko wtedy, gdy wartość otrzymanych świadczeń można przyporządkować do konkretnego pracownika i jednocześnie możliwe jest ustalenie, na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., kwoty uzyskanego przychodu.

W kontekście wskazanej rozbieżności poglądów występujących w orzecznictwie NSA podnieść ponadto należy, że Rzecznik Praw Obywatelskich, wnioskiem z dnia 17 maja 2013 r., sygn. RPO – 727170- V/13/JG, zwrócił się do NSA o podjęcie uchwały:

1) czy sfinansowane przez pracodawcę koszty udziału pracowników w imprezie integracyjnej, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, którym umożliwiono udział w tej imprezie, przychód z innego nieodpłatnego źródła w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy;

2) czy w sytuacji, gdy wartości świadczeń udostępnionych podczas imprezy integracyjnej i sfinansowanych przez pracodawcę nie można

przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika, możliwe jest ustalenie – na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. – w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu z innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy.

Również Prokurator Generalny, wnioskiem z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. PG IV Pa 54/13, zwrócił się do NSA o podjęcie uchwały: czy koszty zakwaterowania, dojazdu oraz inne koszty, poniesione przez pracodawcę w celu organizacji imprezy szkoleniowo – integracyjnej oraz podobnych imprez, stanowią dla pracowników przychód z nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. również w przypadku, gdy w świetle art. 11 ust. 1 tej ustawy pracownicy świadczeń tych nie otrzymali, a jedynie zostały one postawione do ich dyspozycji.

Jak już wskazano, uprzednie stwierdzenie występowania stabilnej, utrwalonej i powszechnej wykładni zaskarżonego aktu normatywnego w procesie jego stosowania stanowi warunek konieczny poddania kontroli Trybunału Konstytucyjnego tak rozumianego przepisu.

W związku z tym po raz kolejny podkreślić trzeba, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy nie mają w orzecznictwie sądownoadministracyjnym jednoznacznej interpretacji. W szczególności zaś nie została im nadana powszechnie akceptowana i utrwalona treść normatywna, która, w ocenie Wnioskodawcy, jest niezgodna z Konstytucją.

Trybunał nie jest zaś powołany do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w orzecznictwie sądowym. Po raz kolejny podkreślić trzeba, że nie mieści się już bowiem w Jego właściwości ustalanie powszechnie obowiązującej wykładni ustaw (na tle niniejszej sprawy w szczególności *vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94).

W świetle przesłanek dopuszczalności rozpoznania niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny stwierdzić należy, że wniosek dotyczy

stosowania prawa. Występujące w orzecznictwie sądowoadministracyjnym rozbieżności, dotyczące interpretacji kwestionowanych przepisów, wykluczają w niniejszej sprawie zastosowanie stanowiska, zgodnie z którym przedmiotem kontroli konstytucyjności mogłaby być norma prawna dekodowana z tychże przepisów zgodnie z ustaloną praktyką, która ma charakter utrwalony i powszechny.

W tym kontekście dodatkowo zwrócić należy uwagę, że w uzasadnieniu wyroku z dnia 27 października 2010 r., sygn. K 10/08 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81), Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd o złagodzeniu rygorów formalnych, dotyczących wskazanej przesłanki dopuszczalności rozpoznania sprawy przez Trybunał Konstytucyjny, w przypadku wniosków o dokonanie kontroli abstrakcyjnej przepisów. Trybunał stwierdził m.in., że, *w sytuacji kontroli konkretnej, i to w szczególności dotyczącej skargi konstytucyjnej, dla przyjęcia, że mamy do czynienia z nadaniem przepisowi określonego rozumienia, nie wystarczy, aby rozumienie to wynikało z jednoznacznej i autorytatywnej uchwały Sądu Najwyższego, mającej walor zasady prawnej. Możliwość przeprowadzenia kontroli w trybie skargi konstytucyjnej uzależniona jest ponadto od uznania, że taka uchwała SN nadała zakwestionowanemu przepisowi jednolite znaczenie. Tym samym w przypadku skargi konstytucyjnej nie wystarczy swoiste domniemanie utrwalonego rozumienia określonego przepisu wynikające z jednoznacznego i autorytatywnego orzecznictwa najwyższych instancji sądowych naszego kraju.*

Omówione wyżej rygorystyczne podejście ulega jednak wyraźnemu złagodzeniu w przypadku kontroli konkretnej zainicjowanej przedstawieniem Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego. Do kontroli w trybie pytania prawnego wystarczy, aby określone rozumienie przepisu znalazło jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie SN. (...). Stanowisko to ma tym bardziej zastosowanie do kontroli abstrakcyjnej, której pierwszoplanowym celem jest zagwarantowanie interesu ogólnego. Trybunał wyraził pogląd, że, rozpatrując

wniosek RPO, dokonuje kontroli abstrakcyjnej – a zatem kontroli, gdzie pierwszoplanowym kryterium oceny konstytucyjności jest interes publiczny, a interesy jednostki czy określonych grup społecznych są brane pod uwagę w mniejszej proporcji aniżeli w procedurze kontroli konkretnej. Z tej też racji, kwestionując utrwalone w praktyce stosowania prawa rozumienie przepisu, nie jest konieczne wykazanie jednolitości jego stosowania. (...) wystarczy wykazanie, że określone rozumienie utrwalilo się przez to, że znalazło jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W niniejszej sprawie chodzi o dokonanie kontroli w trybie wniosku jednego z podmiotów, którym Konstytucja przyznaje co prawda szczególną legitymację do zainicjowania kontroli przez Trybunał Konstytucyjny (art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji), ale jest to kontrola abstrakcyjna. Wnioskodawca nie wykazał jednak, że określone rozumienie przepisów, o których kontrolę wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego, znalazło jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie NSA.

Jak podniesiono już w niniejszym stanowisku, właśnie w orzecznictwie NSA wystąpiły rozbieżności dotyczące interpretacji kwestionowanych przepisów. Nie można zatem uznać, że w orzecznictwie tym występuje jednoznaczna ich wykładnia.

W świetle powyższego uznać należy, że w niniejszej sprawie rozpoznanie wniosku wykracza poza kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

Postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Na marginesie zauważyć należy, że występujące w praktyce orzecniczej rozbieżności, dotyczące interpretacji przepisów art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., w zakresie

dotyczącym określenia znaczenia użytego w nich pojęcia *nieodpłatne świadczenie* oraz sposobu ustalenia wartości tych świadczeń, jako przychodu uzyskanego przez podatnika ze stosunku pracy, mogą wywoływać wątpliwości co do zgodności z, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, zasadą określoności przepisów podatkowych i zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także z art. 217 Konstytucji.

Jak stwierdził bowiem Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, w *przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis ten winien być tak ujęty, aby zakres jego stosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.* (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzą zaś do naruszenia również art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Jak już jednak wskazano, z uzasadnienia i *petitum* wniosku w niniejszej sprawie wynika, że zawarte nich zarzuty dotyczą niezgodności z Konstytucją przyjętego w praktyce orzeczniczej sposobu rozumienia kwestionowanych

przepisów. Nie dotyczą zaś nielokreśloności tych przepisów, skutkującej naruszeniem wskazanych przepisów ustawy zasadniczej.

Z tych względów, w tym zakresie brak jest podstaw do rozpoznania niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego