



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 4 lipca 2014 r.

Sygn. akt K 7/13

BAS-WPTK-714/13

Termin rozprawy: 8 lipca 2014 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	04. 07. 2014
L.dz.	L.zał.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam dodatkowe wyjaśnienia w sprawie wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan z 16 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 7/13), jednocześnie modyfikując dotychczasowe stanowisko, przez zgłoszenie wniosku ewentualnego – na wypadek nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania sformułowanego w stanowisku Sejmu z 21 listopada 2013 r. – o stwierdzenie, że:

1) 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 (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), w zakresie w jakim do przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zalicza „wartość innych nieodpłatnych świadczeń” otrzymanych przez pracownika od pracodawcy, **jest zgodny** z art. 2 i art. 217 Konstytucji;

2) art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy powołanej w punkcie 1, w zakresie w jakim wskazuje metody ustalenia wartości innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez pracownika od pracodawcy, **jest zgodny** z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Dotychczasowe stanowisko Sejmu i zakres jego modyfikacji

W stanowisku Sejmu z 21 listopada 2013 r., w którego uzasadnieniu przeprowadzono analizę formalnoprawną wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan z 16 stycznia 2013 r. (dalej: wniosek), sformułowany został, 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.; dalej ustawa o TK), wniosek o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Postulat umorzenia postępowania Sejm oparł na dwóch przesłankach. Po pierwsze, w opinii Sejmu, wnioskodawca nie dowiódł, że po uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z: 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 i 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 można mówić o ustalonej praktyce opodatkowania wszelkich nieodpłatnych świadczeń pracowniczych, które „pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy” (zob. wniosek, *petitum* i s. 11), a tym samym, że treść wydobyta przez NSA z zakwestionowanych przepisów zyskała walor stałej i powszechnie akceptowanej.

Sejm pragnie podkreślić, że braku stabilnego orzecznictwa w analizowanym zakresie, dowodzi wbrew twierdzeniom wnioskodawcy – inicjatywa Rzecznika Praw Obywatelskich, który 17 maja 2013 r., działając na podstawie art. 265 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), wystąpił z wnioskiem do NSA o podjęcie uchwały rozstrzygającej, czy sfinansowane przez pracodawcę koszty udziału pracowników w imprezie integracyjnej, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych w świetle art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), stanowią dla pracowników, którym umożliwiono udział w tej imprezie, przychód z tytułu innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz 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 tytułu innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. (RPO-727170-V/13/JG).

Dostrzegając rozbieżności w orzecznictwie, z podobnym wnioskiem do NSA wystąpił 18 lipca 2013 r. Prokurator Generalny, zwracając się o podjęcie uchwały rozstrzygającej, czy koszty zakwaterowania, wyżywienia, dojazdu oraz inne koszty poniesione przez pracodawcę w celu organizacji imprezy szkoleniowo-integracyjnej oraz podobnych imprez stanowią dla pracowników przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., również w przypadku, gdy w świetle art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. pracownicy faktycznie świadczeń tych nie otrzymali, a jedynie zostały one pozostawione do ich dyspozycji (PG IV Pa 54/13).

Sejm stwierdza, że p.p.s.a. przewiduje konkretne instrumenty pozwalające na usunięcie rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych i to one stanowią właściwą metodę likwidacji dysonansu judykacyjnego. Zasadnicze zastrzeżenie budzi zatem fakt, że nie skorzystał z nich NSA, który wstrzymał się z podjęciem uchwał wykładniczych w przywołanych sprawach, zarejestrowanych pod sygnaturami akt: II FPS 3/13 oraz II FPS 6/13, stwierdzając, że powinien zapoznać się z wynikiem postępowania w sprawie pytania prawnego NSA z 21 października 2013 r., w którym skład orzekający sformułował wątpliwość, czy art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 i ust. 2a pkt 2 w związku z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w 2006 roku, w zakresie w jakim nie precyzują pojęcia „innych nieodpłatnych świadczeń” i stanowią podstawę do ustalenia wartości pieniężnej tych świadczeń wliczanej do przychodu ze stosunku pracy jest zgodny z art. 2 oraz art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji (sygn. akt P 52/13).

Reasumując, z powyższych względów, w opinii Sejmu, merytoryczne rozpoznanie niniejszej sprawy oznaczałoby odniesienie się do aktów stosowania prawa i w konsekwencji nosiłoby znamiona rozszerzenia jurysdykcji Trybunału Konstytucyjnego, które nie znajduje uzasadnienia w polskim porządku prawnym i które pozostawałoby sprzeczne z zasadą wyrażoną w art. 188 pkt 1 w związku z art. 7 Konstytucji.

Drugim, odrębnym argumentem przemawiającym na rzecz umorzenia postępowania, są deficyty w warstwie argumentacyjnej wniosku, które nie pozwoliły Sejmowi uznać, że *a casu* spełniony został wymóg formalny sformułowany w art. 32

ust. 1 pkt 4 ustawy o TK. Wnioskodawca nie wykazał bowiem, że zakwestionowaną regulację cechuje niejasność, niejednoznaczność oraz czy i dlaczego przepisy te pozwalają na rozbieżną i niestabilną interpretację lub prawotwórstwo w toku rozstrzygania jednostkowych spraw przez sądy. Wręcz przeciwnie, w uzasadnieniu wniosku Prezydent Konfederacji Lewiatan kilkakrotnie podkreślał, że poddane kontroli przepisy są jasne, a ich treść niewątpliwa konstytucyjnie.

Wyznaczony w niniejszej sprawie termin rozprawy, skłania do przyjęcia, że Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu Sejmu i dopuszcza możliwość rozpoznania merytorycznego wniosku.

Z tego powodu Sejm modyfikuje swoje stanowisko z 21 listopada 2013 r., co polega na uzupełnieniu go o wywód dotyczący zgodności 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. z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Jednocześnie trzeba podkreślić, że ujęty w stanowisku Sejmu z 21 listopada 2013 r. wniosek o umorzenie postępowania pozostaje aktualny i w tej mierze należy w pełni podtrzymać argumentację w nim zgłoszoną, natomiast niniejsze dodatkowe wyjaśnienia stanowią uzasadnienie ewentualnego wniosku Sejmu, jako uczestnika postępowania w procesie kontroli konstytucyjności, zgłoszonego na wypadek uznania przez Trybunał Konstytucyjny dopuszczalności rozpoznania sprawy co do meritum.

II. Przedmiot kontroli

1. Prezydent Konfederacji Lewiatan (dalej: wnioskodawca) przedmiotem kontroli uczynił dwie grupy przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po pierwsze, zakwestionowane zostały postanowienia art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., ustalające zakres pojęcia przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W świetle art. 12 ust. 1 u.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”. Natomiast w myśl art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.: „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”.

Po drugie jako przedmiot kontroli wskazana została grupa przepisów regulujących zasady ustalania wartości pieniężnej innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych otrzymywanych przez pracowników. Artykuł 12 ust. 3 u.p.d.o.f. nakazuje ustalanie wartości pieniężnej innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 11 ust. 2 u.p.d.o.f.: „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”.

Natomiast sposób ustalania wartości pieniężnej świadczeń nieodpłatnych uzależniony jest od przedmiotu świadczenia. W konsekwencji, w świetle art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f.:

- a) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – jego wartość ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- b) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – jego wartość ustala się według cen zakupu;
- c) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – jego wartość ustala się według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- d) w pozostałych przypadkach – jego wartość ustala się 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.

Ponadto, zgodnie z art. 11 ust. 2b u.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.

2. Wątpliwości konstytucyjne sformułowane we wniosku nie odnoszą się do przywołanych przepisów u.p.d.o.f. *in extenso*. Prezydent Konfederacji Lewiatan, precyzując ramy zaskarżenia, wskazał, że kwestionuje przywołane przepisy 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 obliczyć w zgodzie z metodologią wskazaną w ww. ustawie” (wniosek, s. 1).

Co więcej, jak wyraźnie wskazuje wnioskodawca: „Celem przedmiotowego wniosku jest w istocie wyłącznie eliminacja niekonstytucyjnych treści znaczeniowych przypisanych ww. regulacjom przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne [...]” (wniosek, s. 2, por. także wniosek, s. 8, 13 i 15). Innymi słowy, zakwestionowano treść normatywną przepisów, jaką uzyskały one – w opinii wnioskodawcy – w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni sądowej. Zastrzeżenia Sejmu w odniesieniu do słuszności tak postawionej tezy zostały zaprezentowane w stanowisku z 21 listopada 2013 r.

3. Zdaniem Sejmu, co zostało wykazane w stanowisku z 21 listopada 2013 r., wnioskodawca, konstruując zakres zaskarżenia, oparł się na ustaleniach uchwał wykładniczych NSA podjętych w odniesieniu do świadczeń niepieniężnych w postaci abonamentów świadczeń medycznych, zapewniających ochronę ubezpieczeniową pracownikom i w nieuzasadniony sposób ekstrapolował je na inne rodzaje świadczeń niepieniężnych. Z tego względu Sejm opowiada się za zmianą zakresu zaskarżenia, przez odniesienie się do treści normy, która *expressis verbis* wynika z zaskarżonych przepisów. W konsekwencji korekta przedmiotu zaskarżenia wskazanego we wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan będzie polegała na wskazaniu art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., w zakresie w jakim do przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zalicza „wartość innych nieodpłatnych świadczeń” otrzymanych przez pracownika od

pracodawcy, oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f., w zakresie w jakim wskazuje metody ustalenia wartości innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez pracownika od pracodawcy.

Proponowana zmiana ram zaskarżenia została uwzględniona w *petitum* niniejszego pisma i w dalszej jego części.

III. Zgodność przepisów

1. Zarzuty wnioskodawcy

Wnioskodawca, wywodząc z uchwał NSA z: 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 i 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 (których ustalenia zostały zaprezentowane w stanowisku Sejmu z 21 listopada 2013 r., w części poświęconej analizie formalnoprawnej) nadanie zakwestionowanym przepisom takiej treści normatywnej, zgodnie z którą nie tylko faktycznie otrzymane, ale również pozostawione do dyspozycji pracownika świadczenia wykupione przez pracodawcę, stanowią świadczenie niepieniężne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w świetle art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., sformułował następujące zarzuty.

Po pierwsze, w opinii Prezydenta Konfederacji Lewiatan, przywołana wykładnia zakwestionowanych regulacji przesądza, że ustawodawca naruszył zasadę określoności przepisów prawa i jego pewności, a tym samym zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

Po drugie, z uwagi na przyjęcie w wyniku wykładni sądowo-administracyjnej, że moment powstania obowiązku podatkowego jest związany z możliwością otrzymania przez pracownika świadczenia pozapłacowego, a nie z faktycznym jego otrzymaniem, wnioskodawca wskazuje, że płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych nie może obliczyć wartości świadczeń pozapłacowych w zgodzie z metodologią wskazaną w ustawie (art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f.), co w konsekwencji uniemożliwia mu ustalenie przedmiotu opodatkowania i jego wartości. Taki stan rzeczy narusza konstytucyjną zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych (art. 217 Konstytucji).

2. Wzorce kontroli

1. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, art. 2 Konstytucji jest źródłem zasady poprawnej legislacji (m.in. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Jest ona związana funkcjonalnie z zasadami: pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreśla przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w prawie podatkowym 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 niepewności co do ciążących na nich obowiązków.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są 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 taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (szerzej na temat zasady określoności przepisów prawa zob. T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 192-203).

Jak wywiódł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 39/06), istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do nieokreśloności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych, co oznacza naruszenie art. 2 Konstytucji.

2. Na gruncie ustawy zasadniczej wyróżnia się dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły (dotyczący wszelkich regulacji prawnych i gwarantowany poprzez zasadę poprawnej regulacji wywodzoną z art. 2 Konstytucji) oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowiących w określonych obszarach (gwarantowany poprzez zasadę szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, w tym prawa daninowego). Wskazał na to Trybunał Konstytucyjny m.in. w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09. Należy zwrócić uwagę na szczególne znaczenie zasad poprawnej legislacji w odniesieniu do prawa podatkowego, bowiem niewątpliwa swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest „równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji” (wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02), które „wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje” (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego: „[...] nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową” (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

3. Drugim, autonomicznym wzorcem kontroli przywołanym przez Prezydenta Konfederacji Lewiatan jest art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym, 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. Przepis ten formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych – określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy.

W opinii Sejmu, analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności przepisów prawa podatkowego prowadzona dla oceny ich konstytucyjności w świetle wzorca kontroli zawartego w art. 2 Konstytucji znajduje również odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu może prowadzić do naruszenia zarówno fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji, jak też art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji dopełniają się wzajemnie (szerzej na temat określoności przepisów prawa podatkowego zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 151-160 i cytowane tam orzecznictwo TK).

Co istotne z perspektywy zarzutów sformułowanych przez wnioskodawcę w niniejszej sprawie, w przywoływanym już wyroku w sprawie o sygn. akt SK 39/06, Trybunał Konstytucyjny potwierdził istnienie reguły komplementarności postanowień art. 2 i art. 217 Konstytucji w odniesieniu do prawa daninowego, stwierdził bowiem, że w świetle tego wzorca ustawy zasadniczej, przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, muszą być określone, co oznacza, że w tym obszarze nie może być niejasności. Przepisy prawa podatkowego powinny spełniać zarówno kryteria legislacyjnej poprawności wynikające z art. 2 Konstytucji, jak i te wywodzone z art. 217 Konstytucji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). Generalnie Trybunał podnosi, że: „Konstytucja wymaga, aby istotne elementy stosunku daninowego zostały określone w ustawie” (wyrok TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09).

Na gruncie niniejszej sprawy, analiza uzasadnienia wniosku pozwala stwierdzić, że Prezydent Konfederacji Lewiatan także traktuje przywołane wzorce kontroli jako wzajemnie uzupełniające się.

3. Analiza zgodności

1. Analizę zgodności poddanych kontroli przepisów u.p.d.o.f, w zakresach wskazanych w *petitum* niniejszego pisma, wypada zacząć od stwierdzenia, że na tle

niniejszej sprawy rysują się dwa problemy konstytucyjne. W odniesieniu do postanowień zawartych w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wnioskodawca twierdzi, że zakwestionowana regulacja jest na tyle nieprecyzyjna, iż pozwala na wywiedzenie obowiązku podatkowego związanego już z samą możliwością otrzymania przez pracownika świadczenia pozapłacowego, a nie z faktycznym jego otrzymaniem. Sporny jest więc przedmiot opodatkowania.

Drugim problemem, który dostrzegł Prezydent Konfederacji Lewiatan, jest pytanie o sposób ustalenia wartości przychodu, który pracownik otrzymał od pracodawcy. Wnioskodawca podnosi bowiem, że art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. jest na tyle niejednoznaczny, że uniemożliwia wskazanie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

2. Konfrontując zaskarżone przepisy z powołanymi przez wnioskodawcę wzorcami kontroli, trzeba zaznaczyć, że w dotychczasowym *acquis constitutionnel* wypracowano kryteria określoności normy, które muszą być uwzględnione przy dokonywaniu oceny konstytucyjności.

Przede wszystkim należy podkreślić, że wymóg określoności ma charakter nakazu adresowanego do ustawodawcy. W najnowszym orzecznictwie przyjęto, że nakaz ten „ma charakter dyrektywy ogólnosystemowej nakładającej na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Z powyższych względów na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu” (wyrok TK z 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08). Ponadto z zasady określoności płynie nakaz tworzenia przepisów, które mają być formułowane w sposób jasny i klarowny w warstwie językowej oraz być zrozumiałe i komunikatywne dla ich adresatów (zob. m.in. wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00). Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa sądu konstytucyjnego, pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności

ma charakter *ultima ratio*. Z uwagi na zasadę stosowania wykładni zgodnej z Konstytucją, stwierdzenie niekonstytucyjności z powołaniem się na zasadę określoności przepisu możliwe jest wówczas, gdy nie sposób usunąć wątpliwości wskutek zastosowania uznanych metod interpretacji tekstu prawnego (zob. postanowienie TK z 5 kwietnia 2005 r., sygn. akt K 43/01 oraz wyroki TK z: 28 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 56/04; 13 września 2005 r., sygn. akt K 38/04; 15 stycznia 2009 r., sygn. akt K 45/07; 13 lipca 2011 r., sygn. akt P 10/09).

3. Odnosząc powyższe kryteria do niniejszej sprawy, zdaniem Sejmu, trudno uznać, że przepisy stanowiące przedmiot zaskarżenia są w sposób kwalifikowany nieprecyzyjne i w konsekwencji niekonstytucyjne.

Co więcej, analiza uzasadnienia wniosku, w opinii Sejmu, daje podstawę do sformułowania stwierdzenia, że technika legislacyjna zastosowana przez ustawodawcę przy normowaniu zasad ustalania zakresu pojęcia przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz zasad ustalania wartości świadczeń niepieniężnych nie wywołuje również zastrzeżeń wnioskodawcy, który krytyce poddaje w zasadzie wyłącznie rezultat działalności orzeczniczej sądów.

Jak już wspomniano, wnioskodawca nie wykazał, iż zakwestionowaną regulację cechuje niejasność, niejednoznaczność oraz czy i dlaczego przepisy te pozwalają na rozbieżną i niestabilną interpretację lub prawotwórstwo w toku rozstrzygnięcia jednostkowych spraw przez sądy.

4. Abstrahując od zgłoszonego i podtrzymywanego wniosku o umorzenie postępowania ze względu na brak stosownego uzasadnienia postawionego zarzutu nieokreśloności przepisów prawa, Sejm pragnie podkreślić, że zgadza się w pełni z wnioskodawcą co do konstytucyjnoprawnej oceny art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. dokonywanej w oderwaniu od praktyki orzeczniczej. Zrelacjonowane w piśmie Sejmu z 21 listopada 2013 r. rozbieżności w poglądach składów orzekających NSA dotyczą problemu ustalenia momentu powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia pracowniczego, innymi słowy, czy przychód z tego tytułu powstaje dopiero w chwili realnego (faktycznego) otrzymania świadczenia określonej wartości, czy też o powstaniu przychodu przesądza już samo umożliwienie pracownikowi otrzymania świadczenia.

Aprobata drugiej z wymienionych opcji interpretacyjnych powoduje jednocześnie trudność (jeśli nie niemożliwość) ustalenia wartości świadczenia i tym samym podstawy opodatkowania. Problem w ustaleniu wartości świadczenia niepieniężnego, pozostawionego do dyspozycji pracownika, NSA próbował przewyciężyć, sięgając poza literalną wykładnię sformułowania „według ceny” i sugerując, że cena zakupu nie musi determinować wartości świadczenia, ale „stanowi punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia”.

5. Odnosząc się do pierwszego z zarysowanych problemów konstytucyjnych, należy przeanalizować treść art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., aby ustalić, czy mamy do czynienia z nieprecyzyjnym przepisem regulującym przedmiot opodatkowania. Decydujące znaczenie ma przy tym kontekst językowy zakwestionowanej regulacji, bowiem wykładnia językowa odgrywa podstawową rolę w procesie dokonywania interpretacji przepisów prawa (B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002 r., s. 19 i n.). Jakkolwiek art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. nie posługuje się określeniem „otrzymane” w odniesieniu do wartości „innych nieodpłatnych świadczeń”, to jednak wnioskodawca słusznie wiąże treść art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. z jej art. 11 ust. 1, ogólnie określającym, co należy rozumieć pod pojęciem przychodu.

W art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał jednoznacznie, że: „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”. W powołanym przepisie wyraźnie wyróżniono dwa rodzaje (sposoby) powstania przychodu: a) otrzymanie określonego świadczenia oraz b) postawienie go do dyspozycji podatnika. Oba sposoby odnoszą się do pieniędzy i wartości pieniężnych. Natomiast przychód ze świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń podlega opodatkowaniu dopiero w momencie, gdy zostanie otrzymany przez podatnika.

Należy zgodzić się z poglądem reprezentowanym w doktrynie, że wieloznaczność leksykalna treści tekstów prawnych jest naturalną konsekwencją ich redagowania w języku potocznym (M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 132-142). Jednym ze sposobów znoszenia wieloznaczności jest osadzanie tych zwrotów i sformułowań w kontekstach słownych.

W pierwszej kolejności może to być kontekst najbliższy, gdy dany wyraz w połączeniu z innym stanowi zwrot już jednoznaczny (*ibidem*, s. 144). Uwzględniając powyższe, należy podnieść, że w analizowanym art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. słowo „otrzymane” zestawiono ze słowem „świadczenie” w ten sposób, że pierwsze z nich dookreśla drugie. Nadto wypada podkreślić, że w określeniu „otrzymanych” prawodawca posłużył się czasem przeszłym dokonanym, co nie jest bez znaczenia w kontekście „wartości otrzymanych”.

Zgodnie z językowym znaczeniem słowo „otrzymać” oznacza dostać coś w darze, dostać coś co się należy, na co się zasługuje, do czego się dąży, uzyskać coś z czegoś (*Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, Warszawa 2003, s. 602). W art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. występują obydwa pojęcia: „otrzymać” i „postawić do dyspozycji”, co – uwzględniając płynącą z założenia racjonalnego ustawodawcy dyrektywę zakazującą wykładni synonimicznej (por. wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09) – oznacza, że zwrot „otrzymać” nie może być rozumiany jako „postawić do dyspozycji” (interpretator musi przyjąć, że skoro prawodawca posłużył się różnymi określeniami, to przypisał im różne znaczenie). Wniosek ten wspiera dodatkowo okoliczność, że we wspomnianym przepisie obydwa pojęcia występują względem siebie w relacji alternatywy.

Z tych względów należy uznać, że w odniesieniu do innych nieodpłatnych świadczeń, przychód podatkowy powstaje wówczas, gdy nie są one tylko postawione do dyspozycji podatnika, lecz zostały przez niego faktycznie otrzymane.

Za taką interpretacją, przejawiającą się w poglądach części składów orzekających NSA, które Sejm zrekonstruował w piśmie z 21 listopada 2013 r., przemawia również fakt, że istotą podatku dochodowego od osób fizycznych jest opodatkowanie skonkretyzowanego przysporzenia, a nie potencjalnej możliwości jego uzyskania.

6. Jak ustalono wyżej, art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. determinuje możliwość uznania za przychód nieodpłatnego świadczenia jego faktycznym otrzymaniem. Osiągnięty przez pracownika przychód powinien więc mieć charakter realny i skonkretyzowany.

Odnosząc się do drugiego z problemów zdiagnozowanych przez wnioskodawcę, którego istota polega na uwarunkowanej nieprecyzyjnością art. 12

ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. trudności z ustaleniem wartości pozapłacowego świadczenia pracowniczego, Sejm stwierdza co następuje.

Przed wszystkim należy podkreślić, że przywołane przepisy wskazują wyczerpujący katalog zasad ustalania wartości świadczeń niepieniężnych, co pozwala operować tylko metodami w nich przewidzianymi (zob. wyrok WSA w Warszawie z 20 sierpnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 625/08).

Większość świadczeń niepieniężnych przekazywanych pracownikom przez pracodawców, co podkreśla również wnioskodawca, polega na zakupie określonej usługi. Artykuł 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. wyraźnie wskazuje przy tym, że wartość takiego świadczenia określa się według ceny jego zakupu. W konsekwencji jest to „cena faktycznie zapłacona, a więc z jednej strony z uwzględnieniem naliczonego przez sprzedawcę VAT (który jest składnikiem ceny), ale i z uwzględnieniem ewentualnie udzielonych rabatów” (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Lex/el. nr 8028). W tym kontekście Sejmowi trudno odnieść się do koncepcji wyrażonej w uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA z 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10, zgodnie z którą cenę zakupu usługi przez pracodawcę należy traktować jedynie jako punkt wyjścia do ustalenia wartości świadczenia niepieniężnego przekazywanego pracownikowi, a nie jako czynnik ją determinujący.

Zdaniem Sejmu, powołując się na założenie racjonalności ustawodawcy, skoro przymek „według” pojawia się w u.p.d.o.f. w innych jej miejscach (np. art. 8 ust. 1 – opodatkowanie dochodu według skali, art. 11a – przeliczanie przychodów w walutach obcych na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu) w znaczeniu determinującym, to trudno uznać, że inne znaczenie zostało mu przypisane akurat w odniesieniu do ustalania wartości świadczenia niepieniężnego.

Uwzględniając, że opodatkowanie określonego świadczenia jako przychodu pracownika pochodzącego z nieodpłatnych świadczeń wymaga uprzedniego ustalenia, czy świadczenie zostało realnie otrzymane przez pracownika, należy stwierdzić, iż oszacowanie wartości świadczenia jest możliwe dopiero po stwierdzeniu faktycznego przysporzenia na rzecz konkretnego pracownika.

Modus operandi w zakresie sposobu przypisania poszczególnym, imiennie wskazanym pracownikom przychodu i tym samym w rezultacie ustalenia u nich

podstawy opodatkowania, a w konsekwencji także wypełnienia przez pracodawcę, jako płatnika, obowiązku pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy, nie został uregulowany w ustawie.

Metodę ewidencjonowania kupowanej usługi i wykorzystania jej przez pojedynczego podatnika ustawodawca pozostawił praktyce. W obliczu różnorodnych świadczeń, jakie pracodawca może nabywać dla pracowników, trudno sobie wyobrazić, że pracodawca zrekonstruuje i ujmie wyczerpująco w przepisach wszystkie możliwe sposoby ustalania tego, czy imiennie wskazany pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość.

W sytuacji, w której pracodawca nie zadbał o to, aby odpowiednio udokumentować przysporzenie na rzecz konkretnego pracownika (co należy traktować jako część obowiązków pracodawcy związanych z jego statusem płatnika), z pewnością przychodu nie można hipotetycznie przypisać *en bloc* grupie pracowników. Taka wykładania przepisów prawa materialnego jest trudna do zaakceptowania, gdyż grupa osób nie może zostać uznana za podatnika w rozumieniu art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.

7. Reasumując poczynione ustalenia, Sejm wnosi o uznanie, 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 u.p.d.o.f., w zakresach przywołanych w *petitum* stanowiska, **są zgodne** z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz