

Warszawa, dnia 16 stycznia 2013r.

Trybunał Konstytucyjny
al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Wnioskodawca: **Prezydent**
Konfederacji Lewiatan
z siedzibą w Warszawie,
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa

Uczestnicy: **1) Sejm Rzeczypospolitej Polskiej**
2) Prokurator Generalny
3) Rzecznik Praw Obywatelskich

WNIOSEK
O STWIERDZENIE NIEZGODNOŚCI USTAWY Z KONSTYTUCJĄ

Na podstawie art. 188 pkt 1, w zw. z art. 191 ust. 1 pkt 4, art. 191 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹, art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym z dnia 1 sierpnia 1997 r.² oraz na podstawie art. 21 pkt 8 w związku z art. 19¹ pkt 6 Statutu Konfederacji Lewiatan z dnia 23 listopada 1998 r. ze zm., wnoszę o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że:

art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ 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 obliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w ww. ustawie**

są niezgodne z art. 2 oraz art. 217 Konstytucji.

¹ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej „Konstytucja”.

² Dz. U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643 ze zm.

³ t.j. z Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm. dalej „ustawa o p.d.o.f.”.





LEWIATAN

Celem przedmiotowego wniosku jest w istocie wyłącznie eliminacja niekonstytucyjnych treści znaczeniowych przypisanych ww. regulacjom przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne szczegółowo opisanych w dalszej części wniosku.

LEGITYMACJA WNIOSKODAWCY

I. Legitymacja formalna

Konfederacja Lewiatan z siedzibą w Warszawie (dalej "**Konfederacja**"), reprezentowana w niniejszej sprawie przez Wnioskodawcę, jest ogólnokrajową organizacją pracodawców w rozumieniu ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców⁴.

Powyższe wynika z postanowienia art. 1 ust. 1 statutu Konfederacji Lewiatan z dnia 23 listopada 1998 r. z późn. zm. (dalej „**Statut**”) (załącznik nr 1), który stanowi, iż: *„Konfederacja Lewiatan, zwana dalej „Konfederacją”, jest organizacją pracodawców w rozumieniu ustawy o organizacjach pracodawców”*.

Posiadanie przez Konfederację Lewiatan statusu organizacji pracodawców potwierdza jej odpis aktualny z rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji i publicznych zakładów opieki zdrowotnej, prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie, XIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego za numerem KRS 0000053779 (załącznik nr 2).

Okoliczność, iż Konfederacja Lewiatan jest ogólnokrajową organizacją pracodawców, wynika z art. 2 ust. 1 jej Statutu, który stanowi, że *„Konfederacja prowadzi działalność na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej i za granicą, zgodnie z obowiązującym prawem polskim i prawem kraju, w którym prowadzi działalność”*. Należy podkreślić, że w praktyce Konfederacja Lewiatan jest jedną z największych ogólnopolskich organizacji pracodawców. Skupia ona 60 związków regionalnych i branżowych oraz 25 członków bezpośrednich. Członkowie Konfederacji mają swoje siedziby na terenie całego kraju.

W art. 21 pkt 8 Statutu Konfederacji Lewiatan zawarto domniemanie kompetencji Prezydenta Konfederacji Lewiatan we wszystkich sprawach nie zastrzeżonych do kompetencji pozostałych organów tej organizacji. Zważywszy, że występowanie w imieniu Konfederacji Lewiatan do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskami w sprawach, o których mowa w art. 188 Konstytucji nie zostało zastrzeżone do kompetencji innego organu Konfederacji Lewiatan, należy uznać, że co do zasady sprawy te należą do kompetencji Prezydenta Konfederacji Lewiatan.

W świetle powyższych okoliczności należy uznać, że Prezydent Konfederacji Lewiatan jest ogólnokrajową władzą organizacji pracodawców w rozumieniu art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji. Tym samym Wnioskodawca posiada legitymację formalną do wystąpienia z niniejszym Wnioskiem.

⁴ Dz. U. z 1991 r. Nr 55 poz. 235 ze zm., dalej „ustawa o organizacjach pracodawców”.

W dniu 15 stycznia 2013r. Wnioskodawca wydał zarządzenie o wniesieniu niniejszego Wniosku do Trybunału Konstytucyjnego (załącznik nr 3).

II. Legitymacja materialna

Zdaniem Wnioskodawcy, kwestionowane przepisy art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy o p.d.o.f. dotyczą spraw objętych zakresem działania Konfederacji Lewiatan, a tym samym posiada on legitymację materialną, w rozumieniu art. 191 ust. 2 Konstytucji, do wystąpienia z niniejszym wnioskiem.

Wnioskodawca występuje w niniejszej sprawie jako statutowy organ Konfederacji Lewiatan, a tym samym zakres jego działania jest przedmiotowo tożsamy z zakresem działania Konfederacji Lewiatan. W związku z tym, poniższe rozważania dotyczące zakresu działania Konfederacji Lewiatan odnoszą się w całości do zakresu działania Wnioskodawcy.

(i)

W świetle art. 191 ust. 2 Konstytucji, zakres działalności Konfederacji Lewiatan winien być ustalony na podstawie przepisów Konstytucji, ustawy o organizacjach pracodawców oraz postanowień Statutu Konfederacji Lewiatan.

Ogólną normę kompetencyjną, która określa zakres działalności organizacji pracodawców, stanowi art. 5 ustawy o organizacjach pracodawców. W myśl tego przepisu, podstawowym zadaniem organizacji pracodawców jest: *„ochrona praw i reprezentowanie interesów, w tym gospodarczych, zrzeszonych członków wobec związków zawodowych, organów władzy i administracji rządowej oraz organów samorządu terytorialnego”*.

Zgodnie zaś z art. 4 Statutu Konfederacji Lewiatan *„Podstawowym celem Konfederacji jest ochrona praw i reprezentowanie interesów zrzeszonych organizacji pracodawców wobec związków zawodowych pracowników, oraz organów władzy publicznej”*.

Do szczególnych zadań Konfederacji Lewiatan należy m. in.: *„reprezentowanie na szczeblu ogólnokrajowym społecznych i gospodarczych interesów zrzeszonych pracodawców”* (art. 5 ust. 1 Statutu) oraz *„oddziaływanie na kształtowanie ustawodawstwa gospodarczego i socjalnego wspierającego harmonijny rozwój gospodarki polskiej i stosunków pracy oraz uwzględniającego prawa i interesy zrzeszonych pracodawców.”* (art. 5 ust. 3 Statutu).

Cele i zadania Konfederacji Lewiatan w powyższym zakresie są realizowane m. in. poprzez: *„występowanie do organów władzy publicznej i organów sądowych w sprawach dotyczących zrzeszonych organizacji oraz praw i interesów pracodawców”* (art. 6 ust. 2 Statutu) oraz *„udział w postępowaniach prawnych mających wpływ na prawa pracodawców”* (art. 6 ust. 12 Statutu).





LEWIATAN

Z przywołanych przepisów wynika zatem, że podstawowym celem działania Konfederacji Lewiatan jest ochrona interesów jej członków. Zarówno ustawa o organizacjach pracodawców, jak również Statut Konfederacji nie wyjaśniają oraz nie konkretyzują pojęcia „ochrony interesów”. W związku z tym, pojęciu temu należy zdaniem Wnioskodawcy nadać szerokie znaczenie.

(ii)

Zgodnie z art. 191 ust. 2 Konstytucji ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców mogą wystąpić z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego, jeżeli akt normatywny dotyczy spraw objętych ich zakresem działania.

Pojęcie spraw objętych zakresem działania w rozumieniu art. 191 ust. 2 Konstytucji dotyczy, w stosunku do organizacji pracodawców, w szczególności tych aktów normatywnych, które kształtują relację pomiędzy pracownikiem a pracodawcą.

Kwestionowane przez wnioskodawcę przepisy ustawy o p.d.o.f. są związane ze sferą zatrudniania pracowników i tym samym wpływają także na sferę stosunków pracy. Z uwagi na fakt, iż Konfederacja Lewiatan zrzesza pracodawców, będących jedną ze stron stosunku pracy, to jednym z podstawowych zadań tej organizacji jest reprezentowanie jej członków w aspekcie praw i obowiązków pracodawcy.

Powyższe potwierdził Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach, podkreślając, że organizacja pracodawców posiada legitymację do wystąpienia z wnioskiem o zbadanie konstytucyjności przepisów, jeśli przepisy te dotyczą sfery stosunków pracy (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 marca 2006 r., sygn. akt Tw 58/05).

Wnioskodawca wyjaśnia, że wpływ art. 12 ust. 1 oraz 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 1-2b ustawy o p.d.o.f. na sferę stosunków pracy przejawia się tym, że poprzez pobranie podatku z tytułu pozapłacowego świadczenia pracowniczego (o czym mowa jest w dalszej części wniosku), zmniejszeniu ulega kwota wynagrodzenia otrzymywana przez pracownika.

Jednym z kluczowych elementów stosunku pracy jest wynagrodzenie. (por. art. 13 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy⁵, zgodnie z którym „pracownik ma prawo do godziwego wynagrodzenia za pracę”).

Prawo do wynagrodzenia realizowane jest w ten sposób, że pracownik otrzymuje od pracodawcy (zazwyczaj w okresach miesięcznych) określoną kwotę pieniężną, która stanowi tzw. kwotę netto wynagrodzenia. Kwota wynagrodzenia wynikająca z umowy o pracę jest bowiem kwotą brutto, na podstawie której pobierane są świadczenia publicznoprawne na podstawie odrębnych przepisów podatkowych oraz z zakresu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Jednakże kwota brutto wynagrodzenia nie tylko podlega obniżeniu o kwoty wynikające z zastosowania odpowiednich przepisów, w tym podatkowych bezpośrednio dotyczących wynagrodzenia wynikającego z umowy

⁵ j.t. z dnia 23 grudnia 1997 r. (Dz.U. 1998, Nr 21, poz. 94)



LEWIATAN

o pracę, ale także o inne kwoty zobowiązań podatkowych naliczanych w przypadku stwierdzenia, że pracownik otrzymuje przychód z tytułu pozapłacowych świadczeń pracowniczych.

W przypadku, gdy należności publicznoprawne obliczane są na podstawie wynagrodzenia ustalonego w umowie o pracę, pracownik ma świadomość, w jakiej wysokości otrzyma wynagrodzenie netto. W przypadku zaś, gdy należności publicznoprawne naliczane są na podstawie innych wartości niż wysokość wynagrodzenia czyli tzw. pozapłacowych świadczeń pracowniczych (co ma związek z treścią niniejszego wniosku), zmniejszeniu ulega wynagrodzenie netto, które otrzymuje pracownik z tytułu stosunku pracy. Z punktu widzenia pracownika podstawowe znaczenie ma właśnie kwota wynagrodzenia netto, jako kwota, która pozostaje do dyspozycji pracownika.

W tym kontekście należy wskazać, że przepisy ustawy o p.d.o.f. przewidujące pobieranie podatku przez pracodawcę występującego w charakterze płatnika od wszelkich potencjalnych świadczeń, o których pracownik może nawet nie wiedzieć, wpływają na wysokość wynagrodzenia otrzymanego przez pracownika.

Przepisy te zatem, jako mogące prowadzić do zmniejszenia wysokości wynagrodzenia netto otrzymywanego przez pracownika, wkraczają tym samym w sferę stosunków pracy.

Dodatkowo Wnioskodawca wskazuje, że niewłaściwa interpretacja przepisów art. 12 ust. 1 oraz ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 1-2b ustawy o p.d.o.f. wpływa bezpośrednio w jeszcze inny sposób na sytuację prawną pracodawców - członków Konfederacji Lewiatan, ponieważ naraża je na poniesienie odpowiedzialności podatkowej.

Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶: *„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.”*

Na gruncie ustawy o p.d.o.f., przepisem prawa podatkowego, który nakłada obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go organowi podatkowemu jest art. 31 ustawy o PIT, zgodnie z którym: *„Osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej „zakładami pracy”, 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 (...)”*.

Z przywołanych przepisów wynika, że pracodawca zatrudniający osoby fizyczne na podstawie wskazanych w art. 31 ustawy o p.d.o.f. tytułów zatrudnienia występuje w charakterze płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych i obowiązany jest do obliczenia, pobrania i wpłacenia zaliczki na podatek.

⁶ j.t. Dz. U. z 2012 r. Nr 125, poz. 749 ze zm.



LEWIATAN

Wykonywanie powyższych obowiązków jest ściśle związane z odpowiedzialnością finansową płatnika.

Zgodnie bowiem z art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej „Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8; odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony”.

Z powyższego przepisu wynika więc zasada odpowiedzialności płatnika za niewykonanie obowiązków związanych z obliczeniem, pobraniem i wpłaceniem podatku.

Wywiązywanie się z obowiązków płatnika dotyczących obliczenia wysokości podatku nie ogranicza się do wykonania czynności technicznych, tak jak w przypadku pobrania oraz wpłaty zaliczki podatku do organu podatkowego. Dokonując obliczenia wysokości podatku, płatnik zobowiązany jest dokonywać interpretacji przepisów ustawy o p.d.o.f. i każdorazowo ustalać, czy określone zdarzenia spowodują powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu.

W przypadku:

- uznania przez płatnika, że określone zdarzenia nie powodują powstania przychodu podatkowego, i
- zakwestionowania takiego stanowiska przez organy podatkowe

płatnik na podstawie art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej ponosi odpowiedzialność z tytułu nieprawidłowego wykonania obowiązku płatnika i w konsekwencji musi uiścić podatek niepobrany wraz z odsetkami (na podstawie art. 30 § 3 Ordynacji podatkowej, płatnik za podatek niepobrany podatek odpowiada całym swoim majątkiem).

W związku z powyższym, należy stwierdzić, że interesem płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, a więc podmiotów będących w przeważającej części pracodawcami, jest, aby przepisy ustawy o p.d.o.f. były jasne i nie budziły wątpliwości związanych z ich interpretacją, w szczególności z kwalifikacją zdarzeń jako przychodów podlegających opodatkowaniu. Wszelka niejasność przepisów lub zmienność ich wykładni powoduje bowiem ryzyko ponoszenia odpowiedzialności podatkowej, co z kolei wiąże się z poniesieniem wymiernych konsekwencji finansowych.

Reasumując, należy podkreślić, że pracodawcy - płatnicy, mimo zachowania należytej staranności związanej z interpretacją przepisów, nie są w stanie ustalić, czy świadczenia, które oferują swoim pracownikom w ramach zatrudnienia na podstawie stosunku pracy stanowią przychód podlegający opodatkowaniu, a tym samym czy: (i) są obowiązani obliczyć i pobrać zaliczkę podatku od tego przychodu, oraz (ii) pomniejszyć kwotę wynagrodzenia netto. **To w konsekwencji może prowadzić do popełnienia błędu, który z jednej strony może spowodować spór z organem podatkowym o wysokość należnego podatku ale z drugiej strony także spór z pracownikiem co do wysokości kwoty wynagrodzenia mu wypłacanego.**



LEWIATAN

W świetle powyższego należy uznać, że Konfederacja Lewiatan posiada legitymację materialną do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności przedstawionej poniżej wykładni art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy o p.d.o.f. z Konstytucją.

UZASADNIENIE

W ocenie Wnioskodawcy, przepisy art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy o p.d.o.f., w zakresie, w jakim zostało im nadane znaczenie, zgodnie z którym opodatkowane są wszelkie świadczenia, które mogą być nawet potencjalnie otrzymane przez pracownika w związku z pozostawaniem przez niego w stosunku pracy, a które są dodatkowo ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę, są niezgodne z zasadami wynikającymi z art. 2 oraz art. 217 Konstytucji.

I. Zakres wniosku

1. Pozapłacowe świadczenia pracownicze

Pozapłacowe świadczenia pracownicze są ważnym elementem polityki kadrowej wszystkich pracodawców, w tym członków Konfederacji Lewiatan. Trudno sobie bowiem wyobrazić współczesny system wynagradzania bez benefitów rzeczowych, stanowiących popularny system zachęt pozapłacowych. Świadczenia te nie tylko pozytywnie wpływają na wizerunek pracodawcy, ale z jego punktu widzenia pełnią też określoną rolę – motywującą albo prewencyjną w odniesieniu do absencji pracowniczych lub przestoju w pracy załogi.

Do najbardziej powszechnych świadczeń, które budzą jednocześnie najwięcej kontrowersji podatkowych należą: organizowanie spotkań integracyjnych (które najczęściej towarzyszą spotkaniom o charakterze służbowym / szkoleniowym), wykupywanie polis odpowiedzialności cywilnej związanej z podejmowaniem decyzji cechujących się wysokim stopniem ryzyka (np. dla członków zarządów i rad nadzorczych czy innych grup pracowników), wykupywanie polis na życie dla pracowników oraz zapewnianie pracownikom dojazdu do pracy poprzez organizowanie zbiorowego transportu.

Udostępnianie powyższych świadczeń pracownikom naraża jednak pracodawców – jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych – na spore problemy i znaczne ryzyko podatkowe. Płatnicy często stają przed problemem:

- czy pomniejszyć przychód pracowników o dodatkową kwotę odprowadzonej zaliczki z tytułu ww. świadczeń, narażając się przy tym na spór z pracownikami o bezpodstawne zaniżenie wynagrodzenia, w sytuacji gdyby okazało się, że taka zaliczka została pobrana nienależnie,
- czy nie pobierać zaliczki i narażać się na spór z organami podatkowymi, gdyby okazało się, że takie świadczenie stanowi jednak podstawę do wykazania przychodu.

Jednakże, w odniesieniu do ww. świadczeń, znacznie utrudnione jest, a często wręcz niemożliwe, ustalenie przedmiotu oraz podstawy opodatkowania, a co za tym idzie, prawidłowej wysokości opodatkowania. Nawet więc opodatkowanie takich świadczeń przez pracodawcę nie daje gwarancji, że kwoty odprowadzone do urzędu skarbowego są prawidłowe i na pracodawcach, jako płatnikach, nie ciąży żadne ryzyko podatkowe w tym zakresie.

Zakwestionowanie rozliczeń związanych ze świadczeniami pracowniczymi, to nie tylko obciążenia finansowe, ale również szereg obowiązków o charakterze administracyjnym, które dotkną nie tylko pracodawcę, ale również pracownika (np. korekta zeznań rocznych, korekta rozliczeń z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych w okresie nieobjętym przedawnieniem).

Opisane ryzyka i wątpliwości stanowią istotną przeszkodę w prowadzeniu działalności gospodarczej przez członków Konfederacji Lewiatan.

2. Niekonstytucyjna treść regulacji dotyczącej nieodpłatnych świadczeń

(i)

Przed szczegółowym omówieniem zarzutów niekonstytucyjności, Wnioskodawca wykaże, że zarzuty te dotyczą nie tyle obowiązujących przepisów prawa, co treści, nadanej im przez organy stosujące prawo, która jest nie do pogodzenia zasadami i wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja.

Pomimo tego, że art. 11 oraz 12 ust. ustawy o p.d.o.f. nie uległ zmianie na przestrzeni ponad 20 lat od czasu uchwalenia ww. ustawy, to przepisy te były przedmiotem przeciwstawnych interpretacji co do rozciągnięcia ich zakresu również na wskazane we wniosku świadczenia pracownicze.

Początkowo, zarówno w praktyce organów podatkowych oraz orzecznictwie sądów administracyjnych wspomniane rodzaje świadczeń pracowniczych nie w każdym przypadku były traktowane jako zdarzenia skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego.

W piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 7 stycznia 1998 r. (PO 3-7301/722-770/WK/970), odnosząc się do sytuacji objęcia pracowników tzw. abonamentem medycznym stwierdzono, iż za przychód ze stosunku pracy nie uznaje się świadczeń związanych zarówno z obowiązkowymi badaniami pracowniczymi jak i z innymi usługami leczniczymi, jeśli określenie ich wysokości na poszczególnego pracownika nie jest możliwe, np. w przypadku gdy pracodawca wydatki te pokrywa w formie ryczałtu bez względu na to, czy pracownik korzysta ze świadczeń leczniczych, czy też z nich nie korzysta. Tezy płynące z przedmiotowego pisma były podzielane przez wiele lat przez organy podatkowe (np. interpretacja Naczelnika Łódzkiego Urzędu Skarbowego z dnia 26 kwietnia 2007 r. nr ŁUS-II-2-415/10/07/AG).





LEWIATAN

Także w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się poglądy, że nie w każdym przypadku nieodpłatne świadczenia pracownicze powinny podlegać opodatkowaniu. Tytułem przykładu Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 15 września 2009 r. (sygn. akt II FSK 536/08) oraz z 16 września 2010 r. (sygn. akt I FSK 1989/09) zajął stanowisko zgodnie z którym dla istnienia opodatkowania istotne jest, czy danemu pracownikowi można przypisać konkretny, a nie statystyczny przychód. Sądy podkreślały, że nie można ustalić przychodu w drodze arytmetycznego działania polegającego na podzieleniu kosztów danego wydarzenia poprzez liczbę uczestników ponieważ przepisy ustawy o p.d.o.f. nie dają podstaw do takiego działania⁷.

Jednocześnie jednak w orzecznictwie pojawiały się głosy przeciwne, zgodnie z którymi opodatkowaniu powinny podlegać wszelkie nieodpłatne świadczenia, niezależnie od tego, czy pracownik rzeczywiście z nich skorzystał ani czy możliwe jest przypisanie mu konkretnego, a nie hipotetycznego przychodu (np. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r. (sygn. akt II FSK 506/08) oraz z 17 czerwca 2010 r. (sygn. akt II FSK 1460/09))⁸.

Rozbieżności te doprowadziły do podjęcia przez NSA najpierw, w dniu 24 maja 2010 r., uchwały 7 sędziów (sygn. akt II FPS 1/10), a następnie, w dniu 24 października 2011 r., uchwały Pełnego Składu Izby Finansowej (sygn. akt II FPS 7/10). Obydwie uchwały dotyczyły opodatkowania nieodpłatnych świadczeń polegających na udostępnieniu pracownikom pakietów medycznych. Sąd stwierdził w obu uchwałach, że *„wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych stanowią dla pracowników uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 wymienionej ustawy”*. Druga uchwała została podjęta przez NSA z uwagi na to, że w pierwszej Sąd nie odniósł się do sposobu ustalania wartości nieodpłatnych świadczeń.

Zgodnie z art. 269 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. dnia Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁹ *„jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podzieli stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi”*. Z przepisu tego wynika związanie sądów administracyjnych stanowiskiem wyrażonym w uchwale – jeśli skład orzekający w danej sprawie odstąpi od stanowiska wyrażonego w uchwale NSA bez zachowania trybu określonego ww. przepisie, to działanie takie będzie miało charakter działania nielegalnego (por. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, red. prof. dr hab. Roman Hauser, red. prof. zw. dr hab. Marek Wierzbowski C.H.Beck 2011).

⁷ Podobnie sądy wojewódzkie orzekały w wyrokach o sygnaturach: I SA/Gd 56/09, I SA/Bd 459/09, akt III SA/Wa 1846/09, III SA/Wa 1423/09, III SA/Wa 1018/09, I SA/Wr 1556/09, III SA/Wa 225/09, III SA/Wa 11/09, III SA/Wa 3521/08, I SA/Bk 1/09, I SA/Po 1423/08, I SA/Gd 1/09.

⁸ Podobnie sądy wojewódzkie orzekały w wyrokach o sygnaturach: III SA/Wa 1015/09, III SA/Wa 872/09, III SA/Wa 1016/09, I SA/Wr 1146/08, III SA/Wa 1356/08, I SA/Wr 383/08

⁹ j.t. z dnia 26 stycznia 2012 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 270)



LEWIATAN

Sądy administracyjne – orzekając w sprawie opodatkowania abonamentów medycznych – są więc związane stanowiskiem NSA przedstawionym w ww. uchwałach (jeśli stan faktyczny odpowiada temu, w którym wypowiedział się NSA, co zazwyczaj miało miejsce).

Jednakże zaprezentowana przez NSA argumentacja w zakresie wykładni przepisów ustawy o p.d.o.f. dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, została przez organy podatkowe i sądy administracyjne zastosowana do wszelkich innych rodzajów świadczeń pracowniczych, z pominięciem ich specyfiki i odrębnego charakteru.

Takie rozumienie przepisów ustawy o p.d.o.f. jak przedstawione w uchwale zostało wyrażone w wyrokach NSA wydanych już po jej podjęciu (min. w wyroku z 2 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1017/10) oraz w wyroku z 17 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2740/11)) dotyczących świadczeń (spotkań integracyjnych), w odniesieniu do których NSA zajął uprzednio stanowisko przeciwnie.

Tożsame stanowisko jak w uchwałach zajął również NSA w wyroku z 8 lutego 2012 (sygn. akt II FSK 1437/10) dotyczącym grupowych ubezpieczeń na życie i zdrowie opłacanych przez pracodawcę oraz w wyroku z 19 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2747/11) dotyczącym pracowników ubezpieczonych przez pracodawcę od odpowiedzialności cywilnej.

Również Minister Finansów – po wydaniu ww. uchwał przez NSA – powszechnie staje na stanowisku, że nieodpłatne świadczenia pracownicze podlegają opodatkowaniu – np. interpretacja indywidualna z 1 marca 2012 r. nr IPPB4/415-932/11-2/MP dotycząca transportu organizowanego przez pracodawcę, interpretacja indywidualna z 6 marca 2012 r. nr IPPB2/415-1031/11-4/LS dotycząca organizacji spotkań o charakterze informacyjno – integracyjnym, czy interpretacja indywidualna z 16 grudnia 2011 r. nr IPTPB1/415-179/11-2/MD dotycząca wykupienia polisy od odpowiedzialności cywilnej członków zarządu.

(ii)

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że przedmiotem jego kontroli może być nie tylko abstrakcyjnie analizowany przepis prawa, ale również określona treść przepisu nadana mu przez organy stosujące prawo.

W postanowieniu z 21 września 2005 r. (sygn. akt SK 32/04) Trybunał podkreślił, że *„stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu w sposób stały i powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. Stałość i powszechność praktyki, wynikającej z odczytywania przepisów w sposób niekonstytucyjny, powoduje bowiem nadanie samym przepisom trwałego i niekonstytucyjnego znaczenia”*.

Ponadto, w wyroku z dnia 24 czerwca 2008 r. (sygn. akt SK 16/06) Trybunał Konstytucyjny uznał, że *„badanie skargi konstytucyjnej ma charakter kontroli konkretnej, nie zaś abstrakcyjnej, a Trybunał Konstytucyjny patrzy na sprawę – przez pryzmat Konstytucji – oczami obywatela, którego*



LEWIATAN

*konstytucyjne prawa i wolności zostały naruszone. Owo naruszenie konstytucyjnych praw (wolności), zmaterializowane w postaci ostatecznego orzeczenia, może wynikać ze „złego” prawa (np. ustanawiającego konstytucyjnie nieuzasadnione przesłanki ograniczenia wolności), albo ze złego stosowania prawa, które samo w sobie jest „dobre”. W wypadku, gdy prawo jest per se „złe” – Trybunał Konstytucyjny może orzekać bez ograniczeń. Jeśli prawo jest „dobre”, ale źle zastosowane w jednostkowym przypadku (np. z powodu błędu sędziego) – Trybunał wyrokować nie może, bo jest sądem prawa nie zaś faktów. **Istnieje jednak sytuacja trzecia, gdy prawo jest sformułowane w taki sposób, że choć nie jest jednoznacznie niekonstytucyjne i mogłoby być właściwie (czyli bez uszczerbku dla praw i wolności) stosowane, to jednak powszechnie stosowane jest niewłaściwie. Wówczas przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest norma prawna dekodowana zgodnie z ustaloną praktyką’.***

Mając na uwadze, że po uchwałach NSA można mówić o ustalonej praktyce opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pracowniczych, ta właśnie praktyka powinna być przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

Taki zakres kontroli jest właściwy ponieważ zapewni – w ocenie Wnioskodawcy – zachowanie stabilności systemu, z uwagi na fakt że art. 11 ustawy o p.d.o.f. dotyczy wszystkich źródeł przychodu, nie tylko źródła stosunek pracy i wyeliminowanie go z obrotu prawnego miałoby konsekwencje dla wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (por. stanowisko M. Safjana w artykule *Nieporozumienia wokół wyroków interpretacyjnych*, Rzeczpospolita 2002, nr 286, który wskazywał, że „*To właśnie troska o stabilność systemu i wstrzeźliwość sędziowska nakazuje poszukiwanie takich rozstrzygnięć, które dla systemu prawnego (i obywateli) będą jak najmniej dolegliwe - w konsekwencji orzeczenie TK może być wyrażone na wiele sposobów, operować różnymi formułami, których istotą jest dążenie do najbardziej ścisłego i adekwatnego wyrażenia oceny badanej rzeczywistości normatywnej’*).

II. Konstytucyjne wzorce kontroli mające zastosowanie w sprawie niniejszego wniosku

1. Zasada wyłączności ustawowej

(i)

Cechą charakterystyczną prawa podatkowego jest ingerencja w chronione konstytucyjnie prawo własności.

Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji, „*Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*”. Norma prawna wyrażona w tym przepisie oznacza, że podmiot prawa może skutecznie domagać się ochrony prawa własności w przypadku, gdy wszelkie jego ograniczenia nie wynikają z przepisów rangi ustawowej oraz nie naruszają istoty prawa własności.



LEWIATAN

Przepisami, które ograniczają sferę własności prywatnej są przepisy prawa podatkowego, na podstawie których Państwo zapewnia sobie wpływ środków finansowych, które są niezbędne do realizowania podstawowych funkcji i zadań władzy państwowej.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02), zajął stanowisko, że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Stanowisko to zostało potwierdzone także w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 grudnia 2011 r. (sygn. akt SK 16/00), w którym Sąd stwierdził, że *„Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.”*

(ii)

Podstawą konstytucyjną nakładania wszelkich danin publicznych jest art. 84 Konstytucji, który stanowi że *„Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.”*

Jednocześnie z uwagi na znaczenie jakie w funkcjonowaniu gospodarki wolnorynkowej pełni prawo własności, oraz konieczność zapewnienia odpowiedniego wpływu środków pieniężnych do budżetu, Konstytucja wprowadza szczególne uwarunkowania co do wymogów, jakie powinna spełniać ustawa podatkowa nakładająca obowiązki podatkowe.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, *„Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.”*

Wspomniane przepisy art. 84 oraz art. 217 Konstytucji wprowadzają zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, która jest podstawową zasadą, na jakiej skonstruowany jest system prawa podatkowego w Polsce. Zgodnie z tą zasadą wszelkie elementy konstrukcyjne podatku muszą być uregulowane w akcie prawnym rangi ustawowej. Zasada wyłączności przede wszystkim dotyczy przedmiotu opodatkowania jako podstawowego elementu stosunku prawnopodatkowego. Za przedmiot podatku należy rozumieć wszelkie stany i zdarzenia, z którymi ustawa podatkowa wiąże skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

Zasada wyłączności ustawy w sprawach podatkowych ma **kluczowe znaczenie dla stanowienia oraz stosowania prawa podatkowego**, jak również zapewnia należyłą ochronę jednostki przed dowolnością oraz uznaniowością organów władzy publicznej w określaniu ciężących na niej obowiązków podatkowych (por. np. wyrok NSA z 2 marca 2006 r. (sygn. akt FSK 736/05), gdzie sąd stwierdził, że *„Wszelkie uprawnienia i obowiązki podatkowe muszą wynikać wprost z przepisów*



LEWIATAN

ustawy. (...) Za niesporny należy uznać pogląd, że w drodze analogii nie wolno tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, a milczenie ustawodawcy należy uznać za obszar wolny od opodatkowania, a nie za lukę prawną i to nawet wtedy, gdy można było domniemywać błąd legislacyjny").

W sprawie objętej przedmiotowym wnioskiem, treść przepisów w znaczeniu nadanym im przez NSA jest wprost sprzeczna z brzmieniem ustawy, co powoduje, że moment powstania obowiązku podatkowego oraz wysokość kwoty podlegającej opodatkowaniu jest ustalana w oderwaniu do zasad wynikających z ustawy.

2. Zasada pewności prawa i poprawnej legislacji

Z zasadą wyłączności ustawy w sprawach podatkowych ściśle związana jest zasada pewności prawa czyli należytej określoności przepisów prawa podatkowego nakładających obowiązki zapłaty podatku. Podstawowym warunkiem osiągnięcia stabilności systemu podatkowego jest bowiem jasne i precyzyjne sformułowanie tekstu prawnego.

Dokonując rozwinięcia zasady przyzwoitej legislacji Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie K 24/00 w szczególny sposób zwrócił uwagę na wymóg jasności przepisów prawa. Trybunał stwierdził, że *„z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, **którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwania mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalająca na wyegzekwowanie.**”*

Znaczenie przepisów ustalone przez NSA dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego przeczy powyższymi zasadami. NSA założył bowiem, że ustawodawca nadaje tożsamym pojęciom różne znaczenia, czego konsekwencją jest brak możliwości precyzyjnego określenia, co i kiedy powinno być opodatkowane.

3. Zasada zaufania do państwa

Trybunał Konstytucyjny podkreślał również, że istotną częścią treści normatywnej art. 2 Konstytucji jest zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (por. wyrok z 21 marca 2001 r., sygn. akt K. 24/00).

W demokratycznym państwie prawnym **stanowienie i stosowanie prawa nie może być bowiem pułapką dla obywateli** (por. wyrok z dnia 3 grudnia 1996 r., sygn. K 25/95; wyrok z dnia 10



LEWIATAN

kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00; wyrok z dnia 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/0 I; wyrok z dnia 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03; wyrok z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04; wyrok z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06).

Podmioty prawa powinny mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie narażą się na negatywne skutki, których nie będą mogły przewidzieć w momencie podejmowania konkretnej decyzji (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94).

Chodzi tu o sytuację, w której obciążenie podatkowe jest „przewidywalne”, a niekoniecznie „znane z góry”. *„Przewidywalność” należy definiować jako poznawalność wszystkich elementów składających się na hipotezę normy prawno podatkowej (tj. podmiotu i przedmiotu podatku) w takim stopniu, aby można było przewidzieć ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania z prawdopodobieństwem koniecznym dla prowadzenia spraw majątkowych, osobistych i gospodarczych*” (por. T. Dębowska - Romanowska, Tendencje orzecznicze Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych, SPE, t. L VIII, Łódź 1999).

W sprawie świadczeń pracowniczych zasada ta uległa naruszeniu – poglądy prezentowane przez orzecznictwo w zakresie opodatkowania świadczeń pracowniczych uległy zasadniczej zmianie, która nie była usprawiedliwiona procesem legislacyjnym.

III. Niezgodność utrwalonej treści art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b ustawy o p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 217 Konstytucji

1. Niekonstytucyjne określenie przedmiotu opodatkowania

a) Regulacje prawne

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. **„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.”**

Art. 11 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. wskazuje natomiast, że przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz **wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.**



LEWIATAN

W ocenie Wnioskodawcy treść powyższego przepisu jest jasna: nieodpłatne świadczenie – aby stanowiło przychód podatkowy – musi zostać otrzymane, w przeciwieństwie do pieniędzy lub wartości pieniężnych, które mogą zostać albo otrzymane, albo pozostawione do dyspozycji.

Aby więc otrzymać nieodpłatne świadczenie, pracownik musi przyjść na spotkanie pracownicze i skorzystać z oferowanych tam atrakcji czy też przyjechać do pracy transportem organizowanym przez pracodawcę.

Powyższa interpretacja jest zgodna z zasadami określonymi w art. 2 i art. 217 Konstytucji, bowiem pozwala na jednoznaczne i precyzyjne określenie zakresu opodatkowania. Jednak powyższe rozumienie przepisów zostało odrzucone przez organy stosujące prawo, które nadały ww. przepisom inną – w ocenie Wnioskodawcy niezgodną z Konstytucją – treść.

b) Stanowisko NSA przedstawiane w orzecznictwie

W wyrokach wydanych po uchwale Pełnego Składu Izby Finansowej, tj. wyroku z 2 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1017/10) oraz 17 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2740/11) NSA stwierdził, że *„Skoro więc analizowane 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 pozostawiania w gotowości do ich świadczenia. Uzyskaniem prawnie relewantnego nieodpłatnego świadczenia nie jest już natomiast - następcze w relacji do zapewnionego prawa jego otrzymania – wykonanie 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. **Otrzymanym (nieodpłatnym) świadczeniem jest już bowiem uprawniona zakupem przez pracodawcę możliwość wykorzystania tych usług przez pracowników**”.*

NSA w istocie utożsamiał pojęcie „możliwość otrzymania” z „otrzymaniem”. W konsekwencji tego stanowiska objęcie opodatkowaniem jest uzależnione wyłącznie od tego, czy jest się osobą uprawnioną do świadczenia danego rodzaju.

Logikę takiego rozumowania obrazowo przedstawił NSA w wyroku z 3 listopada 2010 r. (sygn. akt II FSK 1208/09), w którym sąd uznał, że *„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 a ta okoliczność – w ocenie Sądu kasacyjnego nie może budzić wątpliwości”.*

c) Treść przepisów ustalona przez NSA sprzeczna z wartościami konstytucyjnymi



LEWIATAN

W ocenie Wnioskodawcy, stanowisko NSA skutkuje rozszerzeniem treści normatywnego obowiązku podatkowego poza granice określone przez art. 217 Konstytucji RP.

(i)

Art. 11 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. dwukrotnie posługuje się pojęciem „otrzymane”:

- otrzymane pieniądze i wartości pieniężne (lub postawione do dyspozycji),
- wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Zgodnie więc z powyższym stanowiskiem NSA, „otrzymanie” w drugim znaczeniu oznacza możliwość skorzystania / pozostawienie do dyspozycji. Przyjęcie takiego rozumienia terminu otrzymanie będzie więc odmienne niż w tym pierwszym przypadku (w odniesieniu do pieniędzy). Pojawiające się po raz pierwszy „otrzymanie” nie może być tym samym, co pozostawienie do dyspozycji, skoro są to terminy wymienione w pierwszej części przepisu jako alternatywa.

(ii)

NSA utożsamiał jednak dwa pojęcia, które tożsame nie są. Powoduje to, że zakres opodatkowania oparty jest nie na treści ustawy, ale na pewnych założeniach i domniemaniach, które z ustawy nie wynikają. W ustawie zostało wskazane, że nieodpłatne świadczenie, żeby 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, które omawianym przepisom nadał NSA.

Podkreślają to również sędziowie NSA Stefan Babiarczyk i Stanisław Bogucki w zdaniu odrębnym do uchwały Pełnego Składu Izby Finansowej. Uznali oni, że stanowisko zajęte przez NSA „*przełamuje podstawowy, ukształtowany przez wiele lat w orzecznictwie i piśmiennictwie pogląd, że obowiązku podatkowego, a w tym przypadku momentu jego powstania nie można, tak jak każdego istotnego elementu stosunku prawnopodatkowego domniemywać, wyprowadzać go z wykładni przepisów prawa podatkowego. Obowiązek podatkowy i jego moment kształtowany powinien być przez ustawodawcę a nie organy podatkowe i sądy. "Podatkowoprawny stan faktyczny ujęty w konstrukcji poszczególnych ustaw podatkowych określa ustawowe granice ingerencji państwa w sferę majątkową podmiotu opodatkowanego. Nie może być on w procesie wykładni i stosowania prawa rozszerzony poza to, co bezpośrednio wynika z ustawy. (...) Milczenie ustawodawcy, co do objęcia obowiązkiem podatkowym (a także jego momentu – podkreślenie Autorów zdania odrębnego) danego stanu faktycznego, nawet gdyby wynikało z błędu legislacyjnego, powoduje konieczność uznania danego obszaru za wolny od opodatkowania" (P. Kryczka, O. Łunarski, glosa do wyroku NSA z dnia 17 października 1995 r., SA/Rz 210/94, POP 1996, nr 6, s. 573). Poza tym Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał istnienie w art. 217 Konstytucji RP normy prawnej nakazującej ustawodawcy określenie wszystkich istotnych elementów stosunku prawnopodatkowego, a do takich należy moment powstania obowiązku podatkowego regulowanego każdą ustawą podatkową. Powoływał się przy tym na swe wcześniejsze orzeczenia (wyrok TK z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK-A 2004, nr 11, poz. 119; wyrok TK z*



LEWIATAN

dnia 6 marca 2002 r. P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13; wyrok TK z dnia 16 czerwca 1998 r. U 9/97, OTK-ZU 4/98, poz. 51, wyrok TK z dnia 1 września 1998 r. U 1/98, OTK – ZU 5/98, poz. 65). Tym samym, naszym zdaniem, przyjęcie przez Pełny Skład Izby wcześniejszego niż określony w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku otrzymania przez pracownika pakietu medycznego narusza art. 217 Konstytucji RP”.

(iii)

W ocenie Wnioskodawcy pojawia się jeszcze jeden aspekt niekonstytucyjności treści art. 12 ust. 1 w zw. z 11 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. nadanej im przez NSA. Przyjęcie – zgodnie ze stanowiskiem NSA – że opodatkowaniu podlega każda potencjalna korzyść, którą osoba fizyczna może otrzymać, przeczy zasadom określoności i pewności prawa wyrażonym w art. 2 Konstytucji.

Potencjalna / możliwa korzyść jest pojęciem nieostrym, a często też pojęciem subiektywnym. Dla jednej osoby dana wartość może stanowić potencjalną korzyść, dla innej nie.

W praktyce obrotu gospodarczego można wskazać wiele świadczeń, które taką korzyść stanowić mogą (np. wybudowanie infrastruktury drogowej wokół danej inwestycji będzie stanowiło potencjalną korzyść dla okolicznych mieszkańców).

Jeśli uznamy za NSA, że wszelkie korzyści powinny zostać opodatkowane – pomijając kwestie dotyczące ustalenia kręgu beneficjentów w podanym wyżej przykładzie – rozliczenia podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od osób prawnych zostaną w istocie sprowadzone do szczegółowej 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 czy podmiot, która uzna, że i ona odniosła potencjalną korzyść z danego działania. W takiej sytuacji nie można byłoby ustalić żadnych granic opodatkowania.

(iv)

Nadanie przez NSA pojęciu „otrzymane” w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o p.d.o.f., znaczenia, które odbiega od standardów konstytucyjnych, nie ma żadnego uzasadnienia, w tym w treści pozostałych przepisów ustawy o p.d.o.f.

Tytułem przykładu można wskazać na:

- art. 14 ust. 2 pkt 2 zgodnie z którym przychodem z działalności gospodarczej są również: (...) dotacje, subwencje, dopłaty i innie nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków
- art. 14 ust. 2 pkt 8, z którego wynika, że przychodem z działalności gospodarczej są również (...) wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2 – 2b z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 125,



LEWIATAN

- art. 21 ust. 1 pkt 3, który przewiduje zwolnienie dla otrzymanych odszkodowań lub zadośćuczynień, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw,
- art. 21 ust. 1 pkt 68a, z którego wynika, że wolne od podatku dochodowego jest wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą – jeżeli jednorazowa wartość tych świadczeń nie przekracza kwoty 200zł,
- art. 21 ust. 1 pkt 118, zgodnie z którym wolna od podatku dochodowego jest wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych z tytułu m.in. studiów podyplomowych, szkoleń i przygotowania zawodowego dorosłych czy egzaminów lub licencji, otrzymanych na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

W powyższych przypadkach, w szczególności w odniesieniu do zwolnień podatkowych, ciężko uznać, że wyłącznie możliwość skorzystania z nieodpłatnego świadczenia dawałaby podstawę do zastosowania powyższych regulacji. Natomiast odstępstwo od reguły konsekwencji terminologicznej mogłoby mieć uzasadnienie w wykładni systemowej lub funkcjonalnej (por. wyrok Sądu Apelacyjnego z 28 grudnia 1995 r., sygn. akt III Aur 374/95 oraz uchwała NSA z 30 października 2000 r., sygn. akt OPK 16/00). Przyjęta przez NSA niekonstytucyjne znaczenie wskazywanych przepisów ustawy o p.d.o.f. nie ma więc żadnego uzasadnienia.

(v)

Przyjęcie przez NSA niekonstytucyjnej treści art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 ustawy o p.d.o.f., zgodnie z którą moment powstania obowiązku podatkowego jest związany z możliwością otrzymania nieodpłatnego świadczenia, a nie z faktycznym otrzymaniem tego świadczenia nie może być również uzasadnione treścią wcześniejszych uchwał NSA z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02 i z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06 zgodnie z którymi *"pojęcie nieodpłatnego świadczenia na gruncie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. [ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – dopisek Wnioskodawcy] ma szerszy zasięg niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątkowej tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy"*.

Należy podkreślić jednak, że stan faktyczny (i prawny) w ww. uchwałach był odmienny od tego, który związany jest ze świadczeniami pracowniczymi.

W uchwale z dnia 18 listopada 2002 roku (sygn. akt FPS 9/02) stwierdzono, że *"Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. jest zarówno przeznaczenie zysku lub części zysku na określone fundusze w drodze uchwały zgromadzenia wspólników podjętej (..) w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje wyłączenia zysku lub części zysku od podziału, jak i niewypłacenia*



LEWIATAN

wspólnikom dywidendy niezwłocznie po podjęciu uchwały przez zgromadzenie wspólników w tym zakresie".

Natomiast w uchwale z dnia 16 października 2006 r. (sygn. akt II FPS 1/06) podtrzymującej stanowisko prawne zajęte w powołanej wyżej uchwale, NSA podniósł także, że sama możliwość skorzystania z określonej wartości stanowić może również nieodpłatne świadczenie o konkretnym wymiarze finansowym.

Uchwały te zapadły zatem w sytuacji, gdy znana była konkretna kwota przypadająca do podziału wobec z góry znanej liczby osób uprawnionych. Jest to sytuacja zasadniczo odmienna od tej, która co do zasady występuje w odniesieniu do świadczeń pracowniczych.

Rozbieżności te zostały podkreślone w zdaniu odrębnym do uchwały 7 Sędziów, w którym sędzia NSA Stefan Babiarczyk podkreślił, że *„W takich bowiem przypadkach spółka po pierwsze „sama” podjęła uchwały o „zatrzymaniu zysku”, po drugie zysk ten ma z reguły na rachunku bankowym i po trzecie jest on oprocentowany. Jest to więc pełne dysponowanie tymi środkami finansowymi, a nie jak przyjmuje się w uchwale „możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a w razie jej braku – majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy”. W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy pracownik, któremu postawiono do dyspozycji, czy raczej przydzielono do dyspozycji pakiet świadczeń medycznych nie miał na ten fakt żadnego wpływu, nikt go o to nie pytał i co więcej pobiera się od bliżej nieokreślonego – oszacowanego, ryczałtowego – a przydzielonego mu świadczenia zaliczki na podatek. Jest to więc sytuacja diametralnie różna”*.

Podobne stanowisko zajęli w zdaniu odrębnym do uchwały Pełnego Składu Izby Finansowej sędziowie: Adam Bącał, Artur Mudrecki, Krzysztof Stanik, Małgorzata Wolf-Kalamala, Aleksandra Wrzesińska-Nowacka i Jan Zajac. Stwierdzili oni, że *„Wbrew bowiem temu, co podano w uzasadnieniu podjętej obecnie uchwały, naszym zdaniem, przyjęta w uchwale z dnia 16 października 2006r. definicja nieodpłatnego świadczenia odnosiła się do świadczenia otrzymanego (przyjętego przez podatnika, a nawet będącego wynikiem jego działania), a nie tylko świadczenia, które może on uzyskać. W uzasadnieniu powołanej uchwały II FPS 1/06 stwierdzono bowiem: „odroczenie terminu wypłaty dywidendy daje spółce możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a w razie jej braku – majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy. Odpada wówczas potrzeba zaciągnięcia oprocentowanego kredytu. Wspomniana możliwość więc sama przez się stanowi korzyść o konkretnym wymiarze finansowym.” Dalej wskazano, że „w rozpoznawanej sprawie Zgromadzenie Wspólników wyraźnie wiązało z odroczeniem wypłaty dywidendy korzyść ekonomiczną, podając w uzasadnieniu uchwały(...) plany inwestycyjne jako przyczynę jej podjęcia”. Przyjęta definicja nieodpłatnego świadczenia zakładała zatem wprowadzenie możliwości braku podmiotu świadczącego, ale uznawała, że istnieje podmiot przyjmujący to świadczenie (przysporzenie), otrzymujący je także w wyniku czynności jednostronnej, a nawet działania własnego. W uzasadnieniu uchwały odwołano się do potocznego znaczenia słowa otrzymać jako „wyprodukować, uzyskać coś, otrzymać skutek”. Nie można zapominać, że definiując przychód jako jeden z elementów podstawy opodatkowania*



LEWIATAN

ustawodawca odniósł to pojęcie wyłącznie do wartości nieodpłatnych świadczeń otrzymanych, a nie postawionych do dyspozycji”.

Z uwagi na wskazane wyżej różnice, stanowisko przedstawione w uchwałach NSA z 2002 r. i 2006 r. nie może mieć zastosowania w przypadku ustalenia zakresu opodatkowania świadczeń pracowniczych. Wydaje się, że podejmując uchwałę w Pełnym Składzie Izby Finansowej NSA był świadomy istnienia owych różnic, ale stwierdził, że pozostają one poza zakresem pytania prawnego, które zobowiązany był rozpatrzyć.

2. Niekonstytucyjne określenie podstawy opodatkowania

a) Regulacje prawne

Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o p.d.o.f. „wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b”.

Zasady te stanowią, że:

- 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 (art. 11 ust. 2 ustawy o p.d.o.f.)
- 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 (art. 11 ust. 2a ustawy o p.d.o.f.),
- 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. 11 ust. 2b ustawy o p.d.o.f.).

Powyższe przepisy mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia definicji zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej, zobowiązaniem podatkowym jest obowiązek zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe – żeby powstać – musi być więc skonkretyzowane.

Żeby powstało zobowiązanie podatkowe, ściśle określona musi być więc kwota podlegająca opodatkowaniu, jako czynnik determinujący wysokość podatku.

W przypadku świadczeń pracowniczych, ich wartość należy co do zasady ustalać na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f., tj. według cen zakupu. Przedmiotem świadczeń są bowiem w większości usługi zakupione.

Z treści ww. przepisu wynika, że warunkiem jego zastosowania jest:

- aby przedmiotem świadczenia była usługa,
- aby usługa ta była tożsama z usługą nabywaną od osoby trzeciej (przedmiotem świadczenia mają być usługi nabywane przez pracodawcę).

Takie znaczenie powyższego przepisu zapewni jego zgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Wartość świadczenia zostanie bowiem określona według metody wskazanej w ustawie, a nie według dowolnie przyjętej koncepcji, która nie ma ustawowego oparcia.

NSA, dokonując ustalenia znaczenia ww. przepisów, pominął jednak, że w większości przypadków nie można postawić znaku równości pomiędzy usługami nabywanymi przez pracodawcę a usługami oferowanymi pracownikom. Ponadto, przyjęcie, że świadczeniem jest „prawo do otrzymania” przesądza o braku możliwości zastosowania art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f. Mamy wtedy bowiem do czynienia z „prawem do korzystania z usługi zakupionej”, a nie korzystaniem z „usługi zakupionej”.

b) Stanowisko NSA w odniesieniu do spotkań integracyjnych

(i)

W wyrokach wydanych po uchwale Pełnego Składu Izby Finansowej, tj. wyroku z 2 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1017/10) oraz z 17 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2740/11) NSA stwierdził, że:

- „przedmiotem świadczenia pracodawcy na rzecz pracownika w przypadku tzw. wyjazdów integracyjnych i podobnych imprez jest zapewnienie pracownikom zakwaterowania, dojazdu, wyżywienia itp. świadczeń podczas imprez, które odbywają się poza siedzibą firmy. Nie może budzić wątpliwości, że ponoszone przez pracodawcę koszty związane z takimi wyjazdami stanowią dla pracownika realną korzyść, konkretne przysporzenie o wymiarze finansowym, którego ciężaru sam pracownik ponieść nie musi”,
- „Skoro zatem pracodawca ponosi koszty zapewnienia pracownikom realizacji różnego rodzaju usług związanych z uczestnictwem w spotkaniach integracyjnych, to w konsekwencji przedmiotem świadczenia, które uzyskują pracownicy, jest korzystanie z tych usług. Świadczenie usług na rzecz uczestników imprez integracyjnych określonych usług przekłada się natomiast na konkretną wartość pieniężną, ponieważ dla ich uzyskania należy ponieść zawsze konkretne wydatki. W analizowanym stanie faktycznym ponosi je pracodawca. Z tego





LEWIATAN

powodu prawo i wynikające z niego nieodpłatne korzystanie z usług gwarantowanych w ramach wyjazdów integracyjnych, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.",

- *„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. Przytoczony przepis nie stanowi, że wartością nieodpłatnego świadczenia jest (wyłącznie) cena jego zakupu. Cena zakupu przez pracodawcę usług związanych z wyjazdem integracyjnym stanowi punkt odniesienia dla ustalenia wartości świadczenia otrzymanego przez jednostkowych uprawnionych. Podział tej ceny w relacji do każdego ze wszystkich należących do zbioru uprawnionych stanowić może ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na poszczególnego uprawnionego, dokonane jest bowiem według, czyli w odniesieniu do, 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.”*

Treść przepisów w znaczeniu nadanym im przez NSA budzi szereg wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją.

(ii)

Przed wszystkim, sprzeczne z art. 217 Konstytucji – ponieważ wykraczające poza literalne brzmienie przepisu – jest przyjęcie przez NSA, że ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia nie musi być dokonane według ceny jego zakupu (czyli w zgodzie z cenami zakupu), ale według innych, szerszych kryteriów.

Uzasadnienie takiego stanowiska zostało przedstawione w uchwale Pełnego Składu Izby Finansowej, w której NSA uznał, że *„Podnieść i skonstatować należy, że przytoczony przepis prawa nie stanowi, że wartością nieodpłatnego świadczenia jest (wyłącznie) cena jego zakupu. Wykorzystane w sformułowaniu tekstu prawnego art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. 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" (Słownik Poprawnej Polszczyzny PWN, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1973 r., s. 856). Określenie następujące po przyimku "według" posiada w przekazie językowym znaczenie punktu odniesienia wypowiedzi, na przykład: "według czego - według cen zakupu".*

*Przenosząc te uwagi do analizy treści art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. wywieść należy, że wartość nieodpłatnych świadczeń, o których w przepisie tym mowa, nie stanowi cena zakupu, w szczególności cena – w rozumieniu (cyt. 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. Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. **punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalone w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu.** Ustawowe sformułowanie*



LEWIATAN

"według cen zakupu", posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałby samodzielnie użyty termin "cena zakupu".

Przede wszystkim, nadając art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f. treść jak wskazana wyżej, NSA pominął, że „Ustawodawca przyimkiem *"według"* posługuje się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wielokrotnie. Nie budzi wątpliwości, że słowo należy w związku z tym pojmować identycznie w każdym przypadku, gdy zostało ono użyte w tym samym akcie prawnym. Jako przykład użycia zwrotu ze słowem *"według"* można podać choćby art. 5a pkt 20 tej ustawy. Definiując pojęcie małego podatnika ustawodawca nakazuje przeliczenie euro według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w określonym dniu. W art. 8 ust. 1 mówi o dochodzie podlegającym opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. Używa zatem przyimka *"według"* jako wskazującego na zgodność czegoś z czymś. Nie można zatem naszym zdaniem akurat w art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nadać temu przyimkowi inne znaczenie *"w odniesieniu do"*, *"kierując się cenami zakupu"* (por. zdanie odrębne do uchwały Pełnego Składu Izby Finansowej sędziów Adam Bącala, Artura Mudreckiego, Krzysztofa Stanika, Małgorzaty Wolf-Kalamala, Aleksandry Wrzesińskiej-Nowackiej i Jana Zająca).

Ponadto, z uwagi na brak w ustawie o p.d.o.f. definicji pojęcia ceny, należy się odwołać do definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach¹⁰.

Zgodnie z tym przepisem, cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Zgodnie natomiast z art. 3 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, cena jednostkowa towaru (usługi) to cena ustalona za jednostkę określonego towaru (usługi), którego ilość lub liczba jest wyrażona w jednostkach miar, w rozumieniu przepisów o miarach.

Zazwyczaj pracodawca płaci organizatorowi spotkania pracowniczego o charakterze integracyjnym kwotę ryczałtową za jej organizację, niezależną od ilości osób, które faktycznie wezmą w niej 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 (czy w oparciu o cenę zakupu poszczególnych atrakcji oferowanych w trakcie spotkania pracowniczego) byłoby możliwe tylko w przypadku dokonania dodatkowych obliczeń, do których nie uprawnia ustawa o p.d.o.f. Ustawa nakazuje obliczyć wartość nieodpłatnego świadczenia według cen zakupu (czyli w zgodzie z cenami zakupu), a nie w oparciu o cenę zakupu – po dokonaniu stosownych kalkulacji.

Z powyższego wynika, że obliczenie wartości świadczenia może się odbyć według NSA nie na podstawie kryteriów wskazanych w ustawie, ale na podstawie założeń dowolnie przez Sąd przyjętych.

¹⁰ Dz.U. z 2001 r. Nr 97, poz. 1050



LEWIATAN

Taka treść pozbawia wskazane regulacje ustawy o p.d.o.f. „kompletności, precyzji i jednoznaczności”, które są niezbędne do uznania, że wymogi wskazane w art. 217 zostały spełnione (por. wyrok Trybunału z 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01, w której Trybunał stwierdził, że „*przepis ten [art. 217 Konstytucji – przyp. Wnioskodawcy] z jednej strony ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. W tych materiałach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów, i to w ten sposób, aby unormowanie ustawowe miało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności*”).

(iii)

Nie do pogodzenia z brzmieniem ustawy o p.d.o.f. – i w konsekwencji z zasadami wynikającymi z art. 217 Konstytucji – jest nie tylko proponowana przez NSA treść pojęcia „według cen zakupu”, ale również konkretny sposób obliczenia wartości nieodpłatnego świadczenia. W uchwale Pełnego Składu Izby Finansowej NSA uznał, że „*cena ta, jako punkt odniesienia – wyjścia dla określenia wartości świadczenia w relacji do poszczególnego uprawnionego, może zostać podzielona na równe części odpowiadające indywidualnym jednostkom z całości zbioru uprawnionych z pakietu, albowiem każdy z nich posiada takie samo, wynikające z niego, prawo, gwarantujące możliwość skorzystania ze wszystkich usług objętych pakietem, adekwatnie do odpowiednich potrzeb*”. **Taki sposób obliczania wartości nieodpłatnych świadczeń został przyjęty również w odniesieniu do innych świadczeń pracowniczych.**

Ponownie należy podkreślić, że art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f. nie daje podstaw do takich działań. Przeciwnie – jak zostało podkreślone w ww. zdaniu odrębnym od uchwały Pełnego Składu Izby Finansowej – „*wynikająca z art. 217 Konstytucji zasada określania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie zakazuje wręcz takiego działania. Znaczenie zasady wyłączności ustawy w prawie podatkowym podkreślał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 6 marca 2002 r., P 7/00 (...) wskazał, że „Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU Nr 5/1998, poz. 65, 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU Nr 4/1998, poz. 51), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej*”. **Nie jest zatem rzeczą ani sądów, ani organów podatkowych zastępowanie ustawodawcy w tworzeniu przepisów prawa. Skoro ustawodawca nakazuje określenie wartości nieodpłatnego świadczenia dla celu ustalenia przychodu według ceny jego zakupu (czyli zgodnie z tą ceną), to niedopuszczalne jest ustalanie tej wartości w inny sposób. Jeżeli ceny takiej nie da się ustalić, to brak jest podstawy do uwzględnienia w podstawie opodatkowania przychodu ustalonego według reguł ustalonych jedynie poprzez kierowanie się cenami zakupu**”.

(iv)



LEWIATAN

Należy podkreślić, że poniesienie określonego kosztu przez pracodawcę pozostaje bez związku z wysokością osiągniętego przychodu przez danego pracownika. Ustawodawca jasno określił, że nieodpłatne świadczenia stanowią przychód dopiero w momencie ich rzeczywistego otrzymania. Cena, którą zapłacił pracodawca, będzie mieć znaczenie przy określaniu wartości świadczeń nieodpłatnych, dopiero jednak po ustaleniu faktu przysporzenia pracownika.

W większości stanów faktycznych nie jest to jednak możliwe.

Nie wszyscy pracownicy, pomimo zadeklarowania takiej chęci, wezmą ostatecznie udział w spotkaniu. Dokładne ustalenie kręgu osób nie jest więc często możliwe.

Ponadto, nie jest również możliwe w większości stanów faktycznych dokładne określenie zakresu, w jakim każdy pracownik skorzysta z pozostawionych do jego dyspozycji świadczeń. Zazwyczaj pracodawca oferuje kilka rodzajów atrakcji, z których pracownicy mogą dowolnie korzystać. Raczej niemożliwe do wykonania, a także sprzeczne z celem organizowania tego rodzaju spotkań, byłoby ewidencjonowanie zakresu konsumpcji dokonanej przez każdego pracownika.

Opodatkowanie uczestnictwa – lub nawet samego zaproszenia na spotkanie, co zdaje się sugerować NSA w powołanych wyżej wyrokach – w spotkaniu integracyjnym powodowałoby, że podatkowi podlegałyby jedynie statystyczny przychód, ustalony w drodze arytmetycznego działania polegającego na podzieleniu kosztów spotkania integracyjnego przez liczbę pracowników biorących w niej udział. Przepisy ustawy o p.d.o.f. nie dają podstaw do wykonania takiego działania. Otrzymanie nieodpłatnego świadczenia musi dotyczyć konkretnego pracownika, gdyż zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest osoba fizyczna, a nie określony zbiór takich osób.

Niekonstytucyjność takiego sposobu określania przychodu podatkowego została potwierdzona przez NSA w wyroku z 14 kwietnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 2147/09), wydanym jeszcze przed obu uchwałami. NSA stwierdził, że *„przychód nie może zostać hipotetycznie przypisany en bloc (grupie podatników czy też – w rezultacie przeprowadzenia prostej operacji matematycznej – jednemu podatnikowi). Przeciwnie, powinien on poddawać się weryfikacji w sensie możliwości jego wyliczenia i skonkretyzowania. Tylko taki punkt widzenia odpowiada zasadom określonym w art. 2 i art. 217 Konstytucji RP”*.

(v)

Należałoby również rozważyć, czy stanowisko NSA nie prowadzi do naruszenia zasady równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji) poprzez przypisanie 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.



LEWIATAN

Jeśli jeden pracownik nie skorzystał z zaproszenia na spotkanie pracownicze lub skorzystał z tego zaproszenia, ale już nie z atrakcji oferowanych w trakcie spotkania to – mając na uwadze treść znaczeniową przepisów nadaną im przez NSA – do jego przychodu powinna zostać doliczona taka sama kwota jak dla pracownika, który skorzystał ze wszystkich atrakcji oferowanych podczas spotkania. Pomimo tego, że w powyższym przykładzie oba podmioty nie otrzymały po równo, to jednak zostały opodatkowane w taki sam sposób. W ocenie Wnioskodawcy takie stanowisko przesądza o naruszeniu zasady równości.

Uwaga ta odnosi się właściwie do opodatkowania – w sposób przewidziany przez NSA – wszystkich nieodpłatnych świadczeń objętych zakresem niniejszego wniosku.

c) Stanowisko NSA w odniesieniu do transportu organizowanego przez pracodawcę

(i)

Pracodawcy opłacają transport do zakładu pracy zazwyczaj w sytuacji, gdy transport publiczny nie jest dostosowany do potrzeb pracowników lub korzystanie z niego w celu dotarcia do miejsca pracy jest dla pracowników bardzo uciążliwe (np. najbliższy dworzec / przystanek znajduje się w znacznej odległości od siedziby pracodawcy). Dotyczy to również sytuacji, gdy praca odbywa się w formie zmianowej, co powoduje, że pracownicy mają spore trudności z dotarciem do pracy.

W takiej sytuacji pracodawcy zawierają zazwyczaj z zewnętrzną firmą transportową umowę o świadczenie usług przewozu jej pracowników w określonych godzinach, z oznaczonych miejsc ulokowanych w pobliżu miejsc zamieszkania pracowników do siedziby pracodawcy. Pracownicy ci nie mogą być zazwyczaj przewożeni do jakichkolwiek innych miejsc niż miejsce pracy lub oznaczone miejsce w pobliżu ich miejsca zamieszkania.

Wynagrodzenie firmy transportowej jest ustalane zazwyczaj w sposób ryczałtowy i jest niezależne od ilości osób przewożonych na danej trasie w danym okresie. Nie jest też możliwym ustalenie, czy i kiedy oraz w jakim zakresie pracownicy z transportu organizowanego przez pracodawcę w rzeczywistości skorzystali. Ilość pracowników korzystających z transportu może być co dzień inna – pracownicy mogą być na zwolnieniu, na urlopie, w delegacji bądź też dojechać do pracy w inny sposób niż za pośrednictwem transportu organizowanego przez pracodawcę.

(ii)

W wyroku z 17 czerwca 2010 r. (sygn. akt II FSK 1460/09) NSA, w odniesieniu do stanu faktycznego analogicznego jak opisany wyżej, uznał jednak że „*przysporzenie majątkowe uzyskane przez pracowników skarżącej spółki 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, wbrew twierdzeniu skarżącej spółki, świadczenia na rzecz pracowników, które "kreowały u nich przysporzenia majątkowe". Nie można zatem zgodzić się z wywodami skargi kasacyjnej, że przedmiotowe*



LEWIATAN

świadczenia nie zostały przez pracowników otrzymane w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych'.

(iii)

Ponownie zatem, możliwość otrzymania świadczenia została przez NSA – wbrew regulacjom ustawy o p.d.o.f., a więc wbrew zasadom wynikającym z art. 217 Konstytucji – utożsamiona z otrzymaniem świadczenia.

Ponownie również, brak jest możliwości zastosowania art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f. do określenia wartości świadczenia otrzymanego przez pracownika. Usługa zakupiona przez pracodawcę nie jest bowiem tożsama z usługą otrzymaną przez pracownika (wszystkie uwagi przedstawione w punkcie powyżej dotyczącym sposobu ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia mają tu pełne zastosowanie).

Usługa, którą nabywa pracodawca (np. przejazd całego autobusu opłacana w sposób ryczałtowy za 1 km przebiegu pojazdu), nie jest tym świadczeniem, które jest stawiane do dyspozycji pracownika (możliwość skorzystania z 1 miejsca w autobusie kursującym na określonej trasie). Pracodawca nie świadczy swoim pracownikom usług wynajmu autobusów i nie nabywa takich usług w celu ich dalszej odsprzedaży na rzecz pracowników.

Koszty, jakie ponosi pracodawca za przejazd danego środka transportu są w każdym przypadku jednakowe – niezależnie od stopnia wykorzystania miejsc przez pracowników. Gdy środek transportu nie jest wypełniony w całości, przypisywanie całych kosztów do przychodu pracowników, którzy nawet potencjalnie nie skorzystają z pełnej wartości świadczenia w postaci wynajmu całego środka transportu jest więc całkowicie nieuprawnione.

Należy jeszcze raz podkreślić, że wartość nieodpłatnego świadczenia związanego z korzystaniem z transportu organizowanego przez pracodawcę należy ustalić zgodnie z art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy o p.d.o.f. Skoro do określenia wartości świadczenia otrzymanego przez pracownika w przypadku transportu organizowanego przez pracodawcę, brak jest możliwości zastosowania ww. regulacji, to należy uznać, że w takim przypadku określenie wartości podlegającej opodatkowaniu odbywa się bez podstawy prawnej. Takie działanie wprost przeczy zasadzie wyłączności ustawowej wynikającej z art. 217 Konstytucji.

(iv)

O tym, że problem leży w treści przepisu nadanej mu przez NSA przesądza stanowisko zajęte przez ten Sąd w wyroku z 15 września 2009 r. (sygn. akt II FSK 536/08). Sąd uznał – odmiennie niż w uchwałach oraz w ostatnich wyrokach – że *„w przypadku, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika brak jest podstaw do ustalenia dla konkretnego pracownika kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez*



LEWIATAN

pracodawcę kosztów dojazdów do i z pracy. Nie sposób stwierdzić bowiem czy pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość".

Zdaniem Sądu „w sytuacji, gdy pracodawca ponosi opłaty związane z dojazdem pracowników do pracy na podstawie zawartej z przewoźnikiem umowy, przy czym opłata ta jest ustalona ryczałtowo bez względu na liczbę pracowników mogących skorzystać ze świadczenia, **brak jest podstaw do ustalenia przychodu z tego tytułu po stronie pracownika (...)** W przypadku świadczeń w naturze muszą one być faktycznie otrzymane, a nie tylko postawione do dyspozycji. W niniejszej sprawie nie ma możliwości ustalenia kwoty przychodu dla konkretnego pracownika, gdyż **pracownicy korzystający z dojazdów mieli jedynie to świadczenie w naturze postawione do dyspozycji. Nie ma możliwości stwierdzenia czy pracownik rzeczywiście otrzymał świadczenie i jaka była jego wartość. 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 postawionego do jego dyspozycji transportu, a ponadto możliwe byłoby ustalenie wartości tego świadczenia według metod określonych w updoł".

Co ważne, również po uchwale Pełnego Składu Izby Finansowej, NSA wydał wyroki, w których potwierdził, że niezgodnym z Konstytucją jest ustalenie "teoretycznego" przychodu w odniesieniu do pracowników, którzy z transportu organizowanego przez pracodawcę nie korzystali dojeżdżając do pracy np. własnym samochodem – wyroki NSA z 19 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2735/11), z 20 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1356/10) z 11 kwietnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1724/10 oraz II FSK 1730/10).

d) Stanowisko NSA w odniesieniu do objęcia pracowników polisami ubezpieczeniowymi

(i)

Odnosząc się do stanu faktycznego, w którym pracodawca zawarł umowę ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, w ten sposób, że osoby ubezpieczone nie zostały wymienione z imienia i nazwiska, ale ochrona dotyczyła konkretnych stanowisk i funkcji, NSA, w wyroku z 19 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 2747/11) uznał, że pracownicy objęci umową ubezpieczenia uzyskują przychód podatkowy.

NSA uznał, że „trudno jest przyjąć, iż Spółka nie posiada informacji i nie ma możliwości ustalenia, kto konkretnie i w jakim okresie w przeciągu trwania ubezpieczenia, zajmował określone stanowisko, czy też pełnił funkcję, objęte ubezpieczeniem. Są to dane, które obok wysokości uiszczanej składki ubezpieczeniowej (art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.) stanowią niezbędny punkt odniesienia do dokonania dalszych wyliczeń wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na daną osobę. Trudno też przy tym byłoby zaakceptować taki stan rzeczy, iż jeżeli, jak słusznie wskazał Sąd pierwszej instancji, co do zasady powstaje w opisaney we wniosku sytuacji obowiązek podatkowy, a objęte ubezpieczeniem osoby istotnie otrzymują wymierne przysporzenie majątkowe w postaci nieodpłatnego



LEWIATAN

świadczenia, to możliwość jego opodatkowania zależałaby tylko od tego, czy w okresie obowiązywania ubezpieczenia nastąpiły zmiany personalne na objętych tym ubezpieczeniem stanowiskach (funkcjach), czy też nie".

Analogicznie wypowiedział się NSA w wyroku z 30 marca 2012 r. (sygn. akt II FSK 1749/10) w stanie faktycznym, gdzie *„spółka zawarła umowę ubezpieczenia, w której jest ona ubezpieczającym, zaś ubezpieczonymi są: byli, obecni i przyszli członkowie zarządu oraz spółka w zakresie ochrony udzielanej na podstawie klauzuli nr 15 (niniejszą klauzulą rozszerzono zakres ubezpieczenia o roszczenia wniesione przeciwko spółce za szkody wynikające z uchybień ubezpieczonych osób fizycznych). Aneks nr 1 włączono do ochrony ubezpieczeniowej członków rady nadzorczej. Spółka stwierdziła, że w umowie ubezpieczenia nie wskazano z imienia i nazwiska osób ubezpieczonych, mówi się o byłych, obecnych i przyszłych członkach jej organów".*

NSA podkreślił w ww. wyroku, że *„niewątpliwie bowiem z dokumentacji prowadzonej w skarżącej spółce wynika, jakie konkretnie osoby pełniły i pełniły funkcje członka zarządu lub rady nadzorczej i przez jaki okres. Dane te powinny umożliwić przypisanie odpowiedniej części składki za ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej każdej z tych osób. Wskazać nadto trzeba, że skarżąca spółka, wykonująca obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, powinna tak zorganizować i prowadzić swoją dokumentację, by mogła z tych obowiązków wywiązać się w sposób należyty. Nieprowadzenie stosownej dokumentacji nie może skutkować nieopodatkowaniem przychodów określonych wyżej osób, w sytuacji gdy przychody te podatkowi dochodowemu, jak to już wyżej ustalono, podlegają".*

Nie kwestionując stanowiska, że przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia powstaje w momencie objęcia danej osoby ochroną ubezpieczeniową, należy podkreślić, że ustalenie wartości tego przysporzenia nie jest w dużej liczbie stanów faktycznych możliwe, niezależnie od tego, czy i jak szczegółową dokumentację pracodawca prowadzi.

Stanowisko NSA nie będzie powodowało problemów z ustaleniem wartości nieodpłatnego świadczenia tylko w sytuacji, kiedy można przypisać wartość odpłatności za polisę (wartość konkretnej składki) konkretnemu pracownikowi.

W większości przypadków jednak umowy ubezpieczeniowe – z uwagi na potrzeby biznesowe pracodawcy – skonstruowane są w sposób, który uniemożliwia bezpośrednio przypisanie wysokości składki ponoszonej za konkretnego pracownika do tego pracownika.

Poniżej Wnioskodawca wskaże przykładowe problemy, w ustaleniu wartości nieodpłatnego świadczenia, które wiążą się z wykładnią przedstawioną przez NSA:

- jeśli polisą objęci są aktualni członkowie zarządu oraz wszystkie te osoby, które wejdą w skład tego organu w okresie obowiązywania umowy ubezpieczenia, to jak obliczyć cenę jednostkową przypadającą na osobę będącą członkiem zarządu w chwili podpisania umowy, skoro nie wiadomo, czy kwotę składki podzielić np. na 2 czy na 10 osób?



LEWIATAN

- co zrobić w sytuacji, kiedy polisą są objęci, oprócz obecnych i przyszłych, również byli członkowie zarządu? Osoby takie nie mają zazwyczaj kontaktu z byłym pracodawcą co oznacza, że nie będą miały one możliwości dowiedzenia się, że otrzymały jakiegokolwiek przysporzenie do czasu otrzymania stosownego formularza przed upływem terminu do rozliczenia rocznego ani też rezygnacji z bycia objętym ubezpieczeniem (co stawia daną osobę w o wiele gorszej sytuacji niż aktualnych pracowników danego przedsiębiorcy),
- jeśli polisą ubezpieczeniową objęty jest zarząd, rada nadzorcza i prokurenci – czy wszystkich ochrona dotyka w takim samym stopniu, skoro organy te pełnią różne funkcje? Jak ustalić część składki przypadającą na poszczególny organ?
- jeśli polisą objęta jest również spółka (pracodawca), to jaki wpływ ma ta okoliczność na ustalenie wysokości składki przypadającej na jedną osobę?,
- czy podatek ma zapłacić ta osoba, która jest członkiem organu w momencie zapłaty składki? Co zrobić w sytuacji, jeśli ktoś był w zarządzie w momencie opłacania składki i zaraz potem ustąpił ze stanowiska, a ktoś kto wszedł w skład organu po opłaceniu składki i nie odprowadziwszy podatku spowoduje szkodę, która wymusi wypłatę odszkodowania przez zakład ubezpieczeń?

(ii)

W wyroku z 8 lutego 2012 (sygn. akt II FSK 1437/10) NSA stwierdził, że „w przypadku umowy ubezpieczenia na życie, korzyść dla pracownika, której źródłem jest nieodpłatne świadczenie otrzymane od pracodawcy, wynika nie dopiero z ziszczenia się zdarzenia objętego ubezpieczeniem i wypłaty stosownego świadczenia, lecz już w postaci samego objęcia pracownika ochroną ubezpieczeniową, na wypadek wystąpienia określonych w umowie ubezpieczeniowej zdarzeń”

Ponownie, Sąd nie daje jednak odpowiedzi, jak ustalić wartość przychodu w sytuacji, gdy z polisy wynika np., że ochroną są objęci np. spadkobiercy ubezpieczonego.

(iii)

Podsumowując, w ocenie Wnioskodawcy, gdy w umowie ubezpieczenia nie została – z uwagi na obiektywne okoliczności – określona składka w sposób umożliwiający identyfikację części wykorzystanej przez każdego ubezpieczonego, przychodu ustalić się nie da. Przychód nie może zostać – bez naruszenia zasad wynikających z art. 2 i art. 17 Konstytucji – przypisany hipotetycznie, ale powinien poddawać się weryfikacji w sensie możliwości jego wyliczenia i skonkretyzowania.

3. Podsumowanie

(I)

Z punktu widzenia adresatów norm podatkowych istotnym jest, aby przepisy określające wszystkie elementy zobowiązania podatkowego nie pozostawiały wątpliwości co do zakresu opodatkowania.

W przypadkach opisanych w niniejszym wniosku, wobec stanowiska przedstawionego przez NSA, takie wątpliwości istnieją. W konsekwencji, pracodawcy - płatnicy, mimo zachowania należytej staranności związanej z interpretacją przepisów, nie są w stanie ustalić, czy świadczenia, które oferują swoim pracownikom w ramach zatrudnienia na podstawie stosunku pracy stanowią przychód podlegający opodatkowaniu, a tym samym czy są obowiązani obliczyć i pobrać zaliczkę podatku od tego przychodu i tym samym pomniejszyć kwotę wynagrodzenia netto.

Wątpliwości te powodują, że pracodawcy, jako płatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, znajdują się w stanie ciągłej niepewności co do zakresu oraz wysokości obciążeń podatkowych prowadzonej działalności.

Zapewnienie bezpieczeństwa prawnego ma w prawie podatkowym znaczenie szczególne, ponieważ w tym zakresie władztwo państwa wobec jednostki przejawia się w sposób szczególnie wyraźny – poprzez uregulowania podatkowe ustawodawca ogranicza bowiem chronione konstytucyjnie prawo własności.

Okoliczność tę podkreślił również Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, że:

- „W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny” (wyrok z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09),
- "W prawie regulującym daniny publiczne ważne znaczenie posiada jednak pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Służy zatem w konsekwencji realizacji zasady państwa prawnego” (wyrok z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K 9/92).



LEWIATAN

(ii)

Bezpieczeństwo to w odniesieniu do świadczeń pracowniczych zostało tym bardziej naruszone, że zmiana w podejściu sądów administracyjnych do ich opodatkowania nie była poprzedzona zmianami legislacyjnymi. Takie działanie przeczy w ocenie Wnioskodawcy standardom państwa prawa (por. A. Gomułowicz, *Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie - zasadnicze dylematy*, [w:] *Ius suum quique*. Studia prawno finansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu, Liber, Warszawa 2005, str.116).

(iii)

W odpowiedzi na interpelację poselską Nr 180 (SPS – 0202 – 1980/2)¹¹, Minister Finansów jeszcze w dniu 27 września 2002 r. twierdził, że „*pracodawca jest obowiązany do doliczenia do przychodu pracownika wartości faktycznie otrzymanych przez pracownika świadczeń, w tym usług medycznych, stosując w tym celu ceny zakupu usługi. Uwzględnienie kosztów usług medycznych w przychodach pracownika jednak nie zawsze jest możliwe. Przykładowo może mieć to miejsce w sytuacji, gdy pracodawca wykupuje usługi medyczne, jednakże opłatę za te usługi wnosi w sposób zryczałtowany (bez względu na rzeczywistą wartość wykonanych usług) albo w sposób uniemożliwiający identyfikację ceny konkretnej usługi ponoszonej na rzecz konkretnego pracownika. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje bowiem doliczania do dochodu pracownika wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracowników w sytuacji, gdy nie można określić wartości świadczenia, z jakiego podatnik faktycznie skorzystał. Jednocześnie uprzejmie informuję, iż **na podstawie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Stąd też doliczanie do dochodu pracownika wartości świadczeń usług medycznych jedynie przypadających na pracownika (a nie faktycznie otrzymanych) byłoby sprzeczne z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w konsekwencji sprzeczne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej***”

Z powyższego może wynikać więc, że ustawodawca celowo nie zaliczył świadczeń pracowniczych do przychodów podatkowych i w konsekwencji nie wskazał w ustawie o p.d.o.f. sposobu, w jaki obliczyć ich wartość.

Jest to zgodne z teorią o braku zupełności opodatkowania w odniesieniu do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przedstawiciele doktryny wskazują, że "*interpretując przepis art. 20, strzec należy się od popełnienia typowego błędu wykładni, jakim jest nieuzasadnione przyjmowanie zupełności opodatkowania. Są sytuacje, w których podmiot odnosi określone korzyści materialne, a nie znajduje do nich zastosowania żaden podatek*" (B. Brzeziński: *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002).

¹¹ Tekst dostępny na: <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/7A7437FF>



W związku z tym, Wnioskodawca wnosi jak na wstępie.

W imieniu Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych

PREZYDENT

Henryka Bochniarz

Załączniki:

1. Statut Konfederacji Lewiatan;
2. Odpis z Krajowego Rejestru Sądowego Nr KRS: 0000053779
3. Zarządzenie Prezydenta Konfederacji Lewiatan z dnia 15 stycznia 2013;
4. 5 odpisów wniosku wraz z załącznikami.