



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 21 listopada 2013 r.

Sygn. akt K 7/13

BAS-WPTK-714/13

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	21. 11. 2013
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 wyjaśnienia w sprawie wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan z 16 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 7/13), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania**, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i zarzuty wnioskodawcy

1. Prezydent Konfederacji Lewiatan (dalej: wnioskodawca) przedmiotem kontroli uczynił dwie grupy przepisów 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.).

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”.

Druga grupa przepisów wskazana jako przedmiot kontroli reguluje 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 ponoszona 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.

3. Wnioskodawca, wywodząc z uchwał 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 (których ustalenia zostaną zaprezentowane 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).

II. Analiza formalnoprawna

1. Z uwagi na to, że w niniejszej sprawie wnioskodawca nie zakwestionował literalnego brzmienia regulacji poddanej ocenie konstytucyjnej, lecz wskazał jako przedmiot kontroli treść nadaną przepisom przez praktykę sądową, w pierwszej kolejności – w opinii Sejmu – należy rozstrzygnąć, czy tak określony przedmiot kontroli podlega kognicji Trybunału Konstytucyjnego.

Wymaga podkreślenia, że orzeczenia sądowe ani inne akty stosowania prawa nie mogą być przedmiotem kontroli Trybunału. W jego kompetencjach nie leży również określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem sądem prawa, a nie sądem faktów. Konstytucyjna kognicja Trybunału Konstytucyjnego w pierwszej kolejności obejmuje orzekanie w sprawie hierarchicznej zgodności aktów normatywnych (zob. art. 188 i art. 193 Konstytucji).

Jednocześnie – w ślad za orzecznictwem konstytucyjnym – Sejm dostrzega, że na treść konkretnej normy prawnej składa się nie tylko brzmienie zaskarżonego przepisu, lecz również jego systemowe uwarunkowanie, przyjęte poglądy doktryny oraz ukształtowana w tej materii linia orzecznicza. Nie jest sporne, że jeżeli „określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99). Dokonując kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny uwzględnia zatem odczytanie normy przez organy stosujące prawo, jeżeli ma ono charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. m.in. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08 oraz wyroki TK z: 17 listopada 2008 r., sygn. akt SK 33/07; 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06; 16 września 2008 r., sygn. akt SK 76/06; 2 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 31/08; zob. także postanowienia TK z: 4 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 10/99; 16 października 2007 r., sygn. akt SK 13/07).

Dopuszczalność merytorycznej oceny art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. w zakwestionowanym przez wnioskodawcę zakresie jest zatem uzależniona od rozstrzygnięcia, czy przedstawiony przez inicjatora kontroli problem konstytucyjny wynika z normy prawnej, której treść została ukształtowana w sposób utrwalony w procesie jej stosowania (zob. np. wyrok TK z 7 marca 2007 r., sygn. akt K 28/05). W świetle *acquis constitutionnel* tylko stała, powszechna, powtarzalna interpretacja normy

z przepisu może prowadzić do nadania tekstowi sensu podlegającego kontroli konstytucyjności.

2. Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące podatkowych konsekwencji nieodpłatnych świadczeń dokonywanych przez pracodawców na rzecz pracowników jest w przeważającej liczbie przypadków ukształtowane w następstwie sądowej kontroli interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Z tego względu, rekonstrukcję linii orzeczniczej w przedmiotowym zakresie należy poprzedzić następującymi ustaleniami.

Zgodnie z art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; dalej: o.p.), składający wniosek o udzielenie interpretacji jest obowiązany do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie. Jednocześnie należy nadmienić, że zarówno organ podatkowy wydający interpretację, jak i sądy administracyjne wypowiadają się co do stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania czy też prowadzenia postępowania dowodowego. W piśmiennictwie zauważa się, że treść wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej wyznacza przedmiotowy zakres postępowania interpretacyjnego (por. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 61). Pogląd ten został zaaprobowany przez Naczelnny Sąd Administracyjny w wyrokach z: 29 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 944/10 oraz 16 września 2011 r., sygn. akt II FSK 497/10. Systemowa interpretacja art. 134 § 1 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.) oraz art. 14b-14h o.p., prowadzi do wniosku, że sądy administracyjne, kontrolując prawidłowość indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, nie mogą wykroczyć poza granice danej sprawy, które wyznaczają: (a) stan faktyczny przedstawiony we wniosku o indywidualną interpretację prawa podatkowego, (b) stan prawny wskazany przez wnioskodawcę oraz (c) zagadnienie prawne, które ma być przedmiotem interpretacji, a które wskazuje pytanie (pytania) wnioskodawcy (por. wyrok NSA z 15 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1518/10). Granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać przewidziane w ustawie skutki prawne, determinowane są również treścią pytania sformułowanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji. Z powyższych względów należy podkreślić, że dotychczasowe wypowiedzi sądów

administracyjnych (niezależnie od ich rangi) w przeważającej liczbie przypadków odnosiły się do stanu faktycznego opisanego we wniosku o interpretację i uwzględniały taki zasób informacji, jaki został im przekazany przez wnioskodawców. Oznacza to, że jakkolwiek wypowiedzi NSA orzekającego w powiększonym składzie będą wiążące dla innych składów orzekających, to jedynie w sytuacji, gdy stan faktyczny analizowany w konkretnej sprawie będzie analogiczny do stanu faktycznego, w ramach którego wypowiedział się NSA w uchwale.

3. Przystępując do rekonstrukcji linii orzeczniczej NSA w kwestii opodatkowania świadczeń niepieniężnych, na wstępie należy zauważyć, że sprawy objęte kontrolą sądów administracyjnych odnosiły się do następujących świadczeń pracowniczych finansowanych przez pracodawców: pakietów świadczeń medycznych, ubezpieczeń (od odpowiedzialności cywilnej, na życie, *assistance*), transportu do i z miejsca pracy oraz imprez o charakterze integracyjnym lub szkoleniowym. Dla przejrzystości dalszych wywodów, odrębnie zostanie omówiona linia orzecznicza odnosząca się do poszczególnych ze wskazanych rodzajów świadczeń. Należy w tym miejscu podkreślić, że na kanwie tych spraw przedmiot rozważań sądów administracyjnych miał charakter sekwencyjny, innymi słowy, składy orzekające musiały na początku ustalić czy w danej sprawie można mówić o niepieniężnym świadczeniu pracowniczym (ustalenie istoty nieodpłatnego świadczenia pracowniczego), aby w konsekwencji określić moment powstania przychodu oraz sposób ustalania wartości świadczenia niepieniężnego, którego wartość zaliczana jest do przychodu podatnika.

4. Z uwagi na to, że wnioskodawca wyraźnie przypisuje rozstrzygającą rolę orzecznictwu poświęconemu problemowi opodatkowania pakietów świadczeń medycznych (wniosek, s. 10), w pierwszej kolejności zostanie zrelacjonowany dorobek orzeczniczy w tym zakresie. Przede wszystkim należy zaznaczyć, że analizowane zagadnienie było dwukrotnie przedmiotem wypowiedzi NSA w powiększonym składzie. 24 maja 2010 r. NSA w składzie 7 sędziów podjął uchwałę o sygn. akt II FPS 1/10, zgodnie z którą wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników uprawnionych do ich wykorzystania nieodpłatne

świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W uchwale przyjęto, że świadczeniem otrzymywanym przez pracownika jest nie tylko konkretna usługa medyczna, jaką pracownik może w ramach pakietu otrzymać, ale także sama możliwość skorzystania z niej. Argumentem sądu, który miał przemawiać na rzecz stanowiska, zgodnie z którym pracownik nabywa dzięki pracodawcy przysporzenie majątkowe w chwili gotowości placówki medycznej do świadczenia mu odpowiednich usług, była teza, że pracownik oszczędza tym samym wydatki na zakup indywidualnego pakietu medycznego, stanowiącego swoiste prywatne ubezpieczenie zdrowotne.

Pogląd wyrażony w uchwale z 24 maja 2010 r. odbiegał od stanowiska prezentowanego w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym wykupienie przez pracodawcę pakietu medycznego dla ogółu zatrudnionych nie prowadziło do powstania przychodu u poszczególnych pracowników (por. wyroki WSA w Warszawie: z 20 sierpnia 2008 r., sygn. akt III SA/WA 625/08; 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/WA 11/09; 4 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/WA 1018/09).

Inny skład orzekający NSA dostrzegł w stanie faktycznym analogicznym do uwzględnionego w uchwale z 24 maja 2010 r., że uprawnienie wynikające z umowy o świadczenie usług na rzecz osób trzecich, zawieranej przez pracodawcę i placówkę medyczną, staje się definitywne dopiero z chwilą oświadczenia osoby trzeciej, tj. pracownika, że ze świadczenia chce skorzystać. W konsekwencji, do momentu wyrażenia przez niego woli skorzystania z usług medycznych, świadczenie to jest postawione do jego dyspozycji, a nie otrzymane. Zwrócono także uwagę, że pracownik nie ma wpływu na zakres usług, jakie mają być objęte pakietem, ani też na cenę pakietu. Z tego względu NSA wywiódł, że uznanie za świadczenie już samej możliwości skorzystania z usługi medycznej pozbawia pracownika prawa do optymalizowania własnych obciążeń podatkowych, gdyż w przypadku samodzielnego wykupienia prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego, podatnik indywidualnie dostosowuje zakres usług medycznych do swoich potrzeb i tym samym ocenia opłacalność zawieranej umowy. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił ponadto brak normatywnych podstaw dla sposobu obliczania przychodu konkretnego pracownika, jako ilorazu wynagrodzenia za pakiet (określonego w formie ryczałtu) i liczby pracowników, którym przysługuje w ramach abonamentu opieka medyczna. Mechanizm taki prowadziłby 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 z prywatnych usług medycznych, jak i temu, który faktycznie z nich skorzystał. Z powyższych względów postanowieniem z 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 541/09, na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a., skład orzekający przedstawił analizowane zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów NSA, który postanowieniem z 24 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10, przekazał je do rozstrzygnięcia pełnemu składowi Izby Finansowej NSA.

Pełny skład Izby Finansowej NSA w uchwale z 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 w całości aprobował ocenę prawną rozpatrywanego zagadnienia zaprezentowaną w uchwale NSA z 24 maja 2010 r. i podjął uchwałę potwierdzającą, iż wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f., stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W uzasadnieniu powtórzono pogląd wyrażony w uchwale 7 sędziów NSA z 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06, według którego sama możliwość skorzystania z określonej wartości stanowić może nieodpłatne świadczenie o konkretnym wymiarze finansowym.

Przyrównując wykupowany przez pracodawcę pakiet świadczeń medycznych dla pracowników do powszechnego i prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego, pełny skład Izby Finansowej NSA zrekonstruował istotę takich ubezpieczeń, którą jest zagwarantowane nimi prawo do opieki zdrowotnej, nie zaś realizacja konkretnych świadczeń w ramach tej opieki. W ocenie Izby Finansowej NSA, opłacenie przez pracodawcę abonamentu medycznego posiadającego konkretną wartość finansową powoduje przyrost majątkowy wynikający z wyręczenia pracownika w ponoszeniu kosztów ubezpieczenia. Jeśli bowiem pracownik chciałby uzyskać prawo do dodatkowych, prywatnych świadczeń zdrowotnych musiałby wykupić indywidualny pakiet świadczeń medycznych i ponieść koszty jego nabycia. Zaprezentowany pogląd inspirowany był wyrokami SN z: 5 marca 2007 r., sygn. akt I UK 282/06 i 22 lutego 2008 r., sygn. akt I PK 209/07).

Odnosząc się do podniesionego w postanowieniu NSA z 5 października 2010 r. braku dostatecznych podstaw prawnych i faktycznych do ustalenia wartości możliwości korzystania ze świadczeń pakietu medycznego, pełny skład Izby

Finansowej NSA dokonał wykładni sformułowania „cena zakupu”, wywodząc, że „(...) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których w przepisie tym mowa [art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. – uwaga własna], 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 ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Ustawowe sformułowanie «według cen zakupu», posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałby samodzielnie użyty termin «cena zakupu». W konsekwencji pełny skład Izby Finansowej NSA stwierdził: „Jak przedstawiono to już powyżej, prawo i gwarantowana przez nie możliwość wykorzystania świadczeń medycznych stanowi dla uprawnionych z tytułu zakupu pakietu nieodpłatne świadczenie posiadające co do zasady wymierną wartość finansową. Ustalanie tej wartość w relacji do jednostkowego uprawnionego winno dokonywać się, zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f., na podstawie rozważonej regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., czyli w odniesieniu do ceny zakupu danego pakietu usług medycznych. 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. Ponieważ świadczeniem z pakietu jest prawo do jego wykorzystania, nie zaś realne poddanie się określonym świadczeniom medycznym, nie zachodzi niebezpieczeństwo powstania stanu nierówności wobec prawa z powodu różnego stopnia i zakresu otrzymywania świadczeń. Uprawniony z tytułu zakupionego pakietu medycznego może też, o czym mowa będzie poniżej, odmówić korzystania z wynikającej z niego możliwości realizacji (dodatkowej) opieki zdrowotnej”. Natomiast „(...) Odmowa przyjęcia nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystania pakietu może nastąpić, przed skorzystaniem z zawartych w pakiecie usług medycznych, na przykład: przy rozliczaniu przez pierwszej – po objęciu pakietem – zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, kiedy to podatnik

będzie miał możliwość dokonania rachunku podatkowych i faktycznych korzyści oraz obciążeń z tytułu podjęcia decyzji w przywoływanym przedmiocie” (uchwała Izby Finansowej NSA z 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10).

Stanowisko zaprezentowane w uchwałach NSA z 24 maja 2010 r. oraz 24 października 2011 r. jest aprobowane przez składy orzekające NSA w sprawach dotyczących opodatkowania pakietów świadczeń medycznych, (zob. wyroki NSA z: 31 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1407/10; 29 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1527/10; 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1874/10; 11 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2044/10; 31 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2437/10; 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 72/11).

Z tego względu, jakkolwiek do obu uchwał NSA zostały złożone zdania odrębne, uprawniona jest konstatacja, że doszło do ukształtowania stałej i konsekwentnej linii orzeczniczej w sprawach kwalifikacji pakietów świadczeń medycznych jako „innych świadczeń niepieniężnych”, o których mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a ponieważ istotą tych świadczeń jest objęcie ochroną ubezpieczeniową, utrwalił się pogląd, że otrzymanie świadczenia następuje z chwilą opłacenia kosztów pakietu przez pracodawcę, a nie z chwilą skorzystania z konkretnego świadczenia medycznego przez pracownika. Opodatkowanie tego rodzaju świadczenia niepieniężnego nie stanowi zatem kwestionowanego przez wnioskodawcę przypadku opodatkowania świadczenia potencjalnie otrzymanego (stanowiącego potencjalną korzyść).

5. Zważywszy, że zaliczając pakiety świadczeń medycznych do opodatkowanych świadczeń niepieniężnych, NSA w uchwale z 24 października 2011 r. podkreślił podobieństwo wykupienia pakietu medycznego do zaopatrzenia pracownika w prywatne ubezpieczenie zdrowotne, nie jest zaskoczeniem, że w odniesieniu do wykupowanych przez pracodawców na rzecz pracowników ubezpieczeń (na życie, od odpowiedzialności cywilnej, *assistance*) w orzecznictwie sądów administracyjnych wykrystalizowała się konsekwentna linia orzecznicza, w której NSA kwalifikuje zapewnienie pracownikowi ochrony ubezpieczeniowej jako świadczenie niepieniężne, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. (zob. wyroki NSA z: 15 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 161/09; 10 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1262/10; 19 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2747/11; 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1437/10; 23 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1845/10; 30 marca 2012 r., sygn.

akt II FSK 1749/10; 31 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2282/10; 1 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2351/10; 8 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 527/11; 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1696/11).

W przywołanych judykatach podkreśla się, że zawarcie przez pracodawcę umowy ubezpieczenia na rzecz pracownika powoduje powstanie u tego ostatniego przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w chwili zapłacenia składki ubezpieczenia, a wartością pieniężną tego świadczenia jest cena zapłaconej składki. Składy orzekające podkreślały przy tym, że świadczeniem wzajemnym zakładu ubezpieczeń, spełnianym w zamian za uiszczaną składkę, nie jest odszkodowanie w ubezpieczeniach majątkowych bądź suma ubezpieczenia w ubezpieczeniach osobowych, co wiązałoby się z ustaleniem momentu powstania przychodu i zobowiązania podatkowego na dzień wypłaty odszkodowania, a ponoszenie ryzyka ich wypłaty, czyli zapewnienie ochrony ubezpieczeniowej.

Jednocześnie warto podkreślić, że zasady takie NSA wywiódł już w wyroku z 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 506/08, a więc przed podjęciem uchwał NSA w sprawie pakietów świadczeń medycznych.

6. W dotychczasowym orzecznictwie zarysowuje się natomiast rozbieżność stanowisk w kwestii prawno-podatkowych konsekwencji zagwarantowania przez pracodawcę pracownikowi bezpłatnego transportu do i z miejsca pracy jako niepieniężnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Część składów orzekających NSA, powołując się na ustalenia poczynione w uchwale z 24 maja 2010 r., wyraziła pogląd dopuszczający możliwość kwalifikacji jako przysporzenia majątkowego pracownika, i tym samym niepieniężnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, już samej możliwości skorzystania z nieodpłatnego transportu organizowanego przez pracodawcę:

- a) „W świetle powyższych rozważań dotyczących nieodpłatnych świadczeń i przedstawionym we wniosku o interpretację stanie faktycznym, pracownik – uzyskując możliwość skorzystania z organizowanych przez pracodawcę, bezpłatnych dojazdów do i z pracy – otrzymuje przysporzenie majątkowe, które ma kluczowe znaczenie dla zakwalifikowania przychodu z nieodpłatnego świadczenia. Przy czym świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika polega

na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości bezpłatnego korzystania z dojazdów, zaś pracownik otrzymując taką możliwość – uzyskuje przysporzenie majątkowe, mające postać nieodpłatnego świadczenia. Skoro więc nie budzi żadnych wątpliwości spełnienie świadczenia przez pracodawcę, który zapewniając bezpłatne przejazdy zadeklarowanym pracownikom – daje świadczenie, to jego symetrycznym odbiciem i skutkiem, jest - otrzymanie nieodpłatnego świadczenia przez pracownika. Ma ono postać przysporzenia majątkowego o wartości oferowanych mu usług dojazdu do pracy. (...) 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” (wyrok NSA z 17 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 1460/09);

- b) „W kwestii «otrzymania» nieodpłatnego świadczenia – Sąd kasacyjny podziela w pełni argumentację wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 czerwca 2010 r. sygn. akt II FSK 1460/09 (dostępny na stronie: <https://cbois.nsa.gov.pl>), 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)”. W wyroku tym NSA uznał, że niezasadna jest argumentacja wspierająca wątpliwości sądu I instancji, że z uwagi na trudności w stwierdzeniu czy pracownik otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość, nie można zindywidualizować beneficjenta jak i wartości uzyskanych przez niego korzyści (wyrok NSA z 3 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1208/09).

Jednocześnie w judykaturze ukształtowały się także skrajnie odmienne stanowiska wyrażające pogląd o braku możliwości ustalenia konkretnemu pracownikowi kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów dojazdu do i z pracy w sytuacji, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika:

- a) „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)” (wyrok NSA z 15 września 2009 r., sygn. akt II FSK 536/08);
- b) „Zatem w sytuacji, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika – nie jest możliwe ustalenie w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu. Nie można bowiem ustalić, czy i który pracownik otrzymał w istocie i w jakiej wysokości świadczenie. Nie można bowiem zastosować także sugerowanej przez organ podatkowy metody z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., to jest według cen zakupu, jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi, albowiem brak ewidencji przewożonych pracowników na danej linii przewozowej powodowałby w istocie opodatkowanie danego pracownika według wyższej wartości świadczenia niż wartość świadczenia otrzymanego” (wyrok NSA z 6 października 2011 r., sygn. akt II FSK 697/10);
- c) „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 w odniesieniu do pracowników korzystających z tego rodzaju transportu (otrzymujących nieodpłatne świadczenie), to brak jest podstawy do uwzględnienia w podstawie opodatkowania przychodu ze stosunku pracy w odniesieniu do tych pracowników. Za niedopuszczalne należało uznać ustalenie «teoretycznego» przychodu z tego tytułu w odniesieniu do pracowników, którzy z tego rodzaju transportu autobusowego nie korzystali dojeżdżając do pracy np. własnym samochodem” (wyroki NSA z 11 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1724/10 oraz II FSK 1730/10);
- d) w odniesieniu do nieodpłatnego transportu organizowanego przez pracodawcę, dezawuuując pogląd wyrażony w wyroku z 3 listopada 2010 r.,

NSA uznał, że: „otrzymać świadczenie to tyle, co uzyskać je w sensie fizycznym” (wyrok NSA z 9 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2844/11).

Analiza przywołanych wypowiedzi NSA nie pozwala na stwierdzenie, że doszło do wykrystalizowania się powszechnej, stałej praktyki orzeczniczej odnoszącej się do prawno-podatkowych aspektów organizowania przez pracodawcę bezpłatnego transportu dla pracowników.

7. Rozbieżności w judykaturze należy także zdiagnozować w zakresie ustalania prawno-podatkowych skutków szkoleń i spotkań integracyjnych finansowanych przez pracodawcę.

W wyroku z 2 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1017/10 NSA przyjął: „Skoro bowiem pracodawca ponosi koszt zapewnienia pracownikom realizacji różnego rodzaju usług związanych z uczestnictwem w spotkaniach okolicznościowych i szkoleniowo-integracyjnych, to w konsekwencji przedmiotem świadczenia, które uzyskują pracownicy, jest możliwość skorzystania z tychże usług, a nie ich realizacja. Możliwość ta posiada konkretną wartość finansową, ponieważ dla jej uzyskania, nie zaś w celu wykonania poszczególnych usług, należy ponieść konkretne wydatki. Z tego powodu prawo i wynikająca z niego możliwość nieodpłatnego korzystania z usług gwarantowanych w ramach wyjazdów integracyjnych, stanowić może nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. 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 pozostawania 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”. Przywołane ustalenia NSA oparł na poglądzie wyrażonym w uchwale NSA z 24 października 2011 r., a stanowisko takie uzyskało aprobatę kilku składów NSA, które dały temu wyraz w wyrokach z 17 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2740/11 oraz 12 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1428/11.

Stanowisko przeciwne wobec prezentowanego wyżej poglądu zajęły natomiast składy orzekające NSA w wyrokach z: 24 stycznia 2013 r., II FSK 1064/11; 20 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1256/11; 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1828/11; 17 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1812/11.

W przywołanych judykatach NSA wypowiadał się przeciwko powstaniu przychodu ze stosunku pracy w sytuacji pozostawienia pracownikowi możliwości skorzystania ze świadczeń (wyjazd szkoleniowy) o określonej wartości pieniężnej. W opinii składów orzekających w przywołanych sprawach, brak możliwości przyporządkowania wartości świadczeń pracowniczych do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika przesądza o braku podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę usług w ramach zorganizowanej imprezy integracyjnej. Nie sposób stwierdzić bowiem, czy pracownik w istocie otrzymał określone świadczenie i jaka jest jego wartość, a w konsekwencji niemożliwe jest ustalenie zobowiązania podatkowego.

O braku stabilnego orzecznictwa w analizowanym zakresie może świadczyć także inicjatywa Rzecznika Praw Obywatelskich, który 17 maja 2013 r. 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 u.p.d.o.f., 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).

8. Podsumowując orzecznictwo NSA w przedmiotowym zakresie, nie można zgodzić się z wnioskodawcą, że zaprezentowana w uchwałach NSA z 24 maja 2010 r. oraz 24 października 2011 r. argumentacja w zakresie wykładni przepisów u.p.d.o.f. dotycząca opodatkowania pakietów świadczeń medycznych jako nieodpłatnych świadczeń pracowniczych została recypowana i zastosowana przez sądy administracyjne „do wszelkich innych rodzajów świadczeń pracowniczych, z pominięciem ich specyfiki i odrębnego charakteru” (wniosek, s. 10). W świetle analizy uzasadnienia wniosku uprawniona jest zdaniem Sejmu teza, że to wnioskodawca w sposób nieuzasadniony ekstrapolował ustalenia poczynione na tle przywołanych uchwał NSA do wszystkich innych świadczeń pracowniczych.

Uzupełniająco należy dodać, że jakkolwiek uchwała z 24 maja 2010 r. stała się inspiracją dla składu orzekającego w sprawie dotyczącej bezpłatnego transportu pracowników (wyrok NSA z 17 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 1460/09), natomiast uchwała z 24 października 2011 r. – dla składu orzekającego w sprawie organizowania imprez integracyjnych (wyrok NSA z 2 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1017/10), to taki stan rzeczy trudno uznać za powszechne aprobowanie poglądów wyrażonych w obu uchwałach w judykatach rozstrzygających o świadczeniach pracowniczych innych niż pakiety świadczeń medycznych i ubezpieczenia nieodpłatnych. Jedynie na marginesie wypada stwierdzić, że w sprawach o sygn. akt II FSK 1460/09 oraz II FSK 1017/10 składy orzekające dokonały wykładni przepisów *per analogiam*, co doprowadziło do rozszerzenia przedmiotu opodatkowania i naruszyło zasadę *in dubio pro tributario (in dubio contra fiscum)*, stanowiącą – w świetle orzecznictwa konstytucyjnego – logiczną konsekwencję zasad wynikających z art. 217 Konstytucji (zob. np. wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

Konkludując, analiza orzecznictwa w przedmiotowym zakresie nie daje podstaw do stwierdzenia, że treść wydobycza przez NSA z poddanych kontroli przepisów ustawy ustaliła się – niezależnie od intencji ustawodawcy – w sposób „niewątpliwy” i trwałe (por. wyrok TK z 28 lutego 2008 r., sygn. akt K 43/07). W opinii Sejmu – wbrew twierdzeniom wnioskodawcy – w niniejszej sprawie nieuprawniona jest konstatacja, że po przywoływanych uchwałach NSA 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).

W świetle powyższych ustaleń, Sejm wyraża pogląd, że merytoryczne rozpoznanie niniejszej sprawy oznaczałoby odniesienie się do aktów stosowania prawa i w konsekwencji nosiłoby znamiona nieuprawnionego 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.

9. Odrębną racją wspierającą wniosek o umorzenie postępowania są, zważywszy specyficznie wyznaczony przedmiot kontroli oraz jej wzorce, deficyty w warstwie argumentacyjnej wniosku.

Wnioskodawca zdecydował się skonfrontować 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. z zasadą określoności przepisów prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji oraz z zasadą ustawowego określenia elementów obowiązku podatkowego (art. 217 Konstytucji). Ponadto z analizy uzasadnienia wniosku wynika, że – w opinii wnioskodawcy – w realiach niniejszej sprawy naruszenie zasady określoności przepisów prawa prowadzi jednocześnie do złamania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W odniesieniu do przywołanych wzorców kontroli Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 39/06) wywiódł, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do nieokreśloności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji i określoności prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. 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 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 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

W przywoływanym już wyroku w sprawie o sygn. akt SK 39/06 Trybunał wyprowadził regułę 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 nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. 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). W świetle analizy uzasadnienia wniosku należy stwierdzić, że powołanie przez wnioskodawcę przytoczonych wzorców kontroli zakłada ich komplementarność.

Trzeba w tym miejscu 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. np. 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).

Odnosząc powyższe kryteria do niniejszej sprawy, zdaniem Sejmu trudno uznać, że istnieje jakikolwiek logiczny związek między rozumieniem zasady określoności przepisów prawa, wynikającym z dotychczasowego *acquis constitutionnel*, a zrekonstruowanym w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli.

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 zastrzeżeń wnioskodawcy.

Trzeba podkreślić, że wnioskodawca nie wykazał, 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.

Zważywszy, że w świetle art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej ustawa o TK), zarzuty sformułowane przez inicjatora kontroli mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione, istnieje uzasadniona wątpliwość co do dopuszczalności merytorycznego rozpoznania niniejszej sprawy, z uwagi na brak stosownego uzasadnienia. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Nie ulega wątpliwości, że wnioskodawca w tym zakresie nie dopełnił – wynikającego z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK – wymogu uzasadnienia postawionego zarzutu z powołaniem dowodów na jego poparcie. Taki brak stanowi ujemną przesłankę procesową uniemożliwiającą merytoryczne rozpoznanie wniosku.

10. Niezależnie od wymienionych wyżej przesłanek umorzenia postępowania, 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. Wskazane wcześniej 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.

Rozstrzygające znaczenie w tej kwestii ma treść art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., w którym 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 ustawodawca wyraźnie wyróżnił 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 należy go uznać za 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.

11. Reasumując poczynione ustalenia, z uwagi na to, że zakwestionowana przez wnioskodawcę, wywodzona *contra legem* przez sądy administracyjne treść przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest wynikiem trwałej ani jednolitej praktyki orzeczniczej, ponadto zaś, uwzględniając, iż wniosek nie spełnia wymogu uzasadnienia postawionego zarzutu z powołaniem dowodów na jego poparcie, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz