

PAULINA BREJDAK

GŁOSA DO WYROKU
TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
Z DNIA 8 LIPCA 2014 R., SYGN. AKT K 7/13*

TEZA

1. Pojęcie nieodpłatnych świadczeń w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie posiada legalnej, prawnopodatkowej definicji. Wskutek czego istnieje rozbieżność stanowisk organów oraz sądów administracyjnych w toku stosowania prawa podatkowego.

2. Pracownicze świadczenia nieodpłatne muszą spełniać określone kryteria, aby ich wartość mogła zostać opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

PAULINA BREJDAK – studentka administracji (II rok studia stacjonarne II stopnia) i prawa (V rok studia niestacjonarne jednolite magisterskie) na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: paulina.brejdak@interia.pl

* Głosa została wygłoszona 8 grudnia 2015 r. na XVIII Ogólnopolskiej Konferencji Naukowej dla studentów pt. „Współczesne problemy orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych” w ramach konkursu studenckiego na głosę do wyroku NSA, WSA, TK lub TSUE zapadłego w latach 2014-2015. Organizatorem konkursu oraz konferencji było Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

GŁOSA

Nieodpłatne świadczenia pracownicze są coraz powszechniejszym zjawiskiem w ramach stosunku pracy. Utożsamiane są z przysporzeniem konkretnej korzyści oraz niepieniężnym systemem motywacyjnym. Niemniej jednak istota świadczeń budzi wiele wątpliwości oraz kontrowersji. Dlatego też pożądana jest odpowiednia klasyfikacja nieodpłatnych świadczeń pozapłacowych, a tym samym ujednoczenie zasad ich opodatkowania.

Pomimo wspomnianej powszechności występowania nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników, nie ukształtowała się stabilna, jednolita oraz powtarzalna linia orzecznicza w zakresie obejmującym wszystkie ich rodzaje. Wskutek czego stosunkowo niedawny wyrok Trybunału Konstytucyjnego stał się swoistym kamieniem milowym w celu próby zharmonizowania rozbieżności stanowisk judykatury i organów podatkowych. Przedstawiono w nim podstawowe, zgodne z ustawą zasadniczą oraz uregulowaniami prawnopodatkowymi kryteria opodatkowania pracowniczych przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Dlatego też niniejsze orzeczenie zasługuje na komentarz aprobujący w całości przedstawione w nim stanowisko. W pełni podzielam ustalenia Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, iż powołane przez Wnioskodawcę przepisy prawne są jednoznaczne, a co więcej – w sposób wystarczający pozwalają na obiektywne ustalenie zakresu opodatkowania pracowniczych świadczeń nieodpłatnych.

Głosowany wyrok wydano w sprawie z wniosku Prezydenta Konfederacji Lewiatan z siedzibą w Warszawie (dalej: PKL) w przedmiocie kontroli konstytucyjności przepisów, dotyczących definicji przychodów ze stosunku pracy¹ w związku z definicją przychodu² oraz ustalenia wartości pieniężnej innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych³ w związku z ustawowymi regulacjami, które je określają⁴, w zakresie w jakim pracownik może potencjalnie otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, są ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez pracodawcę i ich wartości nie da się obliczyć zgodnie z metodologią wskazaną w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm. [dalej: u.p.d.o.f.].

² Art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

³ Art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f.

⁴ Art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f.

PKL wnioskował o zbadanie zgodności wyżej wymienionych przepisów z art. 2 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁵.

PKL zwrócił uwagę na utrudnienia, jakie napotykają pracodawcy podczas ustalania przedmiotu oraz podstawy opodatkowania pracowniczych nieodpłatnych świadczeń, a w konsekwencji wysokości ich opodatkowania. Tym samym, jako płatnicy są oni narażeni na odpowiedzialność finansową z tytułu niewywiązywania się z obowiązków przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej⁶.

Ponadto PKL przywołał dwie kluczowe uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego⁷, które w sposób jednoznaczny rozstrzygnęły kwestię opodatkowania nieodpłatnych pracowniczych świadczeń w formie pakietów usług medycznych. Niemniej jednak, co należy zaakcentować, zwrócono uwagę, iż organy podatkowe oraz sądy administracyjne ustalenia te zastosowały wprost do innych nieodpłatnych świadczeń, choćby do spotkań integracyjnych czy umów ubezpieczenia bez rozróżniania specyfiki oraz odrębności⁸. W ich ustaleniach brak jest odniesienia do ustawowych zasad w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz ustalania ich wartości. Wskutek czego stanowi to naruszenie konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do państwa i prawa.

PKL zakwestionował również niekonstytucyjność w określeniu przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do nieodpłatnych świadczeń. Warunkiem uznania nieodpłatnego świadczenia za przychód jest aspekt jego „otrzymania”, a nie „możliwość otrzymania”. Natomiast praktyka stosowana przez organy podatkowe prowadzi do zrównania tych pojęć, co skutkuje *de facto* rozszerzeniem zakresu opodatkowania poza ramy wyznaczone ustawą. Co więcej, nieostrość pojęć w kwestii otrzymania każdej potencjalnej korzyści potęguje sprzeczność ze standardami konstytucyjnymi. Tym samym, naruszana jest zasada wyłączności ustawy w kreowaniu obowiązków podatkowych.

Kolejnym zarzutem wystosowanym przez PKL jest sposób określania podstawy opodatkowania. Stwierdzono, że najwłaściwsze i zgodne z Konstytucją RP jest ustalanie nieodpłatnych świadczeń pozapłacowych wyłącznie

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483.

⁶ Art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.

⁷ Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10, Legalis nr 232430; uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10, Legalis nr 374540.

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2740/11, Legalis nr 448373.

na podstawie cen zakupu⁹. Przy czym istotnym warunkiem jest tożsamość usługi na rzecz pracownika z usługą nabywaną przez pracodawcę z osobą trzecią. Jednak Naczelny Sąd Administracyjny na kanwie wyżej powołanych uchwał w zakresie abonamentów usług medycznych stwierdził, iż wartość nieodpłatnego świadczenia może obejmować zarówno cenę zakupu, jak i inne wartości ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Z tego względu „cena zakupu” jest pojęciem węższym w stosunku do pojęcia „według cen zakupu”. Mając na uwadze główny problem w określeniu podstawy opodatkowania, jakim jest kwestia skonkretyzowania świadczenia, należy wskazać, iż źródłem ustalenia jego wartości może być zsumowana oraz umówiona co do zawartości abonamentu, a także liczby jego beneficjentów cena zakupu. Tym samym podział ceny na każdego z uprawnionych może stanowić wartość pracowniczego nieodpłatnego świadczenia, które przypada na poszczególnego uprawnionego¹⁰.

Podsumowując swoje stanowisko, Wnioskodawca przedstawił dorobek judykatury w związku z wybranymi rodzajami nieodpłatnych świadczeń pracowniczych. Ponadto stwierdził, iż ani uchwały NSA, ani inne wyroki nie usunęły wątpliwości w zakresie ustalenia oraz zakwalifikowania świadczeń na poczet przychodu pracowniczego.

Na podstawie analizowanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego należy zwrócić uwagę na dwa kluczowe aspekty. Pierwszy z nich odnosi się do świadczeń, które po spełnieniu określonych warunków oraz charakterystycznych cech uzyskują przymiot nieodpłatnych. Drugi aspekt dotyczy właściwej klasyfikacji pracowniczych nieodpłatnych świadczeń, których wartość w następstwie podlega opodatkowaniu.

Biorąc pod uwagę aspekt pierwszy, właściwa interpretacja pojęcia nieodpłatnego świadczenia jest kwestią problematyczną, ponieważ brak legalnej, prawnopodatkowej definicji tego terminu przyczynił się do występowania rozbieżności w procesie stosowania prawa. Sytuacja ta stanowi ryzyko nie tylko dla organów podatkowych, ale przede wszystkim dla samego podatnika w trakcie identyfikacji obowiązku podatkowego¹¹. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, iż nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie

⁹ Art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.

¹⁰ Zob. punkt 4.2. uzasadnienia wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, Legalis nr 981872.

¹¹ J. GRABARCZYK, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 9.

podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek obliczenia oraz zapłaty kwoty podatku¹². Problem potęguje również szerokie ujęcie przychodów ze stosunku pracy. Wskutek czego nie każde nieodpłatne świadczenie uzyskane w jego ramach podlega opodatkowaniu. Wskazują na to choćby zwolnienia przedmiotowe przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹³. Dobrym przykładem wolnych od podatku nieodpłatnych świadczeń są te, które wynikają z zasad bezpieczeństwa i higieny pracy.

W związku z tym można pokusić się o konstatację, iż nieodpłatne świadczenia to wszystkie zdarzenia gospodarcze i prawne, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie w majątku podatnika, mające konkretny wymiar finansowy¹⁴. Pomimo wypracowania tego stanowiska w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, ma ono również zastosowanie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Ten sposób interpretacji został potwierdzony w treści powołanych powyżej uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelnny Sąd Administracyjny w swoich rozstrzygnięciach zwrócił uwagę na decydującą cechę świadczenia, determinującą jego nieodpłatność. Mianowicie brak ekwiwalentności. Oznacza to, iż świadczeniobiorca nie jest w żaden sposób zobowiązany do spełnienia świadczenia wzajemnego. Świadczenie nieodpłatne polega wyłącznie na jednostronnym przysporzeniu po stronie podmiotu, który je uzyskał.

Wobec tego na kanwie omawianego wyroku pracownik odnosi zindywidualizowaną darmową korzyść, jednocześnie nie świadcząc wobec pracodawcy nic w zamian ani obecnie, ani też w przyszłości¹⁵. Oznacza to swoistą zapłatę w formie innej aniżeli pieniądze. Korzyść ta traktowana jest jako jedna z form przysporzenia, ale nie kwalifikuje się do zakresu wartości pieniężnych, pieniądza czy świadczeń w naturze¹⁶.

Dodatkowo, odnosząc się do prawidłowego interpretowania pojęcia nieodpłatnych świadczeń, należy usunąć wszelkie wątpliwości co do posługi-

¹² Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, *Legalis* nr 88884.

¹³ Art. 21 u.p.d.o.f.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., sygn. akt I SA/Gd 1290/98, *Legalis* nr 88674; uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10, *Legalis* nr 374540.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 19 października 2012, sygn. akt II FSK 399/11, *Legalis* nr 537580; Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2015 r., sygn. akt IPPB4/415-761/09/15-8/S/JK2, www.mf.gov.pl/interpretacje-podatkowe.

¹⁶ J. MARCINIUK, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 122.

wania się terminem świadczenia w ujęciu cywilistycznym. Skoro zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i sam kodeks cywilny nie zawierają definicji nieodpłatnego świadczenia, to powoływanie się na nie jest bezzasadne, ze względu na odmienną uregulowania oraz istoty stosunków prawnych. Ponadto prawo podatkowe nie należy do *ius privatum*, a do *ius publicum*, w obrębie którego w rezultacie zaistnienia zdarzeń powstaje obowiązek podatkowy¹⁷. Przez co godzi się zaakceptować niezależność prawa podatkowego od prawa cywilnego. Z tego też powodu podkreślić należy szerszy zakres pojęcia nieodpłatnych świadczeń na gruncie prawa podatkowego od ujęcia cywilnoprawnego, co zostało stwierdzone w uchwale NSA w składzie Siedmiu Sędziów¹⁸.

Tak więc, ażeby można było mówić o opodatkowaniu przychodu z nieodpłatnych świadczeń, muszą zaistnieć cztery kluczowe elementy:

1) musi to być zdarzenie rozpatrywane w kategoriach prawnych lub gospodarczych,

2) musi zaistnieć brak ekwiwalentności, a więc brak świadczenia o charakterze wzajemnym,

3) nieodpłatne świadczenie ma charakter jednostronnej korzyści, która wynika z jego otrzymania,

4) otrzymane świadczenie musi posiadać wymierną wartość finansową.

Koncentrując się na tych charakterystycznych właściwościach, należy mieć na uwadze powinność utożsamiania terminu nieodpłatnych świadczeń poprzez zasady wykładni prawa podatkowego, a nie w świetle niezrozumiałych domniemań czy poszukiwania niewidocznych benefitów w celu opodatkowania¹⁹.

Biorąc pod uwagę drugi aspekt nasuwający się na kanwie omawianego wyroku, należy odnieść się do propozycji klasyfikacji pracowniczych nieodpłatnych świadczeń, która umożliwi ustalenie, czy wystąpił przychód podlegający opodatkowaniu.

Jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny, nie sposób jest skatalogować wszystkich pracowniczych nieodpłatnych świadczeń. Wynika to z systematycznego procesu pojawiania się nowych ich rodzajów. Ponadto trudno jest w sposób kompleksowy wskazać wszystkie elementy oraz cechy,

¹⁷ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 734/04, Legalis nr 70136.

¹⁸ Uchwała NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02, Legalis 55350.

¹⁹ B. BRZEZIŃSKI, *Głosa do wyroku WSA z 4 maja 2005 r., I SA/Wr 23/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 90 (2007), nr 2, s. 107-110.

jakimi powinno charakteryzować się nieodpłatne świadczenie w ramach stosunku pracy. Wyłącznie przykładowo można wskazać, iż są to wszelkie pracownicze dobrowolne świadczenia w ramach pakietów dodatkowych oferowanych przez pracodawcę, świadczenia nieodpłatne z tytułu używania mienia pracodawcy w celach prywatnych, pracownicze świadczenia pozapłacowe z tytułu wykonywania pracy poza miejscem zamieszkania.

Niemniej jednak wydaje się, iż najistotniejszym rozstrzygnięciem glosowanego wyroku jest wskazanie elementarnych przesłanek, których spełnienie powoduje powstanie przychodu po stronie pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Muszą zatem zostać spełnione łącznie trzy obligatoryjne i obiektywne warunki:

1) pracownik skorzystał z nich w pełni dobrowolnie (wyrzucił na nie zgodę),

2) zostały spełnione w jego interesie, przez co przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów bądź uniknięcia wydatków,

3) muszą mieć charakter indywidualny i są przypisane dla konkretnego pracownika, wskutek czego korzyść staje się wymierna²⁰.

Tym samym, mając na względzie powyższe warunki *sine qua non* otrzymanego pracowniczego świadczenia nieodpłatnego, wątpliwości PKL co do ustalenia podstawy opodatkowania ulegają rozwiązaniu.

Przykładem dobrze ilustrującym te zależności jest kwestia oceny imprez integracyjnych w kontekście ich kwalifikacji do kategorii opodatkowanych pozapłacowych świadczeń nieodpłatnych. Tym bardziej że z roku na rok stały się coraz to powszechniejszym bodźcem motywacyjnym dla pracownika. Trybunał Konstytucyjny podkreślił bowiem w swoim rozstrzygnięciu, że imprezy integracyjne nie generują przychodu po stronie pracownika, gdyż nie można określić precyzyjnie, w jakim zakresie mógłby on skorzystać ze świadczenia. Nie ma możliwości ustalenia faktu, czy rzeczywiście pracownik otrzymał świadczenie nieodpłatne oraz stwierdzenia jego realnej wartości²¹.

Przed wydaniem omawianego orzeczenia można było zauważyć sprzeczności z przepisami co do sposobu obliczania wartości otrzymanego nieodpłatnego świadczenia. Organy podatkowe stały na stanowisku, iż należy

²⁰ Zob. punkt 4.2.4. uzasadnienia wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, Legalis nr 981872.

²¹ Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011r., sygn. akt II FSK 1531/09, Legalis nr 392016; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 września 2011 r., sygn. akt I SA/Po 407/11, Legalis nr 371995; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 412/09, Legalis nr 238690.

podzielić kwotę poniesionych kosztów przez liczbę pracowników uczestniczących w spotkaniu. Wydaje się jednak, że sposób ten jest niezgodny z ustawowymi zasadami. Nie można ustalać nowych reguł obliczania wartości nieodpłatnych świadczeń, skoro wskazano je w sposób enumeratywny w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych²².

Warto przy tym podkreślić, że orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące pracowniczych świadczeń nieodpłatnych jest bardzo zróżnicowane. Chociaż zwraca uwagę fakt, że kwestia opodatkowania przychodów w ramach pakietów usług medycznych doczekała się spójnej linii orzeczniczej sądów administracyjnych jeszcze przed omawianym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, co należy przyjąć z aprobatą. Niestety, pośrednio mankamentem jednolitej linii orzeczniczej w odniesieniu do pakietów usług medycznych stało się, jak się wydaje, mylne przeświadczenie o możliwości zastosowania rozstrzygnięć z tego zakresu do innych nieodpłatnych świadczeń pozapłacowych. Natomiast nieodpłatne świadczenia należy interpretować w odniesieniu do konkretnego kontekstu oraz mieć na uwadze wszelkie okoliczności, w ramach których realizowane są uprawnienia, zjawiska gospodarcze oraz zdarzenia prawne²³.

Na kanwie głosowanego wyroku należy jednoznacznie stwierdzić, że świadczenia takie, jak imprezy integracyjne czy spotkania szkoleniowe ze względu na swój charakter realizują wyłącznie interes pracodawcy. Dlatego nie stanowią przychodu dla pracownika. Jednakże sytuacja wygląda odmiennie w przypadku nieodpłatnych świadczeń w formie zakupu pakietów usług medycznych, zakupu ubezpieczenia, udostępnienia służbowego samochodu, telefonu czy mieszkania do celów prywatnych. Wyczerpują one wszystkie przesłanki determinujące ich zakwalifikowanie do pozapłacowych świadczeń nieodpłatnych. Wskutek czego ich wartość stanowi opodatkowany przychód na rzecz pracownika.

Komentowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego zasługuje na uwagę także z tego powodu, że jest swoistym drogowskazem dla płatnika, czyli zakładu pracy, który posługując się określonymi wytycznymi, jest w stanie prawidłowo zakwalifikować dane świadczenie ze stosunku pracy jako to nieodpłatne, ale podlegające opodatkowaniu. W związku z tym faktem pracodawca będący na gruncie przepisów prawa podatkowego płatnikiem, jest

²² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 października 2013 r., sygn. akt I SA/Po 388/13, Legalis nr 740179.

²³ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lipca 2015 r., sygn. akt IPPB4/4511-634/15-2/MP, www.mf.gov.pl/interpretacje-podatkowe.

zobligowany do doliczenia do wynagrodzenia pracownika, wypłaconego w danym miesiącu, wartości nieodpłatnych świadczeń oraz do odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych²⁴.

Zaprezentowany w niniejszej glosie wyrok Trybunału Konstytucyjnego, a także poprzedzające go rozstrzygnięcia zawarte we wspomnianych uchwałach NSA oraz innych orzeczeniach w sprawach pracowniczych świadczeń nieodpłatnych, stanowią istotny element w procesie stosowania obowiązującego prawa. Kwestia nieodpłatnych świadczeń jest problematyką budzącą wiele wątpliwości, czego przyczynę stanowi brak ich ustawowego katalogu. Należałoby zadać sobie pytanie, czy możliwe jest utworzenie takiego katalogu. Niestety, mając na uwadze powyżej przywołane argumenty, wydaje się, że nie ma możliwości enumeratywnego sklasyfikowania wszystkich pozapłacowych nieodpłatnych świadczeń ze względu na szeroki oraz systematycznie uzupełniany ich zakres. Dlatego ogromną rolę odgrywają kazuistyczne rozstrzygnięcia judykatury i organów podatkowych w ramach poddawanych pod ich analizę konkretnych spraw podatników. Tym samym tworzą one *quasi*-katalog świadczeń, a indywidualne rozstrzygnięcia stają się niejako precedensami *de facto*.

Uprawnione jest zatem twierdzenie, że na kanwie niniejszego wyroku Trybunału Konstytucyjnego zostały poczynione ustalenia, dzięki którym jednoznacznie można stwierdzić, czy wartość danego nieodpłatnego świadczenia pozapłacowego generuje przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W związku z powyższym wyrok w całości zasługuje na aprobatę.

BIBLIOGRAFIA

ŹRÓDŁA PRAWA

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1437/10, Legalis nr 471999.

ORZECZNICTWO

- Uchwała NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02, Legalis 55350.
Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10, Legalis nr 232430.
Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10, Legalis nr 374540.
Wyrok NSA z dnia 29 października 1999 r., sygn. akt I SA/Gd 1290/98, Legalis nr 88674.
Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 1531/09, Legalis nr 392016.
Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2740/11, Legalis nr 448373.
Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1437/10, Legalis nr 471999.
Wyrok NSA z dnia 19 października 2012, sygn. akt II FSK 399/11, Legalis nr 537580.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 września 2011 r., sygn. akt I SA/Po 407/11, Legalis nr 371995.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 734/04, Legalis nr 70136.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 października 2013 r., sygn. akt I SA/Po 388/13, Legalis nr 740179.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 412/09, Legalis nr 238690.
Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, Legalis nr 88884.
Wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, Legalis nr 981872.

LITERATURA

- BRZEZIŃSKI Bogumił, Glosa do wyroku WSA z 4 maja 2005 r., I SA/Wr 23/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 90 (2007), nr 2, s. 107-110.
GRABARCZYK Jarosław, Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
MARCINIUK Janusz, Podatek dochodowy od osób fizycznych, C.H. Beck, Warszawa 2012.

POZOSTAŁE

- Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2015 r., sygn. akt IPPB4/415-761/09/15-8/S/JK2, www.mf.gov.pl/interpretacje-podatkowe.
Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lipca 2015 r., sygn. akt IPPB4/4511-634/15-2/MP, www.mf.gov.pl/interpretacje-podatkowe.

GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
z DNIA 8 LIPCA 2014 R., SYGN. AKT K 7/13

S t r e s z c z e n i e

Zaprezentowana glosa dotyczy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, w przedmiocie opodatkowania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń pracowniczych. Ich istota związana jest z jednej strony z elementem polityki motywacyjnej w celu efektywniejszych wyników w pracy, a z drugiej otrzymaniem przez pracownika przysporzenia o konkretnym wymiarze. Trybunał Konstytucyjny w swoim rozstrzygnięciu jednoznacznie wskazuje wszystkie obligatoryjne kryteria, które stanowią warunek *sine qua non* opodatkowania pracowniczych świadczeń nieodpłatnych. Po pierwsze, świadczenia nieodpłatne muszą zostać właściwie zinterpretowane i sklasyfikowane, jako te z zakresu stosunku pracy. Po drugie, pozapłacowe nieodpłatne świadczenia muszą spełnić kolejne przesłanki, na mocy których wystąpi opodatkowany przychód. Niniejsza glosa wraz z uwzględnieniem wcześniejszych uchwał NSA i innych orzeczeń w przedmiocie opodatkowania przychodu z tytułu pracowniczych świadczeń nieodpłatnych zasługuje na aprobatę.

Słowa kluczowe: pracownicze nieodpłatne świadczenia; podatek dochodowy od osób fizycznych; przychód

THE GLOSS TO THE CONSTITUTIONAL COURT'S JUDGEMENT
OF 8 JULY 2014, SIGNATURE ACT K 7/13

S u m m a r y

Presented gloss refers to the Constitutional Court's Judgement of 8 July 2014, signature act K 7/13, concerning the taxation of revenue from free of charge employee benefits. Their essence is associated with one hand with a policy of incentive to efficient performance at work, on the other increment received by an employee of a particular dimension. The Constitutional Court in its judgement clearly shows all the obligatory criteria as a condition *sine qua non* for the taxation of free of charge employee benefits. Firstly, the benefits need to be properly interpreted and classified as those from the scope of the employment relationship. Secondly, free non-wage benefits must fulfill additional conditions pursuant to which there is taxable income. This commentary taking into account the previous resolutions of the Supreme Administrative Court and other judgement relating to the taxation of income from free of non-wage employee benefits.

Key words: free of charge employee benefits; Person Income Tax; revenue