

**UNIWERSYTET GDAŃSKI**  
**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI**  
**Kierunek: PRAWO**

**Kacper Kanka**  
**Nr albumu: 187159**

**Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń**  
**w świetle podatków dochodowych**

Praca magisterska napisana pod kierunkiem:  
Prof. zw. dr hab. Jolanty Glinieckiej  
Katedra Prawa Finansowego

Gdańsk 2014

***OŚWIADCZENIE***

*Ja, niżej podpisany oświadczam, że przedłożona praca dyplomowa została wykonana przeze mnie samodzielnie, nie narusza praw autorskich, interesów prawnych i materialnych innych osób.*

.....  
data

.....  
podpis

## Wykaz skrótów

	<b>Akty prawne:</b>
<b>p.d.o.f.</b>	
<b>p.d.o.p.</b>	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.)
<b>p.s.d.</b>	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 ze zm.)
<b>k.r.o.</b>	Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (t. j. Dz. U. z 2009 r. Nr 93 poz. 768 ze zm.)
<b>KC</b>	Ustawa z dnia 25 lutego 1964 roku Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 788 ze zm.)
<b>KSH</b>	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2014 r. poz. 121)
<b>k.k.s.</b>	Ustawa z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych (t. j. Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.)
<b>KRP</b>	Ustawa z dnia 10 września 1999 roku Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. 2013 r. poz. 186 ze zm.)
<b>Ordynacja</b>	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. 2012 r. poz. 749 ze zm.)
<b>MP</b>	<b>Czasopisma:</b>
<b>PiP</b>	Monitor Podatkowy
<b>POP</b>	Prawo i Podatki
<b>OSP</b>	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
<b>PP</b>	Orzecznictwo Sądów Polskich Przegląd Podatkowy
<b>NSA</b>	<b>Sądy:</b>

Naczelny Sąd  
Administracyjny  
WSA

Wojewódzki Sąd Administracyjny

TK

Trybunał Konstytucyjny

SA

Sąd Najwyższy

## Wstęp

Tematem niniejszej pracy jest „Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń w świetle podatków dochodowych”. Jest to temat niezwykle kontrowersyjny zarówno dla teoretyków prawa podatkowego, jak i podatników, którzy toczą spór z organami podatkowymi, który to z kolei często kończy się orzeczeniem sądu administracyjnego. Niniejsze opracowanie jest formą ukazania tegoż sporu, jego analiza, oraz próbą znalezienia kompromisu. Dla przybliżenia problemu autor niniejszej pracy często odwołuje się do przykładów, które w jego ocenie nie tylko przybliżają badaną materię, ale ukazują również jak często możemy być beneficjentami nieodpłatnego świadczenia. Konwencja pracy magisterskiej pozwala jedynie na ukazanie ogólnego charakteru opodatkowania nieodpłatnych świadczeń i związanych z nimi kontrowersji. Szczegółowe problemy są sygnalizowane zarówno w formie pytań, na które jedynie częściowo można odpowiedzieć dysponując aktualną wiedzą zaczerpniętą głównie z orzecznictwa sądów administracyjnych. Ów szczegółowe kwestie wymagają dalszej analizy.

Pierwszy rozdział niniejszej pracy ma na celu omówienie zagadnień wstępnych. Są one niezwykle istotne dla zrozumienia problemu opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. W przedmiotowym rozdziale jest najwięcej odniesień zarówno do literatury przedmiotu jak i do działalności orzeczniczej sądów administracyjnych i organów podatkowych. Zwięzłe przedstawienie problemu nakazuje dokonania swobodnego streszczenia danych koncepcji. W celu poszerzenia wiedzy na temat danego wątku, zostały dodane przypisy do konkretnej literatury, z której została czerpana wiedza dotycząca danej kwestii.

Rozdział drugi odnosi się już stricte do ustaw o podatku dochodowym. Wskazuje się zarówno zakres źródłowy jak i konkretne regulacje związane z przedmiotem badawczym.

Rozdział trzeci obejmuje pięć kazusów, które sprawiają najwięcej problemów w praktyce stosowania przepisów dotyczących nieodpłatnych świadczeń. Pakiety medyczne, imprezy integracyjne, kontrakty menedżerskie, odroczenie wypłaty dywidendy, nieoprocentowana pożyczka to oczywiście tylko niektóre problemy, które wynikły w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego związanego z opodatkowaniem nieodpłatnych świadczeń. Jednakże stanowią one pewnego rodzaju „front” sporu, który ma immanentne znaczenie dla całej konstrukcji przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Każdy z punktów przedmiotowego rozdziału zaczyna się od lapidarnego wskazania (typowego) stanu faktycznego. Ma to na celu przybliżenie danego problemu oraz jest niezwykle pomocny przy jego omawianiu.

Rozdział czwarty zawiera krótkie podsumowanie wraz z wnioskami, które zostały wprowadzone z treści poprzednich rozdziałów, a ukazane w formie tez. Wnioski te są związane z definicją pojęcia nieodpłatnego świadczenia. Ostatnia teza to postulat de lege ferenda.

Podstawową metodą badawczą przy pisaniu niniejszej pracy była analiza zarówno literatury przedmiotu, jak i orzeczeń sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych i ogólnych prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów. Źródłem orzeczeń sądów administracyjnych stanowiła Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych - <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. Wszystkie interpretacje indywidualne oraz ogólne można znaleźć na oficjalnej stronie Ministerstwa Finansów - <http://sip.mf.gov.pl>.

Temat nieodpłatnych świadczeń przewija się zarówno w literaturze naukowej, jak i publicystycznej bardzo często, jednak brak jest kompleksowego opracowania przedmiotowego zagadnienia. Obecnie istnieje jedynie jedna publikacja, która próbuje opisać problematykę nieodpłatnych świadczeń bardziej dogłębnie – jest to monografia J. Grabarczyka, „Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń”. Pozostałe opracowania przetoczone w niniejszej pracy miały charakter wycinkowy. Stąd istotne stało się skorzystać z dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych, które zresztą przeszło gruntowną przemianę, o czym będzie mowa w niniejszej pracy.

Wspomniana przemiana w orzecznictwie sądów administracyjnych jest dobitnym przykładem, że zmiana stanu normatywnego nie musi wynikać ze zmiany przepisów prawa. Wykładnia i stosowanie prawa jest zjawiskiem niezwykle dynamicznym, a przykład nieodpłatnych świadczeń może być nawet tego jaskrawym przykładem. Uprzedzając nieco fakty, na początku „wszyscy” byli zgodni co do denotacji pojęcia „świadczenie” jako elementu pojęcia prawniczego nieodpłatnych świadczeń. Później orzecznictwo zaczęło odchodzić od swojej pierwotnej linii orzecznictwa w kierunku rozszerzenia przedmiotowego pojęcia. Prekursorem zmian okazał się być Naczelny Sąd Administracyjny.

W pracy przyjęto stan prawny na dzień 31 marca 2014 roku.

Czas najwyższy zadać naczelne pytanie, czym jest nieodpłatne świadczenie i jakie są zasady jego opodatkowania. W celu znalezienia odpowiedzi na te ogólne pytanie, odsyłam serdecznie do lektury niniejszej pracy.

## **I. Zagadnienia wstępne**

## 1. Definicja „świadczenia” w świetle podatków dochodowych

Przed samym zdefiniowaniem pojęcia „świadczenia” na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych należy wskazać, dlaczego trzeba takową definicję skonstruować. Otóż u.p.d.o.f zawiera następującą definicję przychodu, w tym przychodu z nieodpłatnych świadczeń: „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.”<sup>1</sup>. Z kolei u.p.d.o.p za przychód uznaje m. in.: „wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie”<sup>2</sup>. W obu definicjach ustawodawca definiując pojęcie przychodu na potrzeby ustawy wskazuje, że przychodem jest nieodpłatne „świadczenie”. Owe wskazanie nastrocza konieczność zdefiniowania pojęcia „świadczenia”, co rodzi szereg kontrowersji, które zostaną przedstawione w dalszej części rozważań.

Naturalnym odruchem każdego, kto próbuje ustalić denotację pojęcia zawartego w danej ustawie jest oczywiście poszukiwanie właściwym definicji tudzież wskazówek interpretacyjnych w samej ustawie. Niestety w naszym przypadku późno szukać takowych wskazań. Ustawodawca tworząc konstrukcję przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia nie zawarł zarówno definicji czym jest owe „świadczenie”, ani nie dał żadnych konkretnych wskazówek interpretacyjnych, np. odesłań do innych ustaw, które ułatwiłyby poszukiwanie właściwego znaczenia tego pojęcia. Stan ten rodzi spory o kapitalnym znaczeniu nie tylko w zakresie zdefiniowania pojęcia „świadczenia”, ale ma ogromne znaczenie dla całej konstrukcji przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Poniżej zostaną przedstawione główne koncepty, które dążą do rozwiązania przedstawionego problemu.

---

<sup>1</sup> Art. 11 ust. 1 u.p.d.p.f.

<sup>2</sup> Art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

Pierwsze stanowisko zakłada, że pojęcie „świadczenie” należy definiować zgodnie z cywilistyczną koncepcją znaczenia „świadczenia”. Zgodnie z art. 353 § 1 KC zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić. Dalej w § 2 jest mowa, że świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu<sup>3</sup>. Na tle tegoż przepisu doktryna prawa cywilnego wypracowała swoistą definicję „świadczenia”. Otóż „świadczenie” na gruncie KC należy zdefiniować jako przedmiot zobowiązania, który ma na celu zaspokojenie potrzeb (interesu) wierzyciela<sup>4</sup>. Świadczenie jest zatem stricte związane ze stosunkiem zobowiązaniowym. Świadczenie zostało również zdefiniowane jako wskazane treścią określone zobowiązanie zachowanie się dłużnika na rzecz wierzyciela<sup>5</sup>. Można więc stwierdzić, że nie ma świadczenia bez stosunku zobowiązaniowego<sup>6</sup>. Podstawą twierdzeń o potrzebie cywilistycznego rozumienia pojęcia świadczenia na gruncie u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. są następujące racje:

- a) Ze względu na brak definicji świadczenia na gruncie ustaw podatkowych należy sięgać do utrwalonych w systemie prawnym definicji, aby uczynić tenże system zupełny i niesprzeczny;
- b) Należy sięgnąć do koncepcji (założenia) „racjonalnego ustawodawcy”, który tworząc pewną koncepcję (definicję) pragnie, aby ta była powszechna w całym systemie prawnym, chyba że na potrzeby danej regulacji tworzy swoistą konstrukcję, a w przypadku ustaw podatkowych brak jest takowej swoistej definicji;
- c) Jedynie cywilistyczna koncepcja zdefiniowania nieodpłatnego świadczenia wypełnia przesłankę konstytucyjnej zasady określoności opodatkowania, czy też ustawowej miarodajności opodatkowania<sup>7</sup>;
- d) Aby właściwie wskazać znaczenie wyrazu „świadczenie” należy je zestawić z pełnym brzmieniem przychodu tj. otrzymane nieodpłatne świadczenie. O ile pojedyncze wyrazy występują w języku powszechnym to ich zbitek już używany powszechnie nie

---

3 Art. 353 § 1 KC stanowi: „Zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić.”, § 2 KC zaś: „Świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu.”.

4 W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys Wykładu*, Warszawa 1994, PWN, s. 51.

5 Z. Radwański *Zobowiązania – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa 1988, s. 11.

6 W doktrynie istnieje stanowisko, że nieodpłatne świadczenie może wynikać również w sytuacji braku więzi o charakterze prawnym między spełniającym świadczenie, a osobą otrzymującą świadczenie – J. Olesiak, Ł. Pajor, *Głosa do wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 roku (sygnatura: II FSK 1776/08)*, POP 2011, z.1, s. 27.

7 R. Mastalski, *Głosa do uchwały 7 sędziów NSA z 24 maja 2010 r. o sygn. FPS 1/10*, OSP 2010, nr 12, poz. 121a, s. 869.

jest. Z tego też względu należy zastosować domniemanie, że ustawodawca miał na celu oznaczenie świadczenia w takim znaczeniu, w jakim jest stosowane na gruncie prawa cywilnego<sup>8</sup>;

- e) W związku z poprzednim, wyraz „świadczenie” wraz z wyrazem „nieodpłatnie” i to do tego takowe świadczenie „otrzymane”, które razem tworzą pojęcie nieodpłatnego świadczenia, mają ugruntowane znaczenie wyłącznie w prawie cywilnym<sup>9</sup>;
- f) „Świadczenie nieodpłatne” należy uznać za tzw. prawnicze pojęcie porządkujące, które są tworzone dla potrzeb interpretacji przepisów na płaszczyźnie logiczno-językowej, mimo że nie mają swego odpowiednika w języku prawnym<sup>10</sup>;
- g) Definicja świadczenia wypracowana przez doktrynę prawa cywilnego jest podobna do słownikowego rozumienia słowa „świadczyć”, które jest definiowane jako: 1. rzeczownik od świadczyć; 2. obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjąś rzecz; też to, co jest z tytułu takich zobowiązań wykonane lub przekazywane; 3. w prawie cywilnym: zachowanie się dłużnika przewidziane treścią zobowiązania<sup>11</sup>;
- h) Brak jest podstawy prawnej by sadzić, że każda czynność prawa cywilnego, każde zdarzenie prawne, czy zdarzenie gospodarcze, o ile jest nieodpłatne, podlega opodatkowaniu<sup>12</sup>.

Pewne zmiany w ramach tej koncepcji zgłosił J. Grabarczyk, który stwierdza, że nieodpłatne świadczeniem ma w prawie podatkowym węższą treść niż w prawie cywilnym, gdyż owe świadczenie mieści się w jego znaczeniu cywilistycznym, lecz znaczenia tego nie wyczerpuje (chodzi tu głównie o przedmiot nieodpłatnego świadczenia dla celów podatku dochodowego). Dodatkowo autor zauważa, że inna jest również ocena odpłatnego charakteru świadczenia, (o czym w punkcie następnym). Z tego też względu wyprowadza on tezę, że pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma w prawie podatkowym charakter swoisty, niemniej jednak o treści zaczerpniętej z prawa cywilnego<sup>13</sup>.

---

8 B. Brzeziński, Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 16.10.2006 roku o sygn.. II FSK 1/06, OSP 2007 nr 6, poz. 78a, s.479.

9 B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 1 września 2005 roku o sygn. FSK 2236/04, POP 2007, z.5, s. 419.

10 J. Grabarczyk, Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń, Warszawa 2009, s. 83-84.

11 S. Dubisz (red.), Uniwersalny Słownik Języka Polskiego, tom III, Warszawa 2003, s. 1594.

12 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2013 roku (sygnatura: II FSK 1717/11).

13 J. Grabarczyk, Opodatkowanie..., s. 117-118.



Powyższa koncepcja definicji „świadczenia” ma pewne mankamenty. Otóż sięgając do cywilistycznej koncepcji świadczenia należy wskazać, że KC nie definiuje tegoż pojęcia<sup>14</sup>. Jest ono zdefiniowane przez doktrynę prawa cywilnego i z tego powodu odwoływanie się do koncepcji „racjonalnego ustawodawcy” może być uznane za pewne nadużycie, gdyż ustawodawca nie tworzy żadnej definicji „świadczenia” dla potrzeby jakiegokolwiek ustawy<sup>15</sup>. Zwraca się również uwagę na fakt istnienia autonomii prawa podatkowego i co za tym idzie, nie można stosować domniemanych odesłań do innych gałęzi prawa, które nie mają tzw. charakteru publicznego<sup>16</sup>.

Z tego też powodu organy podatkowe, a później sądy administracyjne, wypracowały własną koncepcję pojęcia „świadczenia”. Otóż koncept ten zakłada, że wolą ustawodawcy była chęć opodatkowania każdego, realnego przysporzenia mającego charakter majątkowy. Zatem każde realne przesunięcie majątkowe stanowi przychód, który należy opodatkować. Jako zbiorcze podsumowanie przedstawianej koncepcji należy przetoczyć uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 roku<sup>17</sup>, w której sąd stwierdził, że nieodpłatne świadczenia ma w świetle art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.<sup>18</sup> szerszy zakres niż w prawie cywilnym i winien obejmować wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których to następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te zdarzenia gospodarcze bądź prawne, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku danej podmiotowi mające konkretny wymiar finansowy. Jest to zatem niezwykle szeroka i mogąca mieć dotkliwe konsekwencje dla podatników definicja przedmiotowego przychodu (w zakresie powstania zobowiązania podatkowego). Owa dyferencjacja cywilistycznego i podatkowego rozumienia pojęcia „świadczenia” ma swą podstawę w otwartym katalogu zarówno źródeł opodatkowania podatkiem dochodowym, jak i na ogólnym charakterze definicji przychodu zawartego w art. 11 u.p.d.o.f. i art. 12 u.p.d.o.p. Szczególnie wskazuje się na ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie explicite ustawodawca wskazał na otwarty charakter przychodu

14 E. Marszałkowska-Krześ, S. Krześ, Nieodpłatne świadczenia, MP 1999 r. nr 10, s. 13-14.

15 Abstrahując od koncepcji tzw. definicji pośredniej, tj. skonstruowanej przez ustawodawcę nie poprzez wprowadzenie definicji legalnej, ale poprzez konstrukcję szeregu przepisów prawnych, które de facto definicję tworzą.

16 Więcej na ten temat: B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 72-80.

17 Uchwała NSA z 18 listopada 2002 roku (sygnatura: FPS 9/02). Podobne w uchwale NSA z 16 października 2006 roku (sygnatura: II FPS 1/06).

18 Uchwała dotyczy u.p.d.o.p. jednakże należy ją również odnieść do u.p.d.o.f. w zakresie regulacji opodatkowania nieodpłatnego świadczenia.

używając słowa „w szczególności”. Argumentem, który ma potwierdzać powyższe twierdzenia jest fakt istnienia katalogu przysporzeń, które ustawa nie uznaje za przychód<sup>19</sup>. Podnosi się, że skoro ustawodawca prowadzi takowy katalog to należy wysnuć wniosek, że poza tym katalogiem przychodem należy objąć jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe uzyskane kosztem innego podmiotu. Wskazuje się również, że nie jest możliwe dokonanie wyczerpującego wyliczenia wszystkich stanów faktycznych, które mogą skutkować opodatkowaniem toteż ustawodawca musiał stworzyć otwarty katalog zarówno źródeł, jak i możliwych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. Ogólnie rzecz ujmując, ma to zapobiegać może nie uchylaniu się od opodatkowania, co może mieć znamiona przestępcze, ale stosowaniu tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Zdaniem NSA taka wykładnia przepisów nie prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady określoności opodatkowania, gdyż art. 217 KRP stawia ustawodawcy wymagania co do formy określania podstawowych elementów konstrukcji prawnej podatku, a nie stopnia ich doprecyzowywania<sup>20</sup>. W tym samym wyroku sąd wskazuje, jako podstawę swych twierdzeń na „bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego”, które ma potwierdzać jako prawidłową przedmiotową koncepcję definicji „świadczenia”. Powyższa koncepcja ma, w różnym zakresie aprobatę części doktryny<sup>21</sup>.

Prezentowane wyżej stanowisko sądów administracyjnych przeszło pewnego rodzaju gruntowną przemianę. Otóż przed przedmiotową uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 2002 roku, sądy administracyjne wskazywały, że źródłem nieodpłatnych świadczeń jest zobowiązanie w rozumieniu art. 353 § 1 KC<sup>22</sup>. Należy również zaznaczyć, że także obecnie są wydawane wyroki, które odwołują się do zobowiązaniowego charakteru nieodpłatnych świadczeń<sup>23</sup>. Jako przykład orzeczenia, który kontestuje wiodącą obecnie w orzecznictwie sądów administracyjnych definicję nieodpłatnego świadczenia jest wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 października 2009 roku<sup>24</sup>, w którym sąd stwierdził, że nie ma podstaw

---

19 Art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p. Podobne uregulowanie występuje w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.f.

20 Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2006 roku (sygnatura: II FSK 1019/05).

21 Zob.: P. Czernski, Glosa do uchwały Pełnego składu NSA z 24.10.2011 roku o sygn. II FSP 7/10, OSP 2012 nr 4, poz. 40a.

22 Np. wyrok NSA z dnia 8 listopada 2000 roku (sygnatura: SA/Sz 1244/99), Lex nr: 53256.

23 Wyrok NSA 23 kwietnia 2013 roku (sygnatura: II FSK 1717/11), w którym to wyroku sąd stwierdza, że obecna w orzecznictwie definicja nieodpłatnego świadczenia odnosi się do "świadczenia", a więc zdarzenia w zasadzie ściśle związanego z zobowiązaniami cywilnoprawnymi.

24 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 października 2009 roku (sygnatura: I SA/Bd 298/09).

natury prawnej, aby pojęciem nieodpłatnego świadczenia objąć każdą korzyść ekonomiczną. Taka wykładnia przepisów o podatku z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia prowadzi, zdaniem sądu, w istocie do niemożliwych do zaakceptowania konsekwencji. Przedmiot opodatkowania musi bowiem wyraźnie wynikać z przepisów podatkowych, a nie rezultatem domniemań. Zgodnie z konstytucyjną zasadą określania podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w drodze ustawy (art. 217 KRP) przedmiot opodatkowania - jako jeden z tychże elementów - powinien być w sposób wyraźny określony w ustawie i nie może być rozszerzany w procesie wykładni przepisów prawa. Stanowisko, według którego wszystko, co nie zostało wymienione w ustawie podatkowej jako niestanowiące przychodu, jest przychodem, należy bezwzględnie odrzucić. Mimo zatem, jak zdawałoby się jednolitości orzecznictwa w zakresie definiowania samego pojęcia nieodpłatnych świadczeń to istnieją wyroki, które odchodzą od wskazanej definicji, czy też dokonują jej modyfikacji w celu jej zacieśnienia. Zatem argument powołujący się na „utrwaloną linię orzeczniczą” w zakresie pojęcia „świadczenia” na gruncie ustaw o podatku dochodowym może okazać się chybiony.

Przyjęta przez organy podatkowe i sądy administracyjne przedmiotowa koncepcja ma wiele mankamentów, a jej zastosowanie nasuwa wiele wątpliwości (co jak zostało wykazane wcześniej również dostrzegają sądy administracyjne). Na początek poddaje się w doktrynie prawa podatkowego w wątpliwość domniemanej „woli ustawodawcy”, który według powyższej koncepcji chciał opodatkować de facto wszystko, co ma jakąkolwiek wartość majątkową. Warto zwrócić uwagę na konstytucyjną zasadę określoności podatku, oraz na definicję, charakter oraz funkcję podatku jako pojęcia prawniczego. Prawo podatkowe tworzy specyficzne stosunki społeczne zwane w teorii prawa tetycznymi. Oznacza to, że stosunki społecznie, immanentnie związane z płaceniem podatków mają swój byt o tyle i jedynie w takim kształcie, o ile istnieje norma prawna, z której to wynika obowiązek uiszczenia podatku. W tym sensie są to stosunki „sztuczne”<sup>25</sup>. Stan ten prowadzi do wniosku, że należy zachować szczególną ostrożność przy denotacji jej przepisów, w szczególności, gdy interpretujemy przepisy dotyczące dochodów (przychodów, kosztów uzyskania przychodu) i przy tym próbujemy wyjść poza językowe rozumienie tychże przepisów. Jeżeli tę tezę porównamy z wykładnią pojęcia świadczenia dokonywaną przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne to można dojść do wniosku, że koncepcja ta w dosyć istotny sposób odbiega od językowego brzmienia przepisów u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. Utożsamianie świadczenia jako jakiegokolwiek korzyści majątkowej przy wątej argumentacji o rzekomej woli ustawodawcy oraz

---

25 B. Brzeziński, Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 16.10.2006 roku ...,s. 476.

otwartego katalogu źródeł opodatkowania<sup>26</sup>, aby nadać właśnie takie znaczenie temu pojęciu, nie może się ostać z nakazem określoności opodatkowania w ustawie. Szczególnie w doktrynie zostało poddane krytyce stwierdzenie, jakoby podstawą o szerszym rozumieniu świadczeni na gruncie ustaw podatkowych był fakt o istnieniu otwartego katalogu źródeł przychodu. Wskazuje się bowiem, że art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. służy innym celom niż interesujące na artykuły dotyczące nieodpłatnych świadczeń. Mają one jedynie na celu przyporządkowanie określonego dochodu do określonego źródła jego uzyskania.

Na uwagę zasługuje również następująca konstatacja. Otóż jeżeli założymy, że ustawodawca zawarł otwarty katalog zdarzeń faktycznych skutkujących opodatkowaniem, dookreślony jedynie przesłanką realnego przysporzenia podatnika, możemy wyprowadzić wniosek, że mamy do czynienia ze swoistą delegacją ustawodawczą w zakresie kreowania hipotezy opodatkowania. Zatem to organy podatkowe oraz sądy administracyjne mają określać ad casum, czy dany stan faktyczny należy opodatkować, wyręczając w tym względzie ustawodawcę. Wskazuje się w doktrynie, iż stan faktyczny podlegający opodatkowaniu kreuje ustawodawca, a nie sądy lub administracja<sup>27</sup>. Sytuacja, w której to organy państwowe odpowiedzialne za stosowanie i egzekucję „kreują” prawnopodatkowe stany faktyczne podlegające opodatkowaniu, może naruszać zarówno zasadę przewidywalności prawa, oraz z uwagi na fakt, że prawo podatkowe jest tzw. prawem ingerencyjnym może naruszyć zasadę bezpieczeństwa prawnego podatnika<sup>28</sup> i w konsekwencji narusza

konstytucyjną zasadę uregulowania zagadnień podatkowych w ustawie<sup>29</sup>.

W doktrynie podnosi się również, że nie można się zgodzić z wnioskowaniem, iż skoro ustawa zawiera katalog przysporzeń, które nie są uważane za przychód podatkowy to każde inne przysporzenie majątkowe winne być uznane jako przychód. Powyższe rozumowanie jest obarczone pewnym błędem logicznym. Otóż w świetle unormowań konstytucyjnych<sup>30</sup> organy podatkowe (oraz sądy administracyjne) tworzą niejako trzy zbiory

---

26 Art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.

27 M. Mastalski, Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 24 maja 2010..., s. 869-870.

28 Wyrok TK z dnia 24 lutego 2004 roku (sygnatura: K 54/02), OTK-A 2004, nr 2, poz. 10

29 O zasadzie określonej w art. 217 KRP patrz: zdanie odrębne sędziego S. Mączyńskiego do wyroku TK z dnia 3 kwietnia 2001 r. o sygn. K 32/99, OTK 2001/3/53.

30 Odesłanie do zasady określoności podatku w ustawie.

sytuacji prawno-podatkowych. Pierwszy zbiór (nazwijmy go zbiorem A), tworzą przysporzenia, które ustawa wymienia jako stanowiące przychód. Drugi zbiór tworzą przysporzenia, które ustawa nie uznaje za przychody (zbiór B). I w końcu mamy trzeci zbiór (zbiór C) przysporzeń, które nie należą do dwóch pozostałych (w imię wnioskania, że skoro czegoś nie ma w naszym zbiorze B i musi być w zbiorze C). Jeżeli zatem mamy do czynienia z jakimkolwiek przysporzeniem (X) to z uwagi, że nie mieści się w zbiorze B to musi zostać przyporządkowany do zbioru C. Błąd logiczny polega na tym, że aby mieć do czynienia z opodatkowaniem danego przysporzenia to musimy dowieść, że dany stan faktyczny (X) mieści się w naszym zbiorze A, a z uwagi na zaproponowane rozumowanie, zawsze będziemy mieli do czynienia ze zbiorem C, które z uwagi na niespełniające przesłanki określoności opodatkowania w ustawie nie mogłoby zostać opodatkowane. Przykład ten ma na celu wykazanie nieprawidłowości rozumowania organów podatkowych (sądów administracyjnych), które tworząc podstawę definicji (wykładni przepisów) nieodpłatnego świadczenia wskazują na katalog przysporzeń, które ustawa nie kwalifikuje jako przychód podatkowy.

Ostatnią kwestią odnoszącą się do przedstawionej przez organy podatkowe i przyjętej przez sądy administracyjne definicji „świadczenia”, która nie ma uznania w doktrynie to fakt utożsamiania przychodu z ekonomicznym aspektem tegoż zjawiska (korzyści). Otóż, jak zostało stwierdzone wcześniej, prawo podatkowe tworzy pewnego rodzaju „sztuczne” stosunki społeczne. Zatem jakakolwiek konstrukcja prawno-podatkowa ma charakter stricte prawny. Szczególnie to widać przy konstrukcji dochodu w u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., gdzie ekonomiczne aspekty dochodu (rozumianego jako zysk) ma się nijak do zaproponowanej konstrukcji dochodu w zaprezentowanych ustawach o podatku dochodowym<sup>31</sup>. Ustawa samodzielnie opisuje stan, który obejmuje opodatkowaniem (w naszym przypadku jest to przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia), który z kolei jest oderwany od wystąpienia korzyści majątkowej. Ustawy o podatku dochodowym opodatkowuje fakt dążenia do osiągnięcia dochodu, który w swojej istocie jest oderwany od jego ekonomicznego znaczenia (zysku). Zatem argument, że nieodpłatnym świadczeniem jest jakakolwiek korzyść majątkowa uzyskana pod tytułem darmym może zostać uznany jako chybiony.

Trzecim nurtem, który wykrył się w zakresie denotacji pojęcia „świadczenia” to koncepcja sięgnięcia wprost do słownikowego znaczenia tego słowa. I tak np. „świadczenie” to rzeczownik od „świadczyć”, który jest definiowany jako „udzielać komu

<sup>31</sup> Szerzej na ten temat: B. Brzeziński, Perypetie podatku dochodowego z sadownictwem administracyjnym [w:], Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego węzłowe problemy [red.] B. Brzeziński, s. 176-189.

czego /pomocy, darów itp./, świadczyć usługi<sup>32</sup>, czy jako „czynić komuś coś dobrego, okazywać coś komuś; wykonywać coś na czyjąś rzecz”<sup>33</sup>. Zaletą tejże koncepcji jest zapewne bliższe powiązanie wykładni pojęcia nieodpłatnych świadczeń z literalnym brzmieniem przepisów oraz jej powiązania z zasadą (domniemanem) języka potocznego. Odesłanie do powszechnego rozumienia sformułowań ustawy ma przy tym wielu zwolenników zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie<sup>34</sup>. Jednakże dwie poprzednie koncepcje nawiązywały do słownikowego znaczenia przedmiotowego pojęcia i trzeba stwierdzić, że nie przyniosło to zadowalających skutków. Otóż obie koncepcje zastosowały odmienne znaczenie zawarte w słowniku. Same słowniki nie dość, że dla słowa świadczenie przewidują kilka różnych znaczeń, to dodatkowo każdy słownik inaczej definiuje to pojęcie. Bez wątpienia poszukiwanie powszechnego rozumienia sformułowań zawartych w ustawie ma pozytywny walor interpretacyjny, lecz w naszym przypadku, przy takim zróżnicowaniu w wyniku wykładni, nie może być jedyną podstawą denotacji przedmiotowego pojęcia.

Rekapitułując, swoisty „bój” o tożsamość (swoistą definicję) pojęcia „świadczenia” ma nie tylko wymiar teoretyczny. Jak zostanie wykazane w rozdziale trzecim niniejszej pracy, definicja świadczenia ma kapitalne znaczenie dla oceny uzyskania przychodu w konkretnych, indywidualnych sprawach. Wskazanie, czy mamy do czynienia z węższym, cywilistycznym, czy też uznaniem, że mamy do czynienia z szerszym znaczeniem tegoż słowa może zależeć, czy konkretną (w znaczeniu indywidualną) korzyść majątkową mającą charakter nieodpłatny należy opodatkować, czy też jest ona neutralna podatkowo.

Jak zostało zasygnalizowane w zdaniu poprzednim, czas na omówienie cechy przedmiotowego przychodu, jaką jest jego „nieodpłatność”.

## **2. Nieodpłatność jako cecha świadczenia**

Kolejnym punktem rozważań nad opodatkowaniem nieodpłatnych świadczeń jest zdefiniowanie cechy wskazanej w nazwie (oznaczeniu) przedmiotowego przychodu, jaką jest

---

32 Mały słownik języka polskiego pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej i Z. Lempickiej, Warszawa 1969, str. 815.

33 Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, t. II, str. 458; słownik ten podaje także - obok znaczenia zaczerpniętego z prawa cywilnego - że świadczenie, to "obowiązek wykonania, wykonywania czegoś na czyjąś rzecz; to co jest z tego tytułu wykonywane".

34 Zob. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2000 r. (sygnatura: FPS 14/99).

„nieodpłatność”. Przedmiotowa konstatacja jest o tyle istotna, gdyż wskazuje na specyfikę tegoż przychodu, jakim jest brak kosztu jego uzyskania.

Na gruncie języka polskiego „nieodpłatny” znaczy tyle co: „nie wymagający opłaty; taki, za który się nie płaci; bezpłatny”<sup>35</sup>. Zatem uogólniając, „nieodpłatność” można utożsamiać z brakiem ekwiwalentności wzajemnych świadczeń. Owa ekwiwalentność, która wyłącza osiągnięcie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia, oznacza wystąpienie wzajemnego świadczenia<sup>36</sup>. Zatem przedmiotem dalszych rozważań, będzie próba stwierdzenia czymże te wzajemne świadczenie jest (bądź być powinno).

Zwolennicy „cywilistycznego” utożsamiania nieodpłatnego świadczenia wskazują, że nieodpłatne świadczenie występuje wtedy, gdy druga strona stosunku zobowiązaniowego nie otrzymuje wzajemnej korzyści majątkowej<sup>37</sup>. Dalej wskazuje się, że w doktrynie prawa cywilnego ocena, czy dane świadczenie ma charakter odpłatny, czy też nie, może mieć charakter formalny albo merytoryczny. Ocena formalna zakłada, że jeżeli za spełnienie świadczenia druga strona stosunku zobowiązaniowego otrzymała jakąkolwiek korzyść majątkową to mamy do czynienia z odpłatnością. Ocena merytoryczna zaś „wglębia” się w istotę świadczenia wzajemnego drugiej strony. Kryterium te zakłada, że jeżeli pomiędzy jednym świadczeniem a drugim istnieje rażąca dysproporcja, świadczenie uznaje się za nieodpłatne<sup>38</sup>. Idąc dalej, pojęcie odpłatności zakłada, że owa odpłata pozostaje w uzasadnionej proporcji do wartości świadczenia strony<sup>39</sup>. Nie można jednak utożsamiać owej proporcji do stricte ekonomicznego rachunku obliczonego obiektywną miarą wartości rynkowej, gdyż odpłatność winna również zawierać element subiektywny<sup>40</sup>. Kryterium subiektywne ma w sytuacji kontrowersyjnej charakter przeważający<sup>41</sup>.

---

35 Nowy Słownik Języka Polskiego, PWN, 2003 r. oraz Internetowy słownik Wydawnictwa Naukowego PWN, <http://sjp.pwn.pl>.

36 W. Varga, Nieodpłatne świadczenia w podatku dochodowym od osób prawnych część pierwsza, PP 2011, nr 4, s. 35-39.

37 Z. Radwański (w:) Z. Radwański (red.), System prawa prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna, t. 2, C.H. Beck, Warszawa 2008; s. 206.

38 E. Skowrońska-Bocian, Prawo cywilne. Część ogólna. Zarys wykładu, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 176.

39 S. Grzybowski (w:) W. Czachórski (red.), System prawa cywilnego. Część ogólna, t. I, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 497.

40 Z. Radwański (w:) Z. Radwański (red.), System prawa..., s. 206.

41 Z. Radwański (w:) Z. Radwański (red.), System prawa..., s. 207.

Wspomniane kryterium subiektywne nie będzie miało jednak zastosowania dla zdefiniowania odpłatności dla celów podatkowych. Otóż jak zostanie stwierdzone w punkcie trzecim rozdziału drugiego ustawodawca określił obiektywne kryteria ustalania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń. Takie same kryteria zatem winny być zastosowane przy ocenie charakteru odpłatności świadczenia. Wynika to z faktu, że jeżeli ustawa określa jaką korzyść majątkową uzyskał podatnik z tytułu nieodpłatnego świadczenia, pośrednio wyznacza również, jaką korzyść powinien on uzyskać w zamian za swoje świadczenie. Dodatkowo należy stwierdzić, iż nie pomoże nam przy ustaleniu odpłatności za świadczenie również stosowanie proporcji przy ustaleniu odpłatnego charakteru świadczenia. Otóż jeżeli mamy do czynienia z jakąkolwiek odpłatnością drugiej strony to nie może być mowy o przychodzie z tytułu nieodpłatnego świadczenia<sup>42</sup>, a jedynie można uznać, że ewentualnie mamy do czynienia ze świadczeniem częściowo odpłatnym, co jest jednak odrębną kategorią przychodu i nie mieści się w zakresie tematu niniejszej pracy. Niemniej jednak sama ocena merytoryczna zaprezentowana wcześniej stanowi asumpt do głębszej analizy.

W doktrynie występują również inne definicje „nieodpłatności”. Za W. Dmochem możemy uznać, że z nieodpłatne świadczeniem występuje wtedy, gdy podmiot otrzymujący rzeczy, prawa lub inne świadczenia nie ma, w zamian za ich otrzymanie, obowiązku wykonania jakiegokolwiek świadczenia i to zarówno wobec podmiotu, od którego otrzymał nieodpłatne świadczenie, jak i wobec innego podmiotu<sup>43</sup>.

W tym kontekście na uwagę zasługuje orzeczenie Najwyższego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2008 roku, w którym to sąd stwierdza, że z nieodpłatnym świadczeniem, na gruncie u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p., będziemy mieli do czynienia wtedy, gdy otrzymujący odnosi konkretną korzyść pod tytułem darmym. Oznacza to, że nie świadczy on nic w zamian ani obecnie, ani też w przyszłości<sup>44</sup>. W uchwale siedmiu sędziów sąd zaś stwierdza, że świadczeniem nieodpłatnym są takie zdarzenia gospodarcze i prawne, których skutkiem jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy<sup>45</sup>.

---

42 Np. wyrok NSA wydział zamiejscowy w Szczecinie z 8 listopada 2000 roku (sygnatura: SA/Sz 1244/99).

43 W. Dmoch, Podatek dochodowy od osób prawnych – komentarz, Warszawa 2013 wyd. 4, s. 186

44 Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2008 roku (sygnatura: II FSK 1578/06), MP 2008, nr 8, s.35.

45 Uchwała siedmiu sędziów NSA z 16 października 2006 r. (sygnatura: II FPS 1/06). Ciekawe jest również stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który w wydanej przez siebie interpretacji indywidualnej z dnia 4 września 2013 roku (sygnatura: IBPBII/1/415-602/13/HK) stwierdził, że odznaczenia i inne symboliczne (pamiątkowe) wyróżnienia (drobne upominki i gadżety) nie mają charakteru materialnego. W konsekwencji w



Wobec powyższego, ów ekwiwalent może mieć postać zarówno pieniężną, naturalną (barterową), bądź występować w ramach zobowiązania do określonego zachowania się świadczeniobiorcy<sup>46</sup>. W niektórych wypadkach odpłatność może mieć charakter niematerialny<sup>47</sup>. Jednak zawsze musi mieć wymiar finansowy, gdyż jedynie taki może zostać poddany obiektywnym kryteriom ustalających wartość przychodu, bądź kosztu jego uzyskania.

Na marginesie należy zaznaczyć, że zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie kontrowersyjne jest, czy ekwiwalent za świadczenie musi być realny, tj. czy następuje realne przesunięcie majątkowe, czy też wystarczy, że druga strona ma prawo podmiotowe do wyegzekwowania swej odpłatności (świadczenia wzajemnego). Powyższa kontrowersja powstała na kanwie pożyczek partycypacyjnych, gdzie wynagrodzenie za powierzony kapitał istnieje, tyle tylko jest warunkowe i zwykle odsunięte w czasie<sup>48</sup>. W tym miejscu trzeba jednak wskazać na stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, który w jednym z wydanych przez siebie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego<sup>49</sup> stwierdza, że konstrukcja umowy cywilnoprawnej w żaden sposób nie może prowadzić do uchylania się podatników od ciężących na nich obowiązków podatkowych, w szczególności gdy skutkiem nieosiągnięcia zysku przez podatnika ten otrzymuje przysporzenie majątkowe pod tytułem darmym. Strony mogą w ramach kodeksowej zasady swobody umów swobodnie formować swoje prawa i obowiązki w zawieranych umowach, które nie mogą być przedmiotem

---

związku z otrzymaniem tego typu prezentu po stronie obdarowanego nie powstaje przychód opodatkowany z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

46 B. i S. Żałobka, Podatek dochodowy od osób prawnych w roku 1999, ERMAX, Skierniewice 1999, s. 39. Zob. wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2013 roku (sygnatura: II FSK 1967/11), w którym sąd stwierdził, iż umowa o dożywocie ma charakter odpłatny również w znaczeniu materialnopodatkowym, a nie tylko cywilistycznym. Cena odpłatnego zbycia nie musi być bowiem wyrażona w pieniądzu - zapłatą za przeniesienie własności może być inna forma przysporzenia majątkowego, w tym zapewnienie świadczeń określonych w art. 908 § 1 KC.

47 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2006 roku (sygnatura: III SA/Wa 609/06). Zobacz również interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2011 roku (sygnatura: ILPB2/415-436/11-2/WS), w której organ podatkowy stwierdził, iż osoba przyjęta na bezpłatne praktyki nie dostaje co prawda pensji, ale zdobywa doświadczenie i podnosi kwalifikacje. Korzysta więc z fachowej wiedzy i doświadczeń danego przedsiębiorcy. Można zatem uznać, że świadczenia te są ekwiwalentne, a nie nieodpłatne.

48 W. Varga, Nieodpłatne..., s. 36-27. Na marginesie można zaznaczyć, że obecnie jest przygotowany projekt zmiany u.p.d.o.p., który zmierza do opodatkowania pożyczek partycypacyjnych nie czerpiąc z konstrukcji opodatkowania pożyczki, ale jako udział w kapitale pieniężnym.

49 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 września 2011 roku (sygnatura: IPPB5/423-600/11-2/IŚ). W przedmiotowej sprawie chodziło o to, że Spółka mogła korzystać nieodpłatnie ze znaku towarowego, jeżeli w danym roku obrotowym nie osiągnęła zysku. Dyrektor w przedmiotowej interpretacji stwierdził, że w sytuacji, gdy Spółka korzysta ze znaku towarowego nieodpłatnie to uzyskuje przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

interwencji organów podatkowych. Jednakże w sytuacji, gdy skutki tych umów odnoszą się do zobowiązań podatkowych, organ podatkowy ma nie tylko prawo, lecz ustawowy obowiązek dokonać oceny tych skutków opierając się przy tym na przepisach prawa podatkowego<sup>50</sup>. Dodatkowo, w wyroku WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2012 roku<sup>51</sup> sąd stwierdził, że nie ma rozstrzygającego znaczenia dla kwalifikacji nieodpłatności świadczenia istnienie lub nie zamiaru nieodpłatnego świadczenia<sup>52</sup>. Istotna jest natomiast nieekwiwalentność przysporzenia. Dalej sąd konstatuje, że pojęcie przychodu jest pojęciem osadzonym w czasie. W ustawach o podatku dochodowym jako podstawowy okres rozliczeniowy przyjęty został rok podatkowy. W związku z tym pojęcie przychodu należy odnosić do świadczeń, w tym nieodpłatnych, otrzymanych właśnie w tym roku podatkowym przyjętym dla danego podatnika (dla osób fizycznych jest to rok kalendarzowy). W świetle przytoczonych rozważań, aby dane świadczenie mogło być zakwalifikowane jako świadczenie nieodpłatne niezbędne jest wykazanie, że w danym roku podatkowym nastąpiło świadczenie polegające wyłącznie na jednostronnym przysporzeniu o charakterze nieekwiwalentnym po stronie podmiotu, który to świadczenie uzyskał. W wyroku z dnia 27 października 2004 roku WSA w Warszawie sąd stwierdził, że to właśnie zamiar stron stosunku zobowiązaniowego winien być uznany za najważniejsze kryterium oceny odpłatności świadczenia. W przedmiotowej sprawie sąd stwierdził, że sam fakt opóźnienia w terminowej spłacie pożyczki przez zobowiązanego nie przekreślało odpłatnego charakteru umowy<sup>53</sup>.

W ramach tych rozważań możemy pójść dalej i zastanowić się, czy nieodpłatne świadczenie może mieć miejsce, jeżeli jest ono ogólnodostępne i to nieodpłatnie. Można tu przywołać kasus oprogramowania LINUX, gdzie organy podatkowe stwierdziły, że pobranie nieodpłatnie udostępnionych w sieci internetowej oprogramowań nie jest nieodpłatnym świadczeniem podlegającym opodatkowaniu. Do nieodpłatnego świadczenia dochodzi nie przy każdym zdarzeniu prawnym czy gospodarczym, ale wówczas, gdy mamy do czynienia z zobowiązaniem, które ze swej istoty ma charakter odpłatny (np. umowa sprzedaży) bądź nieodpłatny (np. umowa użyczenia). Natomiast programy komputerowe nie są udostępnianie

---

50 Podobnie: wyrok NSA z dnia 13 lipca 2006 roku (sygnatura: II FSK 1019/05). Wskazuje się w szczególności na art. 199a Ordynacji.

51 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2012 roku (sygnatura: III SA/Wa 245/12).

52 Por. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2009 roku (sygnatura: II FSK 932/08).

53 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2004 roku (sygnatura: III SA 3060/02).

w sieci internetowej na podstawie umowy o charakterze zobowiązaniowym<sup>54</sup>. Podnosi się również, że aby zakwalifikować dane świadczenie jako po pierwsze nieodpłatne, a po wtóre jako przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, korzyść wynikająca z danego przysporzenia nie może być co do zasady dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów, gdyż w takiej sytuacji każdy uczestnik obrotu gospodarczego w równym stopniu byłby nieodpłatnie wzbogacony<sup>55</sup>. Inaczej przedmiotową kwestie przedstawia W. Varga, który stwierdza, że nieodpłatne świadczenie stanowiące przychód podatkowy powinno mieć charakter wyjątkowy, bez tego bowiem trudno mówić o korzyści mającej wymiar finansowy. Jeżeli dane świadczenie występuje nieodpłatnie na rynku to brak jest punktu odniesienia dla ustalenia wartości osiągniętego przysporzenia<sup>56</sup>.

Co do samego charakteru umowy jako z natury nieodpłatnej i jego znaczenia dla opodatkowania nieodpłatnego świadczenia wypowiedział się również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie<sup>57</sup>, który ustosunkowując się do kwalifikacji podatkowej otrzymania nieodpłatnej pożyczki stwierdził, że w przypadku, gdy umowa pożyczki ma charakter nieodpłatny to współnik otrzymując taką pożyczkę nie otrzymuje nieodpłatnego świadczenia. Podobna sytuacja zachodzi, gdy mamy do czynienia z nieodpłatną służebnością przesyłu. W wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 roku<sup>58</sup> skład sądu orzekającego NSA stwierdza, że odpłatność nie stanowi tzw. essentialia negotii umowy służebności, więc ustanowienia jej bez wynagrodzenia nie można uznać za odstąpienie przez właściciela nieruchomości od żądania opłaty z tego tytułu i co za tym idzie nie mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem. Sąd stwierdza dalej, że intencją ustawodawcy była chęć opodatkowania umów, które w obrocie gospodarczym występują jako odpłatne. Podstawą tejże tezy jest odniesienie się do przepisów ustanawiających metod<sup>59</sup> ustalania wartości otrzymanego przychodu z tytułu

---

54 Pismo z Naczelnika Izby Skarbowej w Gdańsku 17 marca 2004 roku (sygnatura: BI/005-0541/03), opubl. na stronie internetowej urzędu.

55 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 maja 2011 roku (sygnatura: I SA/Po 312/11).

56 W. Varga, Nieodpłatne świadczenia..., s. 37-40.

57 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 lutego 2011 roku (sygnatura: IPPB1/415-1002/10-2/EC).

58 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2013 roku (sygnatura: II FSK 1717/11). W przywołanym wyroku sąd stwierdził również, że definicja nieodpłatnego świadczenia została wprowadzona na gruncie świadczeń, wynikających z zobowiązań cywilnoprawnych, a także stosunków pracy, a nie prawa rzeczowego (nabycia), co w konsekwencji stanowiło podstawę uznania, że ustanowienie nieodpłatnej służebności nie jest nieodpłatnym świadczeniem na gruncie ustaw o podatku dochodowym.

59 Art. 11 ust. 2, ust. 2a oraz art. 12 ust. 2 u.p.d.p.f. i art. 12 ust. 5 i 6 u.p.d.o.p.

nieodpłatnego świadczenia. Otóż wskazują one także na zdarzenia, w których te nieodpłatne świadczenia występują. I tak w art. 12 ust. 6 pkt 1 - 2 u.p.d.o.p. (art. 11 ust. 2a pkt. 1-2 u.p.d.o.f.) wskazuje się, że są to usługi, a więc umowy o świadczenie usług, w art. 12 ust. 6 pkt 3 u.p.d.o.p. (art. 11 ust. 2a pkt 3 u.p.d.o.f.) - udostępnienie lokalu. Jeżeli uznamy, że udostępnienie lokalu, jako czynność prawna, miałyby mieć charakter nieodpłatny to mielibyśmy w istocie do czynienia z umową użyczenia (art. 710 KC), która z istoty jest umową bezpłatną. W powoływanym przepisie chodzi o udostępnienie lokalu nieodpłatnie, jako konsekwencja zawarcia umowy najmu, czy dzierżawy. Umowa najmu (art. 659 KC) jest umową zawsze odpłatną<sup>60</sup>, podobnie jak i umowa dzierżawy (art. 693 § 1 KC), gdyż wynika to z obowiązku zapłaty czynszu<sup>61</sup>. Również zasadą jest, że umowa o świadczenie usług jest umową odpłatną<sup>62</sup>. Cechą stosunku pracy oraz stosunków pokrewnych jest również odpłatność<sup>63</sup>. Wskazane przykłady umów, które są z istoty rzecz odpłatne, przekształcone przez strony umowy na nieodpłatne pokazują, że w istocie ustawodawca podatkowy miał na uwadze opodatkowanie takich przypadków świadczeń, których strona umowy nie uzyskała, a powinna - zgodnie z cywilnoprawnym charakterem takiej umowy otrzymać w jakiegokolwiek postaci ekwiwalent za świadczenie wzajemne<sup>64</sup>.

Z powyższego można wysnuć wniosek, że jeżeli w obrocie cywilnoprawnym występuje umowa, która może mieć charakter nieodpłatny i strony ustaliły, że w konkretnym przypadku tejże odpłatności nie będzie, to strona umowy będąca beneficjentem świadczenia nie uzyskuje przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Brak jest bowiem innej przesłanki - przychód nie został osiągnięty kosztem innego podmiotu. Przychód zatem powstawałby jedynie w takich przypadkach, w których podatnik zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonuje ją jako nieodpłatnej. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 9 sierpnia 2013 roku w przypadku zawarcia umowy świadczenia usług, która wolą stron ma

---

60 G. Kozieł, Komentarz do art. 659 k.c., Lex/el. 2010.08.01. (pkt 5); wyrok SA w Warszawie z dnia 3 listopada 1995 roku (sygnatura: I ACr 801/95).

61 Wyrok SA w Katowicach z dnia 17 stycznia 2007 roku (sygnatura: I ACa 1440/06), Lex nr 307287.

62 Wyrok SA w Warszawie z dnia 14 września 2012 roku (sygnatura: I ACa 222/12), Lex nr 1238188; K. Kopaczyńska- Piecziak, Komentarz do art. 750 k.c., Lex/el. 2010.08.01. (pkt 6 i 8).

63 U. Jackowiak (w:), U. Jackowiak, W. Uziak, A. Wypych-Żywicka (red:), Prawo Pracy podręcznik dla studentów prawa, LEX Warszawa 2012 wyd, 4, s. 27-28.

64 Kwestią do rozważenia jest możliwość zaliczenia danej umowy oznaczonej umową najmu, w której nie jest zawarta suma czynszu, bądź idąc dalej umowa stanowi o braku czynszu jako kodeksowej umowy nazwanej oznaczonej jako „umowa najmu”. W moim przekonaniu o charakterze umowy decyduje jej treść a nie forma, zatem brak jednego z elementów koniecznych nie pozwala przyporządkować danej umowy stricte o danej umowy nazwanej, a prowadzi do konieczności poszukiwania umowy najbardziej podobnej.

mieć charakter odpłatny, to jeżeli wbrew postanowieniom przedmiotowej umowy strony uczyniły niektóre z usług nieodpłatnymi to zlecający usługi otrzymuje nieodpłatne świadczenie<sup>65</sup>.

W orzecznictwie występuje również odmienne stanowisko, które jest pochodną definicji skonstruowanej przez sądy administracyjne. Zgodnie z nim nieodpłatnym świadczeniem jest każde przysporzenie mające charakter korzyści majątkowej<sup>66</sup>. Co za tym idzie, charakter cywilnoprawny umowy nie ma wpływu na kwalifikację przysporzenia<sup>67</sup>. Faktem jest również, że ustawodawca ustanawiając metody ustalania wartości przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia wskazuje na umowy mając charakter odpłatny, gdyż tylko takie mogą stanowić podstawę obliczenia przychodu. Wątpliwe jest jednak, że chodzi tu o umowy mające charakter li tylko odpłatne (czyli essentialia negotii obejmuje odpłatność świadczenia) – można by uznać, że wystarczy, iż dana umowa występuje w obrocie gospodarczym formie odpłatnej - mamy zatem podstawę do określenia wartości przychodu, a co za tym idzie jest możliwe ich opodatkowanie<sup>68</sup>. Na koniec rozważań w tej kwestii można zadać fundamentalne pytanie: czy ustawodawca wskazując na metody ustalania wartości przychodu z tytułu otrzymanego nieodpłatnego świadczenia wymaga, aby właśnie wskazane stosunki zobowiązaniowe były podstawą świadczenia? Czy aby na pewno, przykładowo, musi być zawarta pomiędzy stronami umowa najmu lokalu, gdzie nie dochodzi do zapłaty za korzystanie z nieruchomości, aby móc zastosować jako podstawę obliczenia wartości tegoż przysporzenia właśnie czerpiąc z umów tego typu na rynku? Co w sytuacji, gdy dochodzi do tzw. „bezumownego korzystania z lokalu”, czy w tej sytuacji nie możemy sięgać do umowy najmu jako podstawy obliczenia wartości przysporzenia, skoro bezumownie korzystający jest obowiązany do zapłaty odszkodowania<sup>69</sup>? Co w sytuacji, w której mamy do

---

65 Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2013 roku (sygnatura: II FSK 2376/11).

66 Zob. Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów - z upoważnienia ministra na interpelację nr 2616 (dostępna na stronie: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=19E709CF>), w której podsekretarz stanu wyjaśnia, iż otrzymanie bezpłatnej usługi prawniczej prowadzi do uzyskania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

67 Por. uchwała NSA z 18.11.2002 roku (sygnatura: FPS 9/02).

68 Oczywiście należy mieć na uwadze, że niekiedy nie będzie możliwe określenie wartości przychodu ze względu na przedmiot świadczenia, bądź brak dostatecznego określenia cen rynkowych.

69 Oczywiście należy w ogóle się zastanowić, czy możemy uznać bezumowne korzystanie z lokalu jako nieodpłatne świadczenie – zob. wyrok NSA oz. w Łodzi z dnia 27 stycznia 2003 roku (sygnatura: I SA/Łd 633/01), w którym sąd stwierdza, że korzystanie z cudzego mienia bez tytułu prawnego i bez zgody właściciela nie następuje w wykonaniu świadczenia właściciela, nie jest więc otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia.

czynienia z umową użyczenia lub darowizny, które ze swojej natury są umowami nieodpłatnymi?

Inną kontrowersją jest sytuacja, w której mimo obowiązku świadczenia wzajemnego (np. kwoty pieniężnej tytułem zapłaty za dostarczoną usługę) do zapłaty nie doszło. Może się bowiem zdarzyć, że doszło do przedawnienia, bądź też wierzyciel zwolnił dłużnika z długu. Czy w takim wypadku dochodzi do otrzymania nieodpłatnego świadczenia?

W przypadku umorzenia długu po stronie świadczeniobiorcy występuje przychód podatkowy, który może mieć dwie podstawy. Otóż może zostać zakwalifikowany jako nieodpłatne świadczenie<sup>70</sup> bądź jako przychód z tytułu umorzonych zobowiązań<sup>71</sup>. Ten swoisty dysonans jest skutkiem istnienia art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 1 pkt 3a u.p.d.o.p., które to przepisy stanowią, że przychodem z działalności gospodarczej jest wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań. NSA w wyroku z dnia 27 listopada 2008 roku<sup>72</sup> wyjaśnił, że nie można wyprowadzać wniosku, jakoby w wyniku wyszczególnienia rodzaju przychodu, jakim jest wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, ustawa wyklucza możliwość zakwalifikowania tegoż przysporzenia jako nieodpłatne świadczenie otrzymane przez podatnika, który nie prowadzi działalności gospodarczej. Odrębne (niepodlegające zasadom ogólnym) uregulowanie przychodu powstałego na skutek umorzenia lub przedawnienia zobowiązania w odniesieniu do podatników prowadzących działalność gospodarczą wynika z odrębnego (w stosunku do osób takiej działalności nieprowadzących) reżimu ich rozliczania się ze Skarbem Państwa<sup>73</sup>. W orzecznictwie występuje również w tym względzie pogląd odmienny<sup>74</sup>. Zastanović się jednak należy, co jest nieodpłatnym świadczeniem w sytuacji

70 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2008 roku (sygnatura: ITPB1/415-506b/08/AK).

71 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 roku (IPPB3/423-619/09-2/JB)

72 Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2008 roku (sygnatura: II FSK 1184/07).

73 Na marginesie należałoby się zastanović, czy mimo wyszczególnienia przedmiotowego rodzaju przychodu to stanowi ono w istocie nieodpłatne świadczenie, co ma niezwykle ważny skutek w przypadku późniejszej sprzedaży przedmiotu świadczenia uzyskanego w ten sposób i możliwości pomniejszenia przychodu o wartość opodatkowanego wcześniej nieodpłatnego świadczenia.

74 Wyrok WSA w gdańsku z dnia 24 listopada 2010 roku (sygnatura: I SA/Gd 1076/10), w którym sąd stwierdził, że umorzenie zobowiązania osobie fizycznej, jest opodatkowane podatkiem dochodowym wtedy, gdy zobowiązanie jest związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Inaczej do przedmiotowej kwestii podszedł NSA w wyroku z dnia 29 września 2004 roku (sygnatura: FSK 780/04), Lex nr 126655, gdzie uznał, iż umorzenie lub przedawnienie zobowiązania stanowi odrębnie wymienioną przyczynę powstania przychodu, a skoro tak jest, to korzyści uzyskane z tego tytułu (w tym przypadku chodziło o umorzenie lub przedawnienie obowiązku wypłaty dywidendy) nie mogą jednocześnie stanowić przychodów z nieodpłatnych świadczeń.

zwolnienia z długu (umorzenia zobowiązania), pierwotny przedmiot świadczenia świadczeniodawcy, czy też umorzone świadczenie wzajemne świadczeniobiorcy? Ma to istotne znaczenie w sytuacji, gdy dochodzi później do zbycia tegoż pierwotnego przedmiotu świadczenia i możliwości zastosowania art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 1i u.p.d.o.p. Aby przybliżyć problem, wyjątkowo dla tej części pracy należy odwołać się do przykładu:

*„Świadczeniodawca zawarł umowę sprzedaży lokalu mieszkalnego ze Świadczeniodawcą. W ramach umowy zobowiązał się do uiszczenia określonej kwoty pieniężnej tytułem świadczenia wzajemnego. Po jakimś czasie Świadczeniodawca zwolnił z długu Świadczeniobiorcę, a ten zwolnienie przyjął. Teraz Świadczeniobiorca planuje sprzedać przedmiotowy lokal mieszkalny.”*

Niestety zarówno doktryna jak i orzecznictwo nie dostarczyły jasnej odpowiedzi na pytanie, co w takiej sytuacji winno być określone jako przedmiot nieodpłatnego świadczenia. Można jedynie zauważyć, że w sytuacjach wątpliwych należy w imię zasady in dubio pro tributario dokonywać wykładni przepisów ustaw podatkowych na korzyść podatnika i uznać, że w przedmiotowej sprawie Świadczeniobiorca ma możliwość zastosowania art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f. bądź art. 15 ust. 1i u.p.d.o.p. (w zależności, jaka ustawa ma zastosowanie)<sup>75</sup>. W takiej sytuacji należałoby stwierdzić, że to nabycie lokalu mieszkalnego pod tytułem darmym jest przychodem z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia przyjmując właśnie za podstawę tego rozumowania fakt późniejszej możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu. I w tym miejscu należy poczynić zastrzeżenie, że nie dotyczy to sytuacji, gdy mamy do czynienia z prowadzoną działalnością gospodarczą, gdyż w tym wypadku ustawodawca explicite wskazuje co jest przedmiotem przychodu. Rozważania, czy w takiej sytuacji świadczeniobiorca będzie mógł odliczyć koszt uzyskania przychodu wykraczają jednak poza przedmiot niniejszej pracy.

W ramach rozważań na temat zwolnienia z długu należy poczynić dalej idące rozważania na temat umorzonych zobowiązań i wyróżnić w ich ramach umorzenie odsetek.

---

<sup>75</sup> Często sądy administracyjne wskazują jako podstawę przyjęcia danej wykładni na późniejszą możliwość wskazania kosztu uzyskania przychodu w przypadku zbycia danych rzeczy lub praw majątkowych. Jako przykład można wskazać wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 roku (sygnatura: II FSK 111/12), gdzie sąd zakwestionował stanowisko organu podatkowego, jakoby udział pracownika w planie akcyjnym był na niego przychodem z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, gdyż w przypadku późniejszej sprzedaży akcji w ten sposób nabytych pracownik nie miałby prawa do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. Prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania nabycia akcji w ramach planu akcyjnego spółki.

Otóż sam fakt umorzenia odsetek skutkuje otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia<sup>76</sup>, ale również powoduje, że dochodzi do otrzymania innego nieodpłatnego świadczenia w postaci nieodpłatnego korzystania z cudzego kapitału (np. w przypadku umowy pożyczki)<sup>77</sup>.

Ustosunkowując się do kwestii przedawnienia zobowiązania to może ono stanowić przychód jedynie w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na podstawie art. 11 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 1 pkt 3a u.p.d.o.p. Otóż przedawnione zobowiązanie nie może stanowić nieodpłatnego świadczenia, gdyż jako takie ciągle istnieje, a jedynie świadczeniodawca jest pozbawiony możliwości dochodzenia świadczenia na drodze sądowej<sup>78</sup>.

Kolejną kwestią do rozważenia jest otrzymanie darmowego świadczenia w przypadku zawarcia innej umowy, która była warunkiem jego otrzymania (tegoż świadczenia), i która ma charakter odpłatny. Jest to przykład ogólniejszego problemu, a mianowicie czy odpłatność świadczenia musi być ustanowiona w jednej umowie, czy też może wynikać z innej (innych) umowy<sup>79</sup>, która to jest immanentnie związana z tą pierwszą. Za uznaniem odpłatności takiego świadczenia opowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej przez siebie interpretacji indywidualnej<sup>80</sup>. Jeżeli zatem odpłatność wynika z innej umowy, mimo że w badanej umowie nie dochodzi do odpłatności za świadczenie, to nie mamy do czynienia z przychodem z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

---

76 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 lutego 2013 roku (sygnatura: IPTPB1/415-700/12-2/DS) oraz wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 roku (sygnatura: II FSK 2220/11).

77 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2008 roku (sygnatura: ITPB1/415-506b/08/AK). Również i w tej kwestii można mieć wątpliwości co do trafności tej konstatacji. W takiej sytuacji bowiem dochodzi do podwójnego opodatkowania – fakt umorzenia odsetek oraz bezpłatnego korzystania z kapitału.

78 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 lutego 2011 roku (sygnatura: IPPB2/415-1002/10-3/AK). Trzeba zwrócić uwagę, że organ podatkowy wysnuł wniosek o odpłatności świadczenia z faktu istnienia powinności świadczenia drugiej strony stosunku zobowiązaniowego. Można jednak zadać pytanie, czy nie stanowi nieodpłatnego świadczenia możliwość dysponowania (nieodpłatnego) np. kwotą pieniężną, która winna stanowić ekwiwalent za świadczenie drugiej strony, ale z uwagi na upływ terminu przedawnienia brak jest obowiązku jej przeniesienia na drugą stronę?

79 Jako szczególny przypadek można wskazać umowę spółki; w sytuacji, kiedy wspólnik świadczy darmowe usługi na rzecz spółki tytułem wkładu to otrzymuje ekwiwalent w postaci udziału w zysku spółki – wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2014 roku (sygnatura: III SA/Wa 1083/13).

80 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 lipca 2013 (sygnatura: IBPBI/2/423-472/13/BG). Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej przez siebie interpretacji indywidualnej z dnia 12 kwietnia 2013 roku (IBPBII/2/415-36/13/HS), który stwierdził, że przeniesienie na powierzającego udziałów w założonej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nastąpi w wykonaniu zobowiązania wynikającego z wcześniej zawartej umowy powierniczej i po jej zakończeniu oraz nie będzie miało charakteru innych umów przenoszących własność, to wówczas z tytułu takiego przeniesienia własności u podatnika nie powstanie przychód.



Ustosunkowując się do zarówno do swoistej definicji nieodpłatnego świadczenia wykreowanej przez zwolenników „cywilistycznego” rozumienia tego pojęcia, jak i do definicji przetaczanej przez organy podatkowe i sady administracyjne, należy stwierdzić, że nie będziemy mieli na pewno do czynienia z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia, jeżeli dane przysporzenie majątkowe nie wynika ze zdarzenia prawnego (np. odkrycie złoża naturalnego, bądź wykreowanie znaku towarowego)<sup>81</sup>.

Na koniec warto się również zastanowić, czy dochodzi do zmiany charakteru świadczenia, i co za tym idzie zmiany kwalifikacji podatkowej danego świadczenia, jeżeli nastąpiła zmiana pierwotnej umowy<sup>82</sup>. Może to się odbywać w obie strony, tzn. pierwotna umowa zakładała odpłatność zaś w wyniku zmiany doszło do zmiany świadczenia wzajemnego i od tej pory druga strona otrzymała świadczenie pod tytułem darmym, i odwrotnie, pierwotna umowa zakładała nieodpłatne świadczenia, zaś jej zmiana doprowadziła do zobowiązania drugiej strony do świadczenia wzajemnego. Rozważając pierwszą z przedstawionych zdarzeń, należy dojść do wniosku, że de facto dochodzi do sytuacji, w której druga strona nie świadczy nic w zamian za uzyskane świadczenie. Należy zatem stwierdzić, w kontekście definicji nieodpłatnego świadczenia skonstruowanego przez organy podatkowe i sady administracyjne, że zmiana umowy, w wyniku której następuje zmiana charakteru otrzymania świadczenia, następuje również zmiana charakteru uzyskanego przysporzenia, która z uwagi na brak ekwiwalentności świadczeń winna mieć charakter nieodpłatnego świadczenia. Druga sytuacja jest bardziej złożona. Otóż przedmiot nieodpłatnych świadczeń jest dość zróżnicowany. Jednakże nieodpłatne świadczenia ma zawsze wspólną cechę: brak poniesienia kosztów. Z tych ogólnych rozważań można by wysnuć narzucającą się prima facie tezę, że jeżeli dochodzi do zmiany charakteru otrzymanego świadczenia w przedmiotowej sytuacji, w której pierwotnie był nieodpłatny by następnie zmienić charakter na odpłatny, nie mamy do czynienia z przychodem z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

### **3. Otrzymanie nieodpłatnego świadczenia jako moment uzyskania przychodu podatkowego**

W kontekście omawiania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, sprawą zasadniczej wagi staje się określenie faktycznego momentu uzyskania przychodu

<sup>81</sup> W. Varga, Nieodpłatne świadczenia..., s. 37-40. Choć stwierdzenie „na pewno” może być zbyt optymistyczne.

<sup>82</sup> Np. poprzez aneks do umowy, bądź wprowadzenie programu naprawczego.

podatkowego, jako relewantnego warunku powstania zobowiązania podatkowego. Kluczowe w tej kwestii ma redakcja zarówno art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 1 pkt. 2 u.p.d.o.p. Otóż przychód podatkowy, zgodnie ze wskazaną regulacją, powstanie w momencie ich „otrzymania”. Sposób wykładni tych unormowań budzi kontrowersje zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie.

Po pierwsze, należy odpowiedzieć na pytanie, jakie zachowanie się świadczeniodawcy może rodzić przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń. W tej kwestii dominują dwa poglądy. Pierwszy, węższy, statuuje, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia powstaje jedynie przy działaniu świadczeniodawcy<sup>83</sup>. Z poglądu tego wynika, że żaden przychód nie powstanie po stronie świadczeniobiorcy w wyniku świadczeń nieodpłatnych niejako przypadkowych, tj. niezależnie od woli świadczeniodawcy. Nie dochodzi również do otrzymania nieodpłatnego świadczenia, jeżeli te wynikać miałyby z zaniechania świadczenia. Idąc dalej za B. Brzezińskim, który stwierdza, że osiągnięcie korzyści w skutek naruszania cudzych uprawnień w żaden sposób nie może oznaczać, że ten, którego prawa zostały naruszone, dokonuje świadczeń na rzecz naruszającego jego prawa, a naruszający, przez fakt osiągnięcia korzyści z niezgodnego z prawem działania otrzymuje jakiegokolwiek świadczenie<sup>84</sup>. Konkludując, przesłanką otrzymania świadczenia jest działanie świadczeniodawcy, który w sposób zamierzony i zgodnie z łączącym ze świadczeniobiorcą więzłem obligacyjnym lub innym stosunkiem cywilnoprawnym, dokonuje przysporzenia na rzecz drugiej strony.

Drugi pogląd zakłada, że nieodpłatne świadczenie może być rezultatem obydwu postaci zachowania się świadczeniodawcy, tj. działania i zaniechania<sup>85</sup>. Stwierdza się przy tym, że używając pojęcia wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, ustawa nie ogranicza się jedynie do działania świadczeniodawcy, gdyż w tej materii nie czyni żadnych wyłączeń. Oznacza to, że zakresem opodatkowania objęte są nie tylko otrzymanie danego świadczenia, które przybrały fizyczną postać, lecz wszelkie świadczenia, które w rozumieniu

---

83 Wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 roku (sygnatura: I SA/Wr 115/98), Lex, nr 37247, w którym to w uzasadnieniu sąd stwierdził, iż działanie świadczeniodawcy wiązać się musi z jego pozytywną wolą, tzn. że chce on przekazać świadczeniobiorcy świadczenie i czyni to nieodpłatnie. Dalej sąd wskazuje, że nie może wchodzić w grę zaniechanie działania, gdyż przy takim zachowaniu się świadczeniobiorca nic nie otrzymuje. Zobacz również wyroki NSA z dnia 13 marca 2003 roku (sygnatura: I SA/Wr 25566/00), Lex nr 104784 oraz z dnia 16 kwietnia 2003 roku (sygnatura: I SA/Wr 2969/00), Lex nr 80892.

84 B. Brzeziński, Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 18.11.2002 r. (sygnatura: FPS 9/02), POP 2004, nr 1, s.17.

85 Zob. wyrok SN z dnia 13 czerwca 2002 roku, (sygnatura: III RN 106/01), Lex nr 53659; wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 roku (sygnatura: SA/Sz 2425/97), Lex nr 36116; wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2002 roku (sygnatura: SA/ Bk 382/02), Lex nr 76395, wyrok NSA z dnia 27 listopada 2008 roku (sygnatura: II FSK 1184/07).

prawa są świadczeniami otrzymanymi, jak też inne stany faktyczne, które oznaczają otrzymanie nieodpłatnego przysporzenia. Mogą to być zatem świadczenia, które przyjęły formę konkretnie wręczonych dóbr, jak i takie, które bez ich wręczenia powodują korzyść po stronie danego podmiotu. Idąc dalej, pogląd ten zakłada, że mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem niezależnie od woli świadczeniodawcy, a liczy się tylko fakt uzyskania przez świadczeniobiorcę przysporzenia majątkowego. Z kolei w uchwale NSA z dnia z 16 października 2006 roku<sup>86</sup> sąd stwierdza, że nie tylko nie jest ważna wola świadczenia świadczeniodawcy, ale również ów świadczeniodawcy być nie musi. Jest to zatem niezwykle obiektywistyczna koncepcja „otrzymania” świadczenia i bez wątpienia z uwagi na swój niezwykle szeroki zakres zastosowania ma wsparcie ze strony organów podatkowych i jak zostało wykazane wyżej, również sądów administracyjnych<sup>87</sup>.

Analizując oba zaprezentowane stanowiska należy zacząć rozważania od zdefiniowania pojęcia „otrzymać”. Wskazuje się, że w języku powszechnym „otrzymać” oznacza „stać się odbiorcą czegoś, dostać coś w darze lub w zamian za coś”<sup>88</sup> albo „dostać coś w darze, dostać coś co się należy, na co się zasługuje, do czego się dąży, uzyskać coś z czegoś”<sup>89</sup>, a zatem otrzymać nieodpłatne świadczenie można jedynie wtedy, gdy się je od kogoś dostanie<sup>90</sup>. Idąc dalej, zaiste jest, że ustawy o podatku dochodowym nie wprowadzają wyłączeń w zakresie otrzymania nieodpłatnych świadczeń. Jest to stan racjonalny, gdyż już sam desygnat pojęcia „świadczyć” takowe wyłączenie kreuje<sup>91</sup>. Dodając do tego reguły rozumowania logicznego, które winny być uzupełnieniem wykładni językowej<sup>92</sup>, dojdziemy do wniosku, że ustawodawca dążąc do opodatkowania otrzymania nieodpłatnego świadczenia miał na celu nie wszystkie świadczenia o nieodpłatnym charakterze, ale wyłącznie o pewną ich kategorię, określonej przymiotnikiem „otrzymane”<sup>93</sup>. Dopełnieniem powyższej

---

86 Uchwała NSA z 16 października 2006 roku o sygn. II FPS 1/06, ONSAiWSA 2006/12, poz. 153.

87 Warto również wskazać na wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lipca 2013 roku (sygnatura: I SA/Łd 498/13), w którym to sąd stwierdził, że brak zgłoszenia podwyższenia kapitału zakładowego w ustawowym terminie skutkuje opodatkowaniem przychodu z nieodpłatnego korzystania ze środków pieniężnych udziałowca.

88 Słownik języka polskiego, t. 2, M. Szymczak (red.), Warszawa 1979, s. 569.

89 Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003, s. 602.

90 A. Mariański, Głosa do wyroku NSA z dnia 26.04.2004 r., sygn.: I SA/Wr 2969/2000, POP 2004, z. 1, s. 20.

91 Warto jednak nadmienić, iż ustawodawca posługuje się pojęciem „świadczenie” w formie rzeczownika, a nie „świadczyć” jako czasownika.

92 T. Stawecki, P. Winczorek, Wstęp do prawoznawstwa, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1999, s. 130.

93 Zauważyć należy, że odchodzi się w tym przypadku od cywilistycznego pojęcia „świadczenia”, które przecież obejmuje obie formy zachowania.

argumentacji jest konstatacja NSA zawarta w uzasadnieniu do wyroku z dnia 29 września 2004 roku<sup>94</sup>, który stwierdził, iż umorzenie lub przedawnienie zobowiązania stanowi odrębną wymienioną przyczynę powstania przychodu, a skoro tak jest, to korzyści uzyskane z tego tytułu (w tym przypadku chodziło o umorzenie lub przedawnienie obowiązku wypłaty dywidendy) nie mogą jednocześnie stanowić przychodów z nieodpłatnych świadczeń. Kwestionując takowe rozumowanie, dojdziemy do niemożliwego do zaakceptowania wniosku, że niektóre przepisy ustawy są zbędne<sup>95</sup>. Niektórzy autorzy publikacji próbują sprowadzić również stanowisko drugie do absurdu, stwierdzając, że mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem w rezultacie zwłoki w spłacie opóźnienia w płatności za nabyte towary bądź usługi, raty kredytu i wszędzie tam gdzie następuje jakiegokolwiek zaległości w spełnieniu świadczenia<sup>96</sup>. Jak stwierdził w jednym z wyroków WSA w Warszawie, że zwłoka dłużnika jest stanem faktycznym, który sam w sobie nie powoduje przysporzenia majątkowego dłużnikowi<sup>97</sup>. Jednak już NSA w wyroku z dnia 2 marca 2007 roku stwierdził, że przez zaniechanie należnej zapłaty podatnik uzyskał nieodpłatne świadczenie w postaci odsetek, które byłby zobowiązany ponieść przy zaciągnięciu kredytu umożliwiającego zapłatę umówionej ceny w terminie<sup>98</sup>. Niemniej jednak nie można odmówić stanowisku drugiemu pozytywnego wymiaru praktycznego, gdyż obowiązek zapłaty podatku, szczególnie w przypadku opóźnienia w spłacie zobowiązania może mieć dla dłużnika charakter sankcyjny i tym samym teoretycznie może zmniejszyć proceder tzw. „zatorów płatniczych”<sup>99</sup>.

Nie budzi wątpliwości zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, że warunkiem uzyskania nieodpłatnego świadczenia jest zgoda świadczeniobiorcy, wyrażona nawet w sposób dorozumiany, na jego otrzymanie<sup>100</sup>.

---

94 Wyrok NSA z dnia 29 września 2004 roku (sygnatura: FSK 780/04), Lex nr 126655.

95 A. Bartosiewicz i R. Kubacki, Głosa do wyroku NSA z dnia 29 września 2004 r., sygn.. FSK 780/04, OSP 2005, z. 10, s. 561.

96 O niemożności uznania za przychód opóźnień w spłacie zobowiązania wypowiedział się m.in. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 5 października 2009 roku (sygnatura: I SA/Bd 298/09), MP 2010, nr 1, s. 4.

97 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lutego 2012 roku (sygnatura: III SA/Wa 1554/11).

98 Wyrok NSA z dnia 2 marca 2007 roku (sygnatura: II FSK 361/06). Przedmiotowa kwalifikacja opóźnień w spłacie zobowiązania wywołuje kontrowersję, z uwagi na konieczność w niektórych sytuacjach zapłaty odsetek za opóźnienie i w konsekwencji możliwe zaliczenie ich na poczet odpłatności za otrzymane świadczenie.

99 Inną sprawą jest, czy faktycznie takie powinno być, bądź też jest ratio legis tychże przepisów. Istnieją bowiem przepisy, które explicite obejmują swym zastosowaniem problem złych długów – np. art. 15b u.p.d.o.p.

100 Np. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 sierpnia 2012 roku (sygnatura: ILPB1/415-614/12-2/AG). O zgodzie świadczeniobiorcy jako warunku powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń opowiedział się również I. Komarnicki, Głosa do wyroku SN z dnia 06.08.1999

Niezwykle istotną kwestią, która wywołała rozbieżności w orzecznictwie na kanwie rozważań o opodatkowaniu imprez integracyjnych oraz pakietów medycznych, jest wskazanie granic między „otrzymaniem”, a „postawieniem do dyspozycji” świadczenia. Otóż można w tym zakresie wyróżnić dwie koncepcje rozumienia w tym ujęciu „otrzymania” świadczenia. Pierwsza zakłada, że o otrzymaniu nieodpłatnego świadczenia możemy mówić jedynie w sytuacji, w której to świadczeniobiorca realnie skorzystał z uprzywilejowanych świadczeń. Nie stanowi zatem jeszcze o powstaniu przychodu samo umożliwienie mu skorzystania ze świadczenia, gdyż mamy w tym wypadku do czynienia z postawieniem do dyspozycji, a nie z otrzymaniem świadczenia<sup>101</sup>. NSA w uzasadnieniu do wyroku z dnia 10 października 2001 roku skonstatował, że warunkiem uznania nieodpłatnych świadczeń za przychód jest, co wynika z literalnego brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., jego otrzymanie przez podatnika. Nie wystarcza zatem samo zawarcie umowy o nieodpłatne świadczenie usług, lecz konieczne jest jeszcze jej wykonanie<sup>102</sup>.

Drugi zaś pogląd zakłada, że przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń powstaje w momencie, gdy świadczeniobiorca ma prawo żądać otrzymania przysporzenia majątkowego, nawet gdy faktycznie nie zażądał jego otrzymania lub z niego zrezygnował, bądź też otrzymać go nie może<sup>103</sup>. I na podstawie tegoż rozumowania, NSA w wyroku z dnia 17 stycznia 2012 roku<sup>104</sup> stwierdził, iż sam fakt uprzywilejowania świadczenia, czyli pozostawanie w gotowości do świadczenia przez świadczeniodawcę, rodzi przychód podatkowy, a warunkiem jego powstania nie jest następcze skorzystanie z uprzywilejowanego świadczenia.

W innym wyroku NSA<sup>105</sup> stwierdził, że skoro ustawodawca rozróżnia w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>106</sup> dwa znaczenia słów "otrzymać" i "postawić do dyspozycji", oznacza to, że zwrot "otrzymać" nie może być rozumiany jako "postawić do dyspozycji". Nie można więc

---

roku (sygnatura: RN 31/99), PPH 2000, nr 7. W stosunku do woli otrzymania dodatkowych świadczeń pracowniczych wypowiedział się również A. Bembnista, Zaliczenie do przychodu pracownika kosztu udziału w imprezach integracyjnych, MP nr 11/2011, wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 roku (sygnatura: I SA/Wr 115/98).

101 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 kwietnia 2009 roku (sygnatura: III SA/Wa 35221/08), Lex nr 491945.

102 Wyrok NSA z dnia 10 października 2001 roku (sygnatura: III SA 121/00), publ. Rzeczypospolita z dnia 11.10.2001 r.

103 Praca zbiorowa pod redakcją W. Modzelewskiego, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Inst. Stud. Podatk., Warszawa 2012, s. 258.

104 Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 roku (sygnatura: II FSK 2740/11)

105 Wyrok NSA z dnia 6 października 2011 roku (sygnatura: II FSK 697/10).

106 Taka sama sytuacja zachodzi również w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

zwrotów tych utożsamiać, gdyż zbędne okazałoby się ich rozróżnienie w ustawach podatkowych i dowodziło o nieracjonalności ustawodawcy (zasada per non est). Należy zwrócić również uwagę, że obowiązek podatkowy, jak i jego moment otrzymania nie może być domniemany, wyprowadzony z wykładni przepisów ustawy podatkowej. Zabrania tego wynikająca implicite z art. 217 KRP zasada określoności wszystkich elementów konstrukcji podatku w ustawie<sup>107</sup>. Należy na koniec rozważań w tej kwestii dokonać pewnego zastrzeżenia. Otóż zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej (w tym również nieodpłatne świadczenie), uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Zatem na gruncie u.p.d.o.p., w ramach prowadzenia działalności gospodarczej przez podatników w rozumieniu tejże ustawy, nieodpłatne świadczenie stanowi przychód jeżeli zostało otrzymane bądź otrzymane być powinno, mimo że podatnik z tego świadczenia nie skorzystał. Jest to istotny wyłom w stosunku do dotychczasowych rozważań.

Warto również podnieść, iż aby otrzymać nieodpłatne świadczenie poza świadczeniobiorcą musi istnieć świadczeniodawca. Świadczeniobiorca sam sobie nie może świadczyć<sup>108</sup>. Nie jest to jednak pogląd jednolity<sup>109</sup>.

Na koniec rozważań co do momentu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, należy stwierdzić, iż aby dane przysporzenie miało znamiona otrzymanego nieodpłatnego świadczenia to musi ono mieć realny wymiar finansowy<sup>110</sup>. Wymiar finansowy może się objawiać zarówno w postaci zwiększenia majątku podatnika, jak również w zmniejszeniu jego pasywów<sup>111</sup>. Jeżeli zatem dane przysporzenie majątkowe nie stanowi dla świadczeniobiorcy korzyści majątkowej<sup>112</sup> tudzież przedmiot świadczenia ze swej istoty jest pozbawiony tego

---

107 J. Marciniuk (red.), Komentarz, wydawnictwo C. H. Beck wyd. 14, Warszawa 2013, s. 116.

108 Zob. wyrok WSA w Warszawie 1 sierpnia 2012 roku (sygnatura: III SA/Wa 2442/11), w którym to wyroku sąd stwierdził, że nieoprocentowana pożyczka udzielona spółce osobowej nie stanowi przychodu wspólnika, który tę pożyczkę udzielił w część przypadającego dla niego zysku w spółce.

109 Uchwała NSA z 16 października 2006 roku (sygnatura: II FPS 1/06). Należy również wskazać na wyrok NSA z dnia 16 lipca 2013 roku (sygnatura: II FSK 2113/11), w którym to sąd stwierdził, że nadwyżka inwentaryzacyjna stanowi przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia przez spółkę, mimo że nadwyżka jest spowodowana błędami jej pracowników.

110 Interpretacja indywidualna wydana przed Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 marca 2013 roku (sygnatura: IPPB2/415-1095/12-4/AK); wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2014 roku (III SA/WA 2505/13), w którym dodatkowo sąd stwierdził, że sam fakt zobowiązania się do świadczenia nie skutkuje uzyskaniem przychodu, jeżeli dana szkoda nie wystąpi i zobowiązany nie będzie musiał pokryć szkody.

111 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2013 roku (sygnatura: II FSK 1923/11).

112 W. Varga, Nieodpłatne świadczenia..., s. 37-39.

charakteru (np. otrzymanie akcji<sup>113</sup>, czy też warrantów subskrypcyjnych<sup>114</sup>, umorzenie zobowiązania podatkowego<sup>115</sup>, opcje menedżerskie<sup>116</sup>) albo dane świadczenie jest objęte zwolnieniem podatkowym to nie można zakwalifikować tegoż świadczenia jako przychodu z tytułu otrzymanego nieodpłatnego świadczenia.

#### **4. Zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń**

Istotną kwestią do rozważenia w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń jest wskazanie co chcemy opodatkować. Trzeba zatem ustalić przedmiot nieodpłatnych świadczeń. Na tym polu istnieją dwie koncepcje.

Pierwsza koncepcja podąża za metodami ustalania wartości otrzymanego „innego nieodpłatnego świadczenia” zawartymi w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. oraz w art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p. W związku z tym, że nieodpłatnym świadczeniem są bezpłatne usługi oraz bezpłatne udostępnianie rzeczy i praw<sup>117</sup>. Jednak w stosunku do u.p.d.o.p. ustawodawca rozszerzył zakres nieodpłatnych świadczeń nieodpłatnego o przychód z tytułu nieodpłatnego przeniesienia rzeczy i praw<sup>118</sup>.

Druga koncepcja zakłada, że nieodpłatnym świadczeniem jest jakakolwiek korzyść majątkowa uzyskana pod tytułem darmym<sup>119</sup>. Jeżeli zatem nieodpłatnym świadczeniem jest jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe to w jego ramach zalicza się również otrzymane bądź postawione do dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne<sup>120</sup>.

---

113 Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2013 roku (sygnatura: II FSK 1268/11).

114 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 lutego 2013 roku (sygnatura: IPPB2/415-956/12-4/MK).

115 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 31 maja 2012 roku (sygnatura: IPTPB1/415-180/12-2/ASZ).

116 Wyrok WSA w Krakowie z 16 grudnia 2013 roku (sygnatura: I SA/Kr 1572/13).

117 J. Grabarczyk, *Opodatkowanie...*, s. 90-97.

118 Szerzej na ten temat w punkcie drugim rozdziału drugiego przedmiotowej pracy.

119 Uchwała NSA z 18.11.2002 roku ...

120 Wniosek taki należy wyprowadzić z szeregu wyroków sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 kwietnia 2008 roku (sygnatura: I SA/GI 768/07), wyrok WSA w Szczecinie 18 kwietnia 2013 roku (sygnatura: I SA/Sz 794/12), interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 lutego 2013 roku (sygnatura: IPTPB1/415-700/12-2/DS), Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 roku (sygnatura: II FSK 2220/11), wyrok NSA z 27 listopada 2008 roku (sygnatura II FSK 1184/07).

Za pierwszą koncepcją przemawia fakt, że wyliczenie metod ustalenia wartości przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia<sup>121</sup> ma charakter wyczerpujący, zatem zakres przedmiotowy zawarty w tymże przepisie ma charakter zamknięty<sup>122</sup>. Dodatkowo w innych przepisach prawnych ustawodawca nie wykracza poza wskazane rodzaje nieodpłatnych świadczeń. Zatem można stwierdzić, iż świadczenia uzyskane nieodpłatnie inne niż wymienione w tych przepisach są niewymierne, co uniemożliwia ich opodatkowanie<sup>123</sup>. Dodatkowo analizując art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., w których to jak zostało wcześniej wspomniane ustawodawca wymienia podstawowe kategorie przychodów, ustawa wyróżnia explicite „inne nieodpłatne świadczenia” od otrzymanych lub pozostawionych do dyspozycji pieniędzy, wartości pieniężnych albo otrzymanych świadczeń w naturze (rzeczy i praw majątkowych). Zatem na zasadzie selekcji negatywnej należy stwierdzić, że przychodem z nieodpłatnych świadczeń może być jedynie wartość przysporzeń, które zostały uzyskane w formie nieodpłatnych usług lub bezpłatnie udostępnionych rzeczy i praw.

Uzasadnieniem drugiej koncepcji jest domniemanie otwartego katalogu rodzajów przychodu i co za tym idzie szufladkowanie nieodpłatnych świadczeń jedynie do kategorii bezpłatnych usług tudzież nieodpłatnie udostępnionych rzeczy i praw nie może się ostać z normatywnym celem ustanowienia przepisów dotyczących opodatkowania nieodpłatnego świadczenia. Przepisy dotyczące określa sposób ustalania wartości „innych nieodpłatnych świadczeń” nie może być, zgodnie z przyjętym założeniem, interpretowany jako przepis wyznaczający zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń. Zarówno w u.p.d.o.f. jak i w u.p.d.o.p. nie znajduje się legalna definicja pojęcia „inne nieodpłatne świadczenia” w związku z czym art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. oraz art. 12 ust. 5 i ust. 6 u.p.d.o.p. może być pomocny przy wykładni tego pojęcia, ale brak podstaw, aby twierdzić, że enumeratywnie wylicza elementy należące do jego zakresu przedmiotowego. Gdyby ustawodawca chciał w sposób zamknięty określić znaczenie „inne nieodpłatne świadczenie” to, jako podmiot racjonalny zastosowałby konstrukcję definicji legalnej<sup>124</sup>.

---

121 A ściślej „innego nieodpłatnego świadczenia”.

122 Szerzej w punkcie trzecim rozdziału drugiego przedmiotowej pracy.

123 J. Grabarczyk, *Opodatkowanie...*, s. 96.

124 Zob. Wyrok NSA z dnia 18 maja 2012 roku (sygnatura: II FSK 2633/10).



Kontrowersje co do zakresu przedmiotowego nieodpłatnych świadczeń ma niezwykle istotne znaczenie. Wynika to z faktu, że pierwsza z przedstawionych koncepcji zakłada zdecydowanie ścisłą, żeby nie powiedzieć wąską interpretację przepisów odnoszących się do przedmiotu nieodpłatnych świadczeń. Doprecyzowanie przedmiotu przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń może ograniczać możliwości opodatkowania<sup>125</sup>. Z kolei druga z koncepcji dokonując rozszerzającej wykładni przepisów ustaw o podatku dochodowym wypełnia możliwe luki w prawie dotyczące opodatkowania przysporzeń otrzymanych pod tytułem darmym i faktycznie może prowadzić do ugruntowania sprawiedliwości opodatkowania w zakresie nieodpłatnych świadczeń. Można się jedynie zastanowić, czy to do końca organy podatkowe i sądy administracyjne mają zmierzać w swym orzecznictwie do realizacji postulatu sprawiedliwości opodatkowania, czy ta zasada jest skierowana bardziej do ustawodawcy, który winien ją urzeczywistniać kreując stan normatywny daleki od omawianych kontrowersji.

## **5. Granice między darowizną oraz świadczeniem alimentacyjnym a nieodpłatnym świadczeniem w podatkach dochodowych**

Ustawodawca konstruując przepisy dotyczące opodatkowania nieodpłatnych świadczeń wyłączył część nieodpłatnych przysporzeń majątkowych z opodatkowania podatkiem dochodowym. Te swoiste wyłączenie zostało ustanowione w art. 2 ust. 1 pkt 3 i w pkt 7 u.p.d.o.f. Zatem już możemy wskazać pierwszy swoisty „słup graniczny”, który tworzy granicę pomiędzy nieodpłatnym świadczeniem a właśnie darowizną oraz świadczeniem alimentacyjnym.

Zacznijmy od delimitacji opodatkowania nieodpłatnego świadczenia a darowizny. Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. statuuje, że ustawa nie ma zastosowania do przychodów, które podlegają przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Aby zatem stwierdzić, jakie przysporzenia uzyskane nieodpłatnie nie stanowią nieodpłatnych świadczeń należy wskazać treść artykułu pierwszego przedmiotowej ustawy. Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, m.in. tytułem darowizny, polecenia darczyńcy. Na początek czym jest darowizna?

---

<sup>125</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 października 2013 roku (sygnatura: I SA/Po 388/13).

Darowizna (umowa darowizny) została ustanowiona w KC w tytule XXXIII księgi trzeciej. Art. 888 KC stanowi, że darowizna jest umową pomiędzy darczyńcą a obdarowanym, w której to umowie ten pierwszy zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz drugiego kosztem swego majątku. Należy zwrócić uwagę, że znowuż mamy do czynienia ze świadczeniem i to już bez cienia wątpliwości, że w cywilistycznym rozumieniu tego pojęcia. Można zatem wymienić następujące cechy darowizny:

- umowa między darczyńcą a obdarowanym,
- świadczenie pierwszego na rzecz drugiego, przez co należy rozumieć działalnie, jak i zaniechanie działania,
- świadczenie kosztem majątku darczyńcy, co nie musi oznaczać, że w istniejącym już majątku ma nastąpić ubytek. Kosztem swojego majątku oznacza również jego niepowiększenie,
- bezpłatny charakter umowy, co oznacza brak ekwiwalentu za dokonane świadczenie do chwili jego wykonania, jak i w przyszłości,
- generalna forma notarialna umowy darowizny (art. 890 § 1 KC),
- możliwość obciążenia obdarowanego poleceniem (art. 893 KC),
- spoczywający na obdarowanym obowiązek dostarczenia darczyńcy środków utrzymania, jeżeli ten popadnie w niedostatek (art. 897 KC),
- szczególny przesłanki oraz tryb odwołania darowizny (art. 898 i n. KC),
- nie stanowi darowizny bezpłatne przysporzenie, gdy wynika ono z innej umowy (np. użyczenie) albo jeżeli strona zrzeka się prawa nienabytego bądź nabytego w taki sposób, że w razie się jego zrzeczenia jest uważane za nienabyte (art. 889 KC),
- nie mogą być przedmiotem darowizny świadczenie usług, z uwagi na brak przesłanki przysporzenia kosztem majątku świadczącego usługi<sup>126</sup>.

Po scharakteryzowaniu samej umowy czas zadać pytanie, kiedy dane przysporzenie majątkowe będzie podlegało opodatkowaniu u.p.s.d?

Na wstępie należy przetoczyć uzasadnienie do wyroku NSA z dnia 7 sierpnia 1996 roku, w którym to sąd stwierdził, że wykorzystanie darowizny dla celów podatkowych niczym nie zmienia jej charakteru<sup>127</sup>. Niewątpliwie u.p.s.d. nie zmienia samego charakteru

---

126 S. Brzeszczyńska, Granica pomiędzy darowizną a nieodpłatnym świadczeniem w podatku dochodowym od osób fizycznych, MP 1997 nr 8, s. 231.

127 Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2013 roku (sygnatura: SA/Gd 1558/95), Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika, nr 4/1997, s. 61.

instytucji darowizny, niemniej jednak zawęża przedmiot umowy darowizny. Otóż jak zostało stwierdzone wcześniej, podatkiem od spadków i darowizn podlegają jedynie nieodpłatne przysporzenia rzeczy bądź praw majątkowych i to znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bądź są na tym terytorium wykonywane. Jeżeli zatem zestawimy zakres przedmiotowy zastosowania podatku od spadków i darowizn, jeżeli chodzi o umowę darowizny, z zakresem przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń zdefiniowany w punkcie czwartym rozdziału pierwszej przedmiotowej pracy to możemy dojść do wniosku, że darowizna w żaden sposób nie wpływa na zakres opodatkowania nieodpłatnych świadczeń<sup>128</sup>. Dodatkowo, owe wyłączenie zastosowania u.p.d.o.f. nie ma swego odpowiednika w u.p.d.o.p. Zatem należy na tym etapie stwierdzić, że nie ma swoistej granicy pomiędzy darowizną a nieodpłatnym świadczeniem, gdyż ich zakres podmiotowy jest różny. Teza ta może jednak może ulec zmianie jeżeli zmienimy zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń, co zostanie zaproponowane w ostatnim rozdziale pracy<sup>129</sup>.

Ubocznie należy wskazać na zwolnienie przedmiotowe dotyczące otrzymania świadczenia w naturze bądź innego nieodpłatnego świadczenia w przypadku, gdy świadczeniobiorca należy do I lub II grupy podatkowej w rozumieniu u.p.s.d.<sup>130</sup>. Należy zatem stwierdzić, iż w przypadku, gdy świadczenie nieodpłatne nie jest objęte u.p.s.d. to może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego w u.p.d.o.f., który odsyła do u.p.s.d. w zakresie określenia kręgu osób objętych zwolnieniem.

Powyżej zostało zaprezentowane wzajemne konotacje między darowizną i nieodpłatnym świadczeniem. Należy również wskazać, że wpływ na określenie granicy pojęciowej nieodpłatnego świadczenia mają również inne zdarzenia prawne opodatkowane u.p.s.d. do których mają zastosowanie poczynione wcześniej uwagi, czyli:

- 1) dziedziczenie, zapis zwykły, dalszy zapis, zapis windykacyjny, polecenie testamentowe;
- 2) polecenie darczyńcy;
- 3) zasiedzenie;

---

128 Oczywiście jeżeli uznamy za słuszne stanowisko, że zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń w świetle u.p.d.o.f. ogranicza się do nieodpłatnych świadczeń usług tudzież bezpłatne udostępnianie rzeczy lub praw.

129 Należy również zwrócić uwagę, że w poprzednim rozdziale zostało wykazane, że przedmiotem nieodpłatnych świadczeń może być każde przysporzenie majątkowe o charakterze nieodpłatnym. Tak pojemny zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń bez wątplenia zawiera również zakres przedmiotowy darowizny oraz innych zdarzeń i czynności cywilnoprawnych objętych u.p.s.d.

130 Art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f.

- 4) nieodpłatne zniesienie współwłasności;
- 5) zachówek;
- 6) nieodpłatna: renta, użytkowanie oraz służebność.

Powyższe zdarzenia prawne podobnie jak darowizna nie stanowią nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po omówieniu granicy pomiędzy nieodpłatnym świadczeniem a darowizną, czas na poszukiwanie takowej granicy, ale w stosunku do świadczeń alimentacyjnych. Rozważania należy zacząć od zdefiniowania świadczeń alimentacyjnych. Obowiązek alimentacyjny jest instytucją prawa rodzinnego. Stosowne postanowienia zawarte są w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym. Są to mianowicie artykuły 128-144 k.r.o. ustanawiające powszechne zasady obowiązku alimentacyjnego, art. 60-61 k.r.o. wskazujące na obowiązki byłych małżonków oraz pozostających w separacji, a także art. 27 k.r.o. statuujący obowiązek każdego z małżonków przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodzinnych. Świadczenia alimentacyjne należałoby zatem zdefiniować jako nieodpłatne przysporzenia mające charakter materialny czyniące zadość obowiązkowi alimentacyjnemu. Obowiązek alimentacyjny zaś, został zdefiniowany jako obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania<sup>131</sup>. Obowiązek ten, stanowi treść stosunku prawnorodzinnego (stosunku alimentacji), który to ma swoje źródło jedynie w ustawie<sup>132</sup>. Zatem zarówno o samej powinności świadczenia oraz o jej treści rozstrzygają przepisy prawa<sup>133</sup>. Nie mamy do czynienia z obowiązkiem alimentacyjnym, jeżeli o powinności dostarczania środków utrzymania decydują przepisy spoza k.r.o.<sup>134</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że cały czas rozważania na temat świadczeń alimentacyjnych opierają się jedynie na ścisłym powiązaniu ich znaczenia na k.r.o. Instytucje spełniające swoiste funkcje alimentacyjne (sensu largo), występują zarówno w obrębie prawa cywilnego, jak i poza jego granicami.

Świadczenia alimentacyjne można również powiązać z samymi alimentami, rozumianymi jako regularne, przymusowe dostarczanie uprawnionemu środków utrzymania, a w przypadku małoletnich także środków wychowania przez osoby to tego zobowiązane<sup>135</sup>.

---

131 Art. 128 k.r.o.

132 M. Goettel, Świadczenia alimentacyjne jako przedmiot obowiązku podatkowego, PP 2002 nr 4, s. 13.

133 T. Smoczyński, Prawo rodzinne i opiekuńcze, Warszawa 1999, s. 210-211.

134 M. Goettel, Świadczenia..., s. 13.

135 T. Smoczyński, Prawo rodzinne i opiekuńcze, Warszawa 2005, s. 255.

Aby jednak dokonać prawidłowej delimitacji nieodpłatnych świadczeń i świadczeń alimentacyjnych, należy porównać ich przedmiot. Jak wynika z przedstawionych definicji, świadczenia w ramach stosunku alimentacyjnego mają postać bądź dostarczania środków utrzymania, bądź środków wychowania. W tym miejscu należy odwołać się do uchwały Sądu Najwyższego, który stwierdza, że dopuszczalna jest każda postać świadczeń alimentacyjnych; mogą to być zarówno świadczenia pieniężne jak i świadczenia w naturze, a jej wybór odpowiadać winien celowi, jakiemu obowiązek ten służy i uwzględniać okoliczności konkretnego przypadku<sup>136</sup>. W doktrynie wskazuje się, że świadczenia alimentacyjne (alimenty) mogą mieć postać środków materialnych (kwota pieniężna, dostarczenie pożywienia, lekarstwa) oraz czynność faktycznych (udostępnienie lokalu mieszkalnego, pielęgnacja w czasie choroby, zapewnienie wykształcenia). Zatem niektóre elementy zawarte w zbiorze przedmiotu świadczeń alimentacyjnych odpowiadają zakresowi przedmiotowemu nieodpłatnych świadczeń. Czy zatem ustawodawca rozróżnia pojęcie świadczeń alimentacyjnych od nieodpłatnych świadczeń?

Odpowiedź na to pytanie jest twierdzące jedynie w części. Otóż ustawodawca tworzy swoisty „wyłom” jeżeli chodzi o zastosowanie u.p.d.o.f. w zakresie opodatkowania świadczeń alimentacyjnych. Sytuacja ta wynika z obowiązywania art. 2 ust. 1 pkt 7, który stanowi, że u.p.d.o.f. nie stosuje się do świadczeń na zaspokajanie potrzeb rodziny objętych regulacją art. 27 k.r.o. w ramach wspólności majątkowej. Są do zatem świadczenia alimentacyjne w ramach wspólności majątkowej, gdzie powinność świadczenia na rzecz drugiego małżonka wynika *explicite* z k.r.o. Tego rodzaju nieodpłatne przysporzenia nie zawierają się w zakresie przedmiotowym nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu u.p.d.o.f. A *contrario* inne świadczenia alimentacyjne, jeżeli ich przedmiot pokrywa się z zakresem przedmiotowym nieodpłatnych świadczeń, należą do kategorii nieodpłatnych świadczeń i obowiązują w stosunku do tychże świadczeń zasady opodatkowania, które dotyczą nieodpłatnych świadczeń<sup>137</sup>.

## **II. Nieodpłatne świadczenie w świetle podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych**

---

<sup>136</sup> Uchwała SN z 16 grudnia 1986 roku (sygnatura: III CZP 91/86), OSNCP, 1988, nr 4, poz. 42.

<sup>137</sup> Należy jednak przypomnieć o zwolnieniu przedmiotowym zawartym w art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f.

## **1. Podstawa prawna przychodu podatkowego uzyskanego w skutek otrzymania nieodpłatnego świadczenia**

Po poczynieniu rozważań mających charakter bardziej teoretyczny, należy przejść do omówienia samych ustaw o podatku dochodowym. Zgodnie z przedmiotem pracy, jak i z tytułu niniejszego rozdziału można wywieść, że podstawą dalszych rozważań będzie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. 2012 r. poz. 361 ze zm.) oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. 2011 r. Nr 74 poz. 397 ze zm.). Jednak same wskazanie ustaw podatkowych nie dookreśla zakresu zainteresowania. Zatem należy przedstawić konkretne artykuły i pokrótce przedstawić ich znaczenie.

Zaczynając od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy wskazać na następujące przepisy:

- 1) Art. 2 delimitujący zakres przedmiotowy nieodpłatnych świadczeń od darowizny oraz świadczeń alimentacyjnych.
- 2) Art. 11:
  - ust. 1 ustanawiający przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń,
  - ust. 2 oraz 2a określające sposoby ustalenia wartości świadczeń nieodpłatnych,
  - ust. 2b ustanawiający przychód z tytułu świadczeń częściowo odpłatnych.
- 3) Art. 12 zaliczający nieodpłatne świadczenie do źródła ze stosunku pracy oraz stosunków pokrewnych.
- 4) Art. 14 ust. 2 pkt 8 zaliczający nieodpłatne świadczenie do źródła z pozarolniczej działalności gospodarczej
- 5) Art. 20 ust. 1 zaliczający nieodpłatne świadczenie jako przychód z innych źródeł.
- 6) Art. 21 ustanawiający zwolnienia przedmiotowe w zakresie nieodpłatnych świadczeń.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych należy wskazać następujące przepisy:

- 1) Art. 6 ustanawiający zwolnienia podmiotowe.
- 2) Art. 12:
  - ust. 1 pkt 2 ustanawiający przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń,
  - ust. 3 zaliczający nieodpłatne świadczenie do przychodów związanych z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej,
  - ust. 4 nie zaliczający niektórych nieodpłatnych świadczeń jako przychód podatkowy,

- ust. 5 oraz ust. 6 określający metody ustalenia wartości nieodpłatnych świadczeń.
- 3) Art. 17 ust. 1 ustanawiający zwolnienia podatkowe w zakresie nieodpłatnych świadczeń.

Po prezentacji podstawy ustawowej czas przejść do jej głębszej analizy.

## 2. Ewolucja ustawowa opodatkowania nieodpłatnych świadczeń

Regulacja ustawowa w zakresie nieodpłatnych świadczeń przeszła szereg zmian, których wykazanie jest istotne zarówno dla prawidłowego zrozumienia pojęcia nieodpłatnego świadczenia, jak również dla prawidłowej i pełnej wykładni w procesie stosowania przepisów z tymże świadczeniem związanych. Rozważania w zakresie ewolucji ustawowej należy podzielić na dwie części z uwagi na obowiązywanie dwóch ustaw o podatku dochodowym. Dalszy zaś podział jest determinowany następującymi po sobie artykułami, które mają bezpośredni bądź pośredni związek z zakresem opodatkowania nieodpłatnych świadczeń.

Począwszy od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy zacząć od wyłączeń przedmiotowych, które mają o tyle istotne znaczenie, gdyż delimitują zakres pojęcia nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu podatku dochodowego od osób fizycznych. Poniżej zamieszczono tabelę obrazującą ewolucję ustawy w tymże zakresie.

**Tabela 1. Art. 2 u.p.d.o.f.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Zmiana od 01.01.1992 r. (Dz.U.1992.21.86) <sup>138</sup>	- Przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadku i darowizn.
Zmiana od 01.01.2007 (Dz.U.2006.217.1588) <sup>139</sup>	- Przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, o których mowa w art. 27 k.r.o., objętych wspólnością majątkową małżeńską.

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszą ze zmian można uzasadnić chęcią ustawodawcy wyłączenia części nieodpłatnych przysporzeń, które są już opodatkowane u.p.s.d. Należy podkreślić, że

<sup>138</sup> Oznaczona w art. 35 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>139</sup> Art. 1 pkt. 1 lit. B ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

przedmiotowe wyłączenie nie ma swojego odpowiednika w u.p.d.o.p. Druga zaś zmiana była wynikiem między innymi licznych interwencji Rzecznika Praw Obywatelskich. Jej konsekwencją jest zrównanie sytuacji prawno-podatkowej w przypadku dobrowolnego zaspokajania potrzeb rodzinnych oraz w sytuacji przymusowego jej zaspokajania w drodze orzeczenia sądu.

W artykule 11 u.p.d.o.f., który to bezpośrednio reguluje kwestie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń oraz w artykule 12 i artykule 14 u.p.d.o.f. również zaszły istotne zmiany. Poniżej jest przedstawiona ewolucja w tej materii.

**Tabela 2. Art. 11 u.p.d.o.f.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Zmiana od 01.01.1997 r. ( <a href="#">Dz.U.1996.137.638</a> ) <sup>140</sup>	- dodanie ust. 2a, który od tej pory otrzymuje brzmienie „2a. <i>Przy ustalaniu wartości innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych przepisy art. 12 ust. 3 i 3a stosuje się odpowiednio.</i> ”.
Zmiana od 01.01.2001 r. ( <a href="#">Dz.U.2000.104.1104</a> ) <sup>141</sup>	- nowe brzmienie ust. 2a, który od tej pory otrzymuje brzmienie: „2a. <i>Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:</i> 1) <i>jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców,</i> 2) <i>jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu,</i> 3) <i>jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku - według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku,</i> 4) <i>w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.</i> ”, - dodanie ust. 2b, który od tej pory otrzymuje brzmienie: „2b. <i>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.</i> ”.

140 Art. 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

141 Art. 1 pkt 7 lit. c ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.



Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 3. Art. 12 u.p.d.o.f.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Wersja pierwotna (Dz. U. 1991 r. Nr 80 poz. 350)	- ust. 3 artykułu pierwotnie miał treść: „ <i>Wartość innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:</i> <i>1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej pracodawcy - według cen stosowanych wobec innych odbiorców niż pracownicy,</i> <i>2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione przez pracodawcę - według cen zakupu,</i> <i>3) jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu mieszkalnego - w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu”.</i>
Zmiana od 01.01.1994 r. ( <a href="#">Dz.U.1993.134.646</a> ) <sup>142</sup>	- dodatkowo w ust. 3 punktu 4, który otrzymał treść: „ <i>4) w pozostałych przypadkach - według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości w dacie otrzymania świadczenia.</i> ”.
Zmiana od 01.01.2001 r. ( <a href="#">Dz.U.2000.104.1104</a> ) <sup>143</sup>	- nowa treść ust.3, który otrzymał brzmienie: „ <i>3. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.</i> ”.

Źródło: opracowanie własne.

Celem powyższych zmian była bez wątpienia chęć uporządkowania regulacji związanej z ustalaniem wysokości przychodu wynikającego z otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

**Tabela 4. Art. 14 u.p.d.o.f.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Zmiana od 01.01.1997 r. (Dz.U.1996.137.638) <sup>144</sup>	- dodanie punktu 8 w ustępie 2, który otrzymał treść: „ <i>wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 12 ust. 2, 3 i 3a</i> ”.
Zmiana od 01.01.2001 r. (Dz.U.2000.104.1104) <sup>145</sup>	- zmiana treści punktu 8, w którym wyrazy „ <i>art. 12 ust. 2, 3 i 3a</i> ” zastępuje się wyrazami „ <i>art. 11 ust. 2-2b</i> ”.

142 Art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw.

143 Art. 1 pkt 8 lit. b ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

144 Art. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

145 Art. 1 pkt 10 lit. b ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Zmiana od 01.01.2003 r. (Dz.U.2002.141.1182) <sup>146</sup>	- w punkcie 8 po wyrazach „ <i>obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b</i> ” dodaje się wyrazy „ <i>z wyjątkiem otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn</i> ”
Zmiana od 01.01.2007 r. (Dz.U.2006.217.1588) <sup>147</sup>	- ostatecznie punkt 8 otrzymał następującą treść: „ <i>wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z zastrzeżeniem art. 21 ust. 1 pkt 125</i> ”.

Źródło: opracowanie własne.

Dopiero od 1 stycznia 1997 roku przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia rozciągnął się również na podatników prowadzących działalność gospodarczą. Świadczy to o tym, że ustawodawca dąży do opodatkowania wszelkich nieodpłatnych świadczeń uzyskiwanych przez podatników niezależnie od źródła dochodu. Dalsze zmiany w tym zakresie miały charakter porządkujący.

Kończąc przegląd zmian ustawowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, należy również zwrócić uwagę na ewolucję zwolnień od podatku dochodowego, które to stanowią ważne dopełnienia konstatacji na temat opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Poniżej znajdują się kolejne zmiany w istotnym dla rozważań zakresie.

#### **Tabela 5. Art. 21 u.p.d.o.f.**

<b><u>Wersja ustawy</u></b>	<b><u>Zakres zmian</u></b>
Zmiana od 01.01.1993 r. ( <a href="#">Dz.U.1993.28.127</a> ) <sup>148</sup>	- dodatnie zwolnienie zawarte w punkcie 38, - wykreślenie pkt 1 (nagrody państwowe).
Zmiana od 01.01.2001 r. (Dz.U.2000.104.1104) <sup>149</sup>	- dodatnie zwolnień zawartych w punktach: 79, 83, 84, 85, 87, 89, 90, 107, 108.
Zmiana od 01.01.2003 r. (Dz.U.2002.141.1182) <sup>150</sup>	- dodanie zwolnienia zawartego w punkcie 68a.
Zmiana od 01.01.2004 r. (Dz.U.2003.96.874) <sup>151</sup>	- dodanie zwolnienia zawartego w punkcie 113.

146 Art. 1 pkt 11 lit. b ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

147 Art. 1 pkt 11 lit. g ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

148 Art. 1 pkt 13 lit. a i lit. h ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw.

149 Art. 1 pkt 17 ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Zmiana od 01.01.2004 r. (Dz.U.2003.202.1956) <sup>152</sup>	- dodanie zwolnień zawartych w punktach: 114, 115, 117.
Zmiana od 01.06.2004 r. (Dz.U.2004.99.1001) <sup>153</sup>	- dodanie zwolnienia zawartego w punkcie 118.
Zmiana od 01.01.2005 r. (Dz.U.2004.263.2619) <sup>154</sup>	- dodanie zwolnień zawartych w punktach: 11b, 47d.
Zmiana od 01.01.2007r. (Dz.U.2006.217.1588) <sup>155</sup>	- dodanie zwolnień zawartych w punktach: 125, 127, 128.
Zmiana od 04.04.2011r. (Dz.U.2011.45.235) <sup>156</sup>	- dodanie zwolnienia zawartego w punkcie 67a.
Zmiana od 30.03.2012r. (Dz.U.2011.205.1203) <sup>157</sup>	- dodanie zwolnienia zawartego w punkcie 90a.

Źródło: opracowanie własne.

Jak można zauważyć z przedstawionej wyżej tabeli, katalog zwolnień jest sukcesywnie powiększany. Dość powiedzieć, że w tekście pierwotnym u.p.d.o.f., w zakresie nieodpłatnych świadczeń znajdowały się cztery zwolnienia przedmiotowe. Jedno z tych zwolnień (nagrody państwowe) w stosunku do obecnego brzmienia ustawy zostało wykreślone przez ustawodawcę. Stan ten przekonuje co do ważności opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, a zwłaszcza o swoistym trendzie do opodatkowania jak największej ilości stanów faktycznych, w których to mamy do czynienia z nieodpłatnym przysporzeniem. Stan ten rodzi konieczność ingerencji ustawodawcy.

150 Art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

151 Art. 7 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

152 Art. 1 pkt 10 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw.

153 Art. 129 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jednolity: Dz. U. 2008 r. Nr 69 poz. 415).

154 Art. 1 pkt 7 lit. a ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

155 Art. 1 pkt 14 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

156 Art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3.

157 Art. 39 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa.

W zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnym ustawodawca w głębszy sposób ingeruje w zakres opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Przegląd zmian należy zacząć od brzmienia art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., który w sposób bezpośredni reguluje zasady opodatkowania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

**Tabela 6. Art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p.**

<b>Wersja ustawy</b>	<b>Zakres zmian</b>
Wersja pierwotna (Dz. U. 1992 r. Nr 21 poz. 86)	- ustęp pierwszy pierwotnie miał treść: „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, wartość przychodów w naturze, a także wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń”.
Zmiana od 01.01.1993 r. (Dz.U.1993.28.127) <sup>158</sup>	- ustęp pierwszy otrzymał nowe brzmienie: „1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są: 1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, 2) wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, 3) wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), 4) wartość zwróconych wierzytelności, w tym pożyczek (kredytów), które, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25, zostały odpisane jako nieściągalne lub, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 34, zaliczone do straconych albo na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.”.
Zmiana od 01.01.1997 r. (Dz.U.1996.137.639) <sup>159</sup>	- w punkcie drugim dodano wyrazy: „z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, jednoosobowe spółki gminy lub przedsiębiorstwa komunalne od Skarbu Państwa lub gminy w nieodpłatny zarząd lub nieodpłatne używanie”.
Zmiana od 01.01.1999 r. (Dz.U.1998.144.931) <sup>160</sup>	- nowa redakcja punktu drugiego, który otrzymał brzmienie: „2) wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w

158 Art. 2 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw.

159 Art. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

160 Art. 1 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

	<i>nieodpłatny zarząd lub używanie, ”.</i>
Zmiana od 01.01.2005 r. (Dz.U.2004.254.2533) <sup>161</sup>	- ponowna zmiana treści punktu drugiego, który od tej pory brzmi: „2) <i>wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie, ”.</i>
Zmiana od 01.01.2010 r. ( <a href="#">Dz.U.2009.157.1241</a> ) <sup>162</sup>	- kolejna zmiana brzmienia punktu drugiego, który stanowi że: „2) <i>wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie, ”</i>

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany te doprowadziły do pewnej kontrowersji co do wykładni pojęcia nieodpłatnego świadczenia na gruncie u.p.d.o.p. Otóż w tej kwestii można spotkać dwa stanowiska w doktrynie. Pierwsze zakłada, że nowelizacja ma jedynie uściślający i porządkujący charakter, a zatem nie wprowadza zmian w zakresie pojęcia nieodpłatnego świadczenia<sup>163</sup>. Drugi pogląd zakłada, że w wyniku przedmiotowej zmiany nastąpiła rezygnacja ustawodawcy z rozróżnienia nieodpłatnych świadczeń i świadczeń w naturze, a zatem od 1 stycznia 2005 roku wszelkie przysporzenia o charakterze nieodpłatnym stanowią dla osoby prawnej przychód z nieodpłatnych świadczeń. Z kolei ta konstatacja prowadzi do wniosku, że zakresem nieodpłatnych świadczeń prócz „innych nieodpłatnych świadczeń” jak to ma miejsce na gruncie u.p.d.o.f., są również objęte otrzymane rzeczy i prawa<sup>164</sup>. Biorąc pod uwagę na racjonalność ustawodawcy wskazuje się, że pojęcie nieodpłatnych świadczeń ma na

<sup>161</sup> Art. 1 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

<sup>162</sup> Art. 17 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych.

<sup>163</sup> J. Marciniuk (red.), Podatek dochodowy od osób prawnych. Rok 2005, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 218.

<sup>164</sup> A. Mariański (w:), W. Nykiel i A. Mariański (red.), komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Ośrodek Dworactwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 206.

gruncie u.p.d.o.p. odmienny, szerszy zakres<sup>165</sup>. Należy również zwrócić uwagę, że dopiero od dnia 1 stycznia 2005 roku do u.p.d.o.p wprowadzono pojęcie świadczenia częściowo odpłatnego i z tym też dniem zharmonizowano obie ustawy podatkowe. Otóż opodatkowanie świadczeń częściowo odpłatnych na gruncie u.p.d.o.f. wprowadzono już od dnia 1 stycznia 1993 roku<sup>166</sup>. Taki stan rzeczy stawiał osoby prawne z znacznie korzystniejszej sytuacji, gdyż każda odpłatność, nawet niewspółmierna do wartości świadczenia, definitywnie zamykała możliwość opodatkowania<sup>167</sup>. Pogląd ten mógł wzbudzać pewne wątpliwości, z uwagi na otwarty katalog przychodów wymienionych w art. 12 ust.1 u.p.d.o.p. Niemniej jednak zmiana ta doprowadziła do rozwiania wątpliwości w tej materii i należy uznać ją za wskazaną i prawidłową.

**Tabela 7. Art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Zmiana od 01.01.2003 r. (Dz.U.2002.141.1179) <sup>168</sup>	- dodany punkt 14.
Zmiana od 01.01.2004 r. (Dz.U.2003.96.874) <sup>169</sup>	- dodany punkt 16.
Zmiana od 07.10.2005 (Dz.U.2005.169.1420) <sup>170</sup>	- dodany punkt 18.
Zmiana od 01.01.2011 r. (Dz.U.2010.226.1478) <sup>171</sup>	- dodanie punktu 3b, 3c.

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany w tymże zakresie prowadzą do wyłączenia określonych stanów faktycznych spod opodatkowania i jak to ma miejsce w przypadku zwolnień podatkowych przedstawionych niżej, katalog ten jest rozszerzany.

165 J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów ...*, s. 92-97.

166 Art. 1 pkt 7 lit. B) ustawy z dnia 6 marca 1993 roku o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.1993.28.127)

167 Podatek dochodowy od osób prawnych wraz z aktami wykonawczymi, wprowadzenie A. Mariański, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2000, s. XIX.

**Tabela 8. Art. 12 ust. 5 oraz art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Wersja pierwotna (Dz. U. 1992 r. Nr 21 poz. 86)	- ustęp 5 brzmiał: „ <i>Wartość przychodów w naturze oblicza się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w dniu osiągnięcia przychodu w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia.</i> ”
Zmiana od 01.01.1994 r. (Dz.U.1993.134.646) <sup>172</sup>	- w ustępie 6 dodano punkt 4 o brzmieniu: „ <i>4) w pozostałych przypadkach - według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości, w dacie otrzymania świadczenia.</i> ”
Zmiana od 01.01.2001 r.  (Dz.U.2000.60.700) <sup>173</sup>	- ustęp 5 otrzymał nowe brzmienie: „ <i>5. Wartość przychodów w naturze 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 odpłatnego zbycia.</i> ”, - w ustępie 6 punkcie 4 wprowadzono nowe brzmienie: „ <i>4) w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.</i> ”
Zmiana od 01.01.2004 r. (Dz.U.2003.202.1957) <sup>174</sup>	- ustęp piąty otrzymał brzmienie: „ <i>5. Wartość przychodów w naturze 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.</i> ”

168 Art. 1 pkt 6 lit. d ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

169 Art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

170 Art. 34 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym.

171 Art. 2 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Zmiana od 01.01.2005 r. (Dz.U.2004.254.2533) <sup>175</sup>	- ustęp piąty otrzymał nowe brzmienie: „5. <i>Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw 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.</i> ”.
----------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Źródło: opracowanie własne.

Mimo, jak się wydaje, rozszerzenia zakresu przedmiotowego nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu u.p.d.o.p. ustawodawca utrzymał odrębną regulację w zakresie określenia wartości przysporzenia podatkowego. Stan ten dowodzi o pewnej niekonsekwencji ustawodawcy oraz rodzi spory interpretacyjne co do zakreślenia granic pojęcia nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu u.p.d.o.p.

Ostatnia tabela zamieszczona niżej wskazuje na zmiany w zakresie zwolnień podatkowych zawartych w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p.

#### **Tabela 9. Art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p.**

<u>Wersja ustawy</u>	<u>Zakres zmian</u>
Zmiana od 01.01.1993 r. (Dz.U.1993.28.127) <sup>176</sup>	- dodany punkt 18.
Zmiana od 01.01.1994 r. (Dz.U.1993.134.646) <sup>177</sup>	- dodany punkt 4a, 4b, 4d, 21.
Zmiana od 01.01.1995 r. (Dz.U.1995.5.25) <sup>178</sup>	- dodany punkt 4g.
Zmiana od 01.01.1999 r. (Dz.U.1997.28.153) <sup>179</sup>	- dodany punkt 4p.

<sup>172</sup> Art. 2 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw.

<sup>173</sup> Art. 1 pkt 7 lit. d ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>174</sup> Art. 1 pkt 7 lit. g ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

<sup>175</sup> Art. 1 pkt 5 lit. c ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.



Zmiana od 01.01.2000 r. (Dz.U.1999.95.1101) <sup>180</sup>	- skreślony punkt 10.
Zmiana od 01.01.2004 r. (Dz.U.2003.202.1957) <sup>181</sup>	- skreślony pkt 6, 7, 8.
Zmiana od 01.01.2005 r. (Dz.U.2004.254.2533) <sup>182</sup>	- dodany punkt 39.
Zmiana od 07.10.2005 r. (Dz.U.2005.169.1420) <sup>183</sup>	- dodany punkt 42.
Zmiana od 01.01.2006 r. (Dz.U.2005.155.1298) <sup>184</sup>	- dodany punkt 5a.
Zmiana od 01.01.2007 r. (Dz.U.2006.217.1589) <sup>185</sup>	- dodany punkt 44, 45, 46.

Źródło: opracowanie własne.

Powyższa tabela, tak jak w części dotyczącej zwolnień w u.p.d.o.f., ma na celu wskazanie jedynie zmian w katalogu zwolnień, zaś ich konkretna charakterystyka znajduje się w punkcie czwartym przedmiotowego rozdziału. Tak jak w u.p.d.o.f. zakres zwolnień jest

176 Art. 2 pkt 11 lit. 18 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw.

177 Art. 2 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw.

178 Art. 2 pkt a ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw.

179 Art. 161 pkt 2 ustawy z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym.

180 Art. 10 pkt 7 lit. a ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

181 Art. 1 pkt 13 lit. a ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

182 Art. 1 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

183 Art. 34 pkt 6 lit. a ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym.

sukcesywnie powiększany, co należy tłumaczyć zarówno zmianami stosowania przepisów regulujących opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń, jak również zmianami w zakresie opodatkowania poszczególnych kategorii osób prawnych.

Do konstatacji na temat ewolucji ustawowej należy dodać zmianę w zakresie opodatkowania nieodpłatnie udostępnionej nieruchomości<sup>186</sup>. Otóż do 31 grudnia 2008 roku, jeżeli przedmiotem nieodpłatnego świadczenia była udostępniona w całości lub w części nieruchomość, wtenczas przychód osiągał również świadczeniodawca, przy czym wysokość owego przychodu ustalała się w formie wartości czynszowej, odpowiadającej równowartości czynszu, jaki zyskałby on, gdyby zawarł ze świadczeniobiorcą umowę najmu lub dzierżawy. Wraz z uchynieniem powyższych przepisów obecnie zakres podmiotowy opodatkowania nieodpłatnych świadczeń obejmuje jedynie świadczeniobiorców.

Podsumowując, wskazane zmiany prowadzą do istotnych odmienności w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń na gruncie podatków dochodowych. Dotyczy to zarówno katalogu zwolnień podatkowych, jak również samego zakresu pojęcia nieodpłatnego świadczenia.

### **3. Metody obliczania wysokości przychodu podatkowego wynikającego z otrzymania nieodpłatnych świadczeń**

Jak słusznie się wskazuje, przychodem nie jest same nieodpłatne świadczenie, ale jego wartość<sup>187</sup>. O Metodach określenia owej wartości stanowi przepis art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f oraz art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p. W tym zakresie obie regulacje są tożsame. Wartość świadczeń nieodpłatnych ustala się w zależności od przedmiotu świadczenia i tak:

- 1) Jeżeli przedmiotem są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej świadczeniodawcy, wartość przychodu określa się według cen stosowanych przez tegoż świadczeniodawcę wobec innych odbiorców. Wystarczające jest w tej kwestii, jeżeli zastosowane zostaną takie ceny, jakie są stosowane wobec innych niż świadczeniobiorca odbiorców i nie są to tzw. ceny transferowe<sup>188</sup>;

184 Art. 61 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym.

185 Art. 1 pkt 18 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

186 Uchylony artykuł 16 ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 13 ust. 1 u.p.d.o.p.

187 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Komentarz, wydawnictwo Lex a Wolters Kluwer business wyd. 2, Warszawa 2010, s. 181.

188 A. Marciniuk (red.), op.cit. s. 114.

- 2) Jeżeli przedmiotem są usługi zakupione przez świadczeniodawcę, przychód ma wartość ceny zakupu. Jest to cena faktycznie zapłacona, a więc należy doliczyć podatek od towarów i usług oraz ewentualne rabaty<sup>189</sup>;
- 3) Jeżeli przedmiotem świadczenia jest udostępnienie lokalu bądź budynku, wartość przychodu ustala się według równowartości czynszu, który przysługiwałby świadczeniodawcy w razie zawarcia umowy najmu tegoż lokalu lub budynku. Ustawodawca jednak nie nakazuje przyjęcia wartości rynkowej jako równowartości czynszu;
- 4) W pozostałych przypadkach, wartość nieodpłatnego świadczenia określamy na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług bądź udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz miejsca i czasu udostępnienia. Wymaga to zatem uwzględnienia wszystkich okoliczności, zarówno w stosunku do przedmiotu nieodpłatnego świadczenia, jak i sytuacji świadczeniodawcy i świadczeniobiorcy, w szczególności możliwe powiązania finansowe<sup>190</sup>.

Dodatkowo jak wcześniej zostało wykazane, w u.p.d.o.p. zakresem nieodpłatnych świadczeń objęte jest również otrzymanie nieodpłatnych rzeczy lub praw (to samo można stwierdzić w stosunku do u.p.d.o.f.) . Z tych też względów należy wskazać art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p., (art. 11 ust. 2 u.p.d.o.f.) który to uzupełnia metody obliczania wartości nieodpłatnych świadczeń przedstawione wyżej. Przepis ten nakazuje w oparciu o stosowane w obrocie rzeczami i prawami tego samego rodzaju i gatunku ceny rynkowe, określenie wartości rzeczy lub praw, z uwzględnieniem w szczególności:

- 1) Ich stanu;
- 2) Stopnia zużycia;
- 3) Miejsca i czasu ich uzyskania. W wymiarze praktycznym ustawa pozwala na określenie wartości świadczenia w sytuacji, gdy w dniu osiągnięcia przychodu przez

---

189 Można zadać ubocznie pytanie otwarte, czy jeżeli świadczeniodawca nabył usługi, które zostały zakwalifikowane jako nieodpłatne świadczenie bądź świadczenie częściowo odpłatne i następnie przekazał je nieodpłatnie innemu podmiotowi to przy ustaleniu wartości nieodpłatnego świadczenia podstawa jego obliczenia będzie właśnie cena, którą świadczeniodawca uiścił za przedmiotową usługę? W tej kwestii warto wskazać na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 września 2011 roku (sygnatura: IPPB2/415-674/11-2/MK), który uznał, że nie będzie stanowiło nieodpłatnego świadczenia przekazanie nieodpłatnie biletów na mecze EURO 2012, które wcześniej zostały nabyte nieodpłatnie.

190 R. Pięta-Mintus, H. Zawal-Kubiak, Nieodpłatne gwarancje – przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń?, PP 2010, nr 8, s. 31-37. Zob. również wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2007 roku (sygnatura: I SA/Kr 246/07).

świadczeniobiorcę i w miejscowości, w której miało to miejsce, nie było obrotu rzeczami lub prawami stanowiącego przychód. Podatnik może posiłkować się cenami, które występowały w innych miejscowościach i w innym czasie.

Dodatkowo należy wskazać na metodę ustalania wartości przychodu uregulowaną w art. 12 ust. 2 u.p.d.o.f., który to artykuł stanowi, że jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy to wartość pieniężną tychże świadczeń przysługujących pracownikom na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców pracodawcy.

Przedstawione wyżej sposoby ustalania wartości przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń są wskazane wyczerpująco<sup>191</sup>. A zatem nie ma możliwości stosowania metody innej niż wskazanej w ustawie<sup>192</sup>. Z przedstawionej wyżej konstatacji na temat metod określenia wartości nieodpłatnych świadczeń, można wysnuć wniosek, że przychód z tego tytułu powstaje wówczas, gdy można zindywidualizować świadczenie, tj. określić jego wartość pieniężną oraz wskazać jego odbiorcę.

#### **4. Zwolnienia podatkowe w zakresie nieodpłatnych świadczeń**

Przedmiotem niniejszych rozważań jest wskazanie na takie sytuacje faktyczne, które ustawa zwalnia od opodatkowania, bądź też jak w stosunku do osób prawnych również wskazuje, kiedy nie mamy do czynienia z przychodem co również prowadzi do braku opodatkowania. Rozważania należy podzielić na dwie części zgodnie z konwencją niniejszej pracy tj. z uwagi na obowiązywanie u.p.d.o.f oraz u.p.d.o.p. W zakresie wskazanych części, należy również wprowadzić podział na zwolnienia, które bezpośrednio odnoszą się do nieodpłatnych świadczeń oraz na jakie zwolnienia, które są hipotezą mogą również dotyczyć tychże świadczeń. Szczególnie będzie miało to miejsce przy ustalaniu zwolnień w stosunku do osób prawnych, gdzie ustawa wprowadza prócz zwolnień przedmiotowych, również szereg zwolnień o charakterze podmiotowym oraz mieszanych, podmiotowo-przedmiotowych. Dodatkowo należy zastrzec, iż celem niniejszych rozważań jest jedynie

---

191 Jako przykład zastosowania w praktyce przedstawionej tezy jest wyrok WSA z dnia 30 października 2013 roku (sygnatura: I SA/Po 388/13), w który to sąd stwierdził, że sprzedaż ogółu praw i obowiązków w spółce komandytowej o cenie niższej niż rynkowa nie stanowi świadczenia częściowo odpłatnego (można rozszerzyć znaczenie tego wyroku nawet na sytuację, w której podmiot otrzyma przedmiotowe prawa nieodpłatnie), gdyż u.p.d.o.f. nie zawiera przepisu, który by ustanawiał metodę obliczenia wartości uzyskanego przychodu.

192 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 sierpnia 2008 roku (sygnatura: III SA/Wa 625/08), Lex nr 417553.

wskazanie konkretnych zwolnień bez ich analizy, co jest podyktowane konwencją przedmiotowej pracy.

Zaczynając od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wskazać na dwa artykuły, które mają istotne znaczenie dla omówienia zwolnień w zakresie przedmiotowej ustawy. Pierwszym jest artykuł 2 ust. 1 u.p.d.o.f, z którego można wywieść następujące zwolnienia:

- 1) przychodów podlegającym przepisom u.p.s.d. (pkt 3)
- 2) świadczeń, które zgodnie z art. 27 k.r.o. są przeznaczane na zaspokajanie potrzeb rodzinnych. (pkt 7)

Kolejnym artykułem, który stricte stanowi o zwolnieniach w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. Zwolnienia, które bezpośrednio odnoszą się do przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń to:

- 3) wartość talonów, bonów, kuponów lub innych dowodów otrzymanych przez pracowników od pracodawców uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych (pkt 11b),
- 4) wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników (pkt. 19),
- 5) wartość nieodpłatnych świadczeń z tytułu szkolenia, o których mowa w ustawie o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej<sup>193</sup> (pkt.24),
- 6) nieodpłatne świadczenia otrzymane na cele związane z działalnością rolniczą z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, od agencji wykonawczych, agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych (pkt. 47d),
- 7) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą (pkt 68a),
- 8) wartość świadczeń z tytułu uprawnień do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego kolejowego i autobusowego (pkt 84),
- 9) wartość świadczeń z tytułu realizacji uprawnień do ulgowych lub bezpłatnych przejazdów środkami komunikacji miejskiej (pkt 85),
- 10) wartość świadczeń obejmujących rencistów i emerytów z tytułu abonamentowych opłat telewizyjnych i radiowych (pkt 87),

---

<sup>193</sup> Ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. Nr 149 poz. 887 i Nr 288, poz. 1690)

11) wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, ze środków agencji rządowych, jednostek samorządu terytorialnego, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów (pkt 114)

12) wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>194</sup>(pkt 118),

13) wartość nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn<sup>195</sup> (pkt 125).

Następnie należy przedstawić zwolnienia, które mają pośrednio związek z nieodpłatnymi świadczeniami. Są to:

14) świadczenia rodzinne otrzymane na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych<sup>196</sup> (pkt 8),

15) świadczenia otrzymywane przez emerytów lub rencistów w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy (pkt 38),

16) świadczenia otrzymane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, związane z pobytem dzieci osób uprawnionych do tych świadczeń w żłobkach lub klubach dziecięcych (pkt 67a),

17) wartość wygranych w konkursach (pkt 68),

18) świadczenia z pomocy społecznej (pkt 79),

19) wartość świadczeń otrzymanych przez studentów od uczelni w związku ze skierowaniem przez uczelnię na studenckie praktyki zawodowe (pkt 89),

20) wartość świadczeń przyznanych przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych (pkt 90),

21) nagrody wypłacone na podstawie przepisów wydanych przez właściwego ministra w sprawie organizowania zajęć rehabilitacyjnych w szpitalach psychiatrycznych i nagradzania uczestników tych zajęć (pkt 107),

---

194 Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jednolity: Dz. U. 2008 r. Nr 69 poz. 415 ze zm.).

195 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz. U. 2009 r. Nr 93 poz. 768 ze zm.).

196 Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (tekst jednolity: Dz. U. 2006 r. Nr 139 poz. 992 ze zm.)

- 22) wartość świadczeń finansowanych ze środków budżetowych przyznawanych repatriantom oraz osobom, które ubiegają się o status uchodźcy (pkt 108),
- 23) wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego<sup>197</sup> (pkt 113),
- 24) wygrane i nagrody otrzymane przez uczniów za udział w turniejach, konkursach i olimpiadach (pkt 115),
- 25) wartość otrzymanych świadczeń od wolontariuszy (pkt 117),
- 26) alimenty (pkt 127),
- 27) świadczenia wypłacane bezrobotnym skierowanym do wykonywania prac społecznie użytecznych (pkt 128),

W zakresie omawiania zwolnień podatkowych zawartych w u.p.d.o.p można podzielić rozważania na trzy części. Pierwsza odnosi się do obowiązywania art. 6 u.p.d.o.p, który to stwierdza jakie osoby prawne są zwolnione od podatku. Z uwagi na obszerność tegoż artykułu, tytułem przykładu można wymienić następujące podmioty: Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe, państwowe fundusze celowe, Agencję Rynku Rolnego, fundusze inwestycyjne, fundusze emerytalne. Zwolnienie te mają stricte charakter podmiotowy, który w dużym stopniu pokrywa się z zakresem podmiotów zaliczonych do sektora finansów publicznych. Zwolnienie ma charakter bezwzględny i obejmuje całość przychodów, w tym z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi również jakie przysporzenia majątkowe nie stanowią przychodu. Zatem w zakresie bezpośrednio odnoszących się do nieodpłatnych świadczeń możemy wyróżnić:

- 1) wartość nieodpłatnych świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie ( art. 12 ust.1 pkt 2),
- 2) wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, ze środków agencji rządowych, jednostek samorządu terytorialnego, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub

---

<sup>197</sup> Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity: Dz. U. 2010 r. Nr 234 poz. 1536 ze zm.).

międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów (art. 12 ust. 4 pkt 14),

3) wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, przez partnera prywatnego lub spółkę (art. 12 ust. 4 pkt 18),

W zakresie nieodpłatnych świadczeń można wyróżnić również:

4) wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia (art. 12 ust. 4 pkt 3),

5) wartość składników majątku otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki lub z tytułu jej likwidacji (art. 12 ust. 4 pkt 3b),

6) wartości świadczeń wolontariuszy (art. 12 ust. 4 pkt 16).

Na koniec, w ustawie o podatku dochodowego od osób prawnych zawarty jest również katalog zwolnień przedmiotowych (niekiedy zwolnienia te mają charakter podmiotowo-przedmiotowy). Bezpośrednio mającym związek z nieodpłatnymi świadczeniami ma zwolnienie:

7) nieodpłatnych świadczeń otrzymanych na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z zakupem, otrzymaniem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m (art. 17 ust. 1 pkt 27).

Pośrednio związanych z nieodpłatnymi świadczeniami mają następujące zwolnienia zawarte w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p.:

8) dochody podatników, których celem statutowym jest działalność naukowa, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, naukowo-techniczna, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczony na te cele (pkt 4),

9) dochody kościelnych osób prawnych (pkt 4a),

10) dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne (pkt 4b),

11) dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej (pkt 4d),

12) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego (pkt. 4g),



- 13) dochody Narodowego Funduszu Zdrowia (pkt. 4p),
- 14) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy - Prawo o stowarzyszeniach<sup>198</sup> (pkt 5),
- 15) dochody klubów sportowych (pkt 5a),
- 16) dochody organizacji pożytku publicznego (pkt 6c),
- 17) dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez ośrodki kulturalne państw obcych (pkt 18),
- 18) dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO (pkt 23),
- 19) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji pracodawców i partii politycznych, spółdzielczych związków rewizyjnych (pkt. 39),
- 20) wkład własny, o którym mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym<sup>199</sup>, otrzymany przez partnera prywatnego lub spółkę (pkt 42),
- 21) dochody spółdzielni mieszkaniowych, товариств budownictwa społecznego, wspólnot mieszkaniowych oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi (pkt 44)
- 22) dochody z tytułu prowadzenia szkoły (pkt 45),
- 23) dochody spółek wodnych i ich związków (pkt 46),

Tytułem podsumowania należy stwierdzić, iż katalog zwolnień ma różnorodny charakter. Obie ustawy podatku dochodowego w sposób znaczący różnią się zarówno pod względem samego charakteru zwolnień, jak również ich ilości bezpośrednio związanych z nieodpłatnymi świadczeniami. Bez wątplenia stan ten jest podyktowany podmiotem opodatkowania. Z samej istoty podatku dochodowego od osób fizycznych niemożliwe jest wprowadzanie zwolnień podmiotowych z uwagi na zasadę sprawiedliwości i równości w prawie. Dodatkowym spostrzeżeniem jest fakt istnienia zwolnień w stosunku do osób fizycznych jedynie o charakterze bezwarunkowym. Jak zostało przedstawione w punkcie 2

<sup>198</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (tekst jednolity: Dz. U. 2001 r. Nr 79 poz. 855 ze zm.)

<sup>199</sup> Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U.2009.19.100 ze zm.).

niniejszego rozdziału pracy, różnica w zakresie zwolnień jest sukcesywnie zwiększana, a katalog zwolnień rozszerzany.

## 5. Problematyka opodatkowania nieodpłatnych świadczeń w statystyce

Ostatnim elementem przedmiotowego rozdziału jest ukazanie problemu opodatkowania nieodpłatnych świadczeń w statystyce wydawanych przez organy podatkowe interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz wyroków sądów administracyjnych dotyczących właśnie nieodpłatnych świadczeń. Za podstawę sporządzenia statystyk służyły dwie strony internetowe. W zakresie interpretacji prawa podatkowego była to strona: sip.mf.gov.pl. Jeżeli chodzi o wyroki sądów administracyjnych pomocna okazała się strona: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Jeżeli chodzi o interpretacje przepisów prawa podatkowego posłużono się następującą metodą:

- w polu szukaj została wpisana fraza: nieodpłatne świadczenie,
- jako rodzaj dokumentu wybrane zostało: interpretacja indywidualna oraz interpretacja ogólna,
- zostały wybrane daty od 1 stycznia do 31 grudnia kolejnych lat: 2010, 2011, 2012 oraz 2013,
- jako temat został wybrany: podatek dochodowy od osób prawnych/przychód oraz podatek dochodowy od osób fizycznych/źródła przychodu

Oto wyniki wyszukiwania:

- w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

Rok	Rodzaj dokumentu	Ilość interpretacji
2010	Interpretacja indywidualna	493
2011	Interpretacja indywidualna	510
2012	Interpretacja indywidualna oraz interpretacja ogólna	557 oraz 1 interpretacja ogólna
2013	Interpretacja indywidualna	650

Źródło: <http://sip.mf.gov.pl>; opracowanie własne.

- w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Rok	Rodzaj dokumentu	Ilość interpretacji
2010	Interpretacja indywidualna oraz interpretacja ogólna	1533 oraz 1 interpretacja ogólna
2011	Interpretacja indywidualna	1706
2012	Interpretacja indywidualna oraz interpretacja ogólna	2015 oraz 1 interpretacja ogólna
2013	Interpretacja indywidualna	1772

Źródło: <http://sip.mf.gov.pl>; opracowanie własne.

W przypadku wyroków sądów administracyjnych została zastosowana następująca metoda:

- w polu słowa szukane zostało wpisane: nieodpłatne świadczenie,
- rodzaj orzeczenie: wyrok oraz uchwała,
- jako data orzeczenia zostało wskazane od 1 stycznia do 31 grudnia za lata: 2010, 2011, 2012 oraz 2013,
- jako akty prawne zostały wybrane następujące ustawy oznaczone symbolem: Dz.U. 2010 nr 51 poz. 307; Dz.U. 2000 nr 14 poz. 176; Dz.U. 1993 nr 90 poz. 416; Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350; Dz.U. 2011 nr 74 poz. 397; Dz.U. 2000 nr 54 poz. 654; Dz.U. 1993 nr 106 poz. 482; Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86.

Po tak zaprogramowaniu wyszukiwarki uzyskano następujący wynik:

- w stosunku do podatku dochodowego od osób fizycznych:

Rok	Rodzaj wydanego orzeczenia	Ilość
2010	Wyrok oraz uchwała	273 wyroków oraz 1 uchwała
2011	Wyrok oraz uchwała	305 wyroków oraz 1 uchwała
2012	Wyrok	274 wyroków
2013	Wyrok	287

Źródło: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; opracowanie własne

- w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych:

Rok	Rodzaj orzeczenia	ilość
-----	-------------------	-------

2010	Wyrok	63
2011	Wyrok	85
2012	Wyrok	57
2013	Wyrok	125

Źródło: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; opracowanie własne

Widać wyraźnie, że najwięcej spraw związanych z opodatkowaniem nieodpłatnych świadczeń jest wszczynanych przez osoby fizyczne. Jest to zapewne uwarunkowane tym, że jest dużo więcej podatników podatku u.p.d.o.f. w porównaniu z ilością podatników w rozumieniu u.p.d.o.p. Kolejną przyczyną mogącą mieć wpływ na przedmiotową statystykę to bez wątpienia duża liczba spraw mających charakter pracowniczy, tj. związanych z nieodpłatnymi świadczeniami otrzymywanymi w ramach stosunku pracy i stosunków pokrewnych. Liczba spraw pod względem ilości utrzymuje się przez badane lata na wysokim poziomie, co napawa na konstatację, że mimo upływu lat ciągle nieodpłatne świadczenia wzbudzają duże kontrowersje, a przepisy je ustanawiające mają wciąż nieprzejrzysty charakter.

### III. Wybrane przypadki opodatkowania nieodpłatnych świadczeń

#### 1. Pakiety medyczne

Zgodnie z konwencją niniejszej pracy, przed omawianiem problemu opodatkowania tzw. pakietów medycznych, autor pracy pragnie zaproponować następujący stan faktyczny:

*„Spółka Alfa (zwana dalej: „Spółką”) pragnie zapewnić dla swoich pracowników na wypadek doznania uszczerbku na zdrowiu profesjonalną i szybką pomocy medyczną. Ma to zapobiec długotrwałej absencji pracowników oraz oszczędność ich czasu, i co za tym idzie zwiększenie ich efektywności w pracy. Spółka nie ukrywa, że oprócz troski o swoich pracowników, pragnie również wzbogacić warunki pracy, aby zachęcić pracowników do zwiększonego wysiłku i staranności podczas wykonywania obowiązków służbowych. Pakiety medyczne uprawniają pracowników do korzystania z szeregu usług medycznych w prywatnych ośrodkach medycznych. Spółka w całości jest obciążona ceną zakupu. Pracownicy, aby być objętym pakietem medycznym muszą wyrazić na to zgodę. Spółka ma pełną listę osób, które zdecydowały się na objęcie ich pakietem medycznym.”*

W tle zaprezentowanego stanu faktycznego nasuwa pytanie: czy pracownik, który zdecydował się na objęcie go pakietem medycznym „otrzymuje” nieodpłatne świadczenie?

Jak zostało stwierdzone wcześniej<sup>200</sup>, aby uzyskać przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia należy go „otrzymać”. Warunki „otrzymana” świadczenia, jak również kontrowersje z tym związane zostały omówione wcześniej, teraz należy się skupić na argumentach „stron” sporu na tle konkretnego stanu faktycznego.

Jak można wywnioskować z wcześniejszego zdania, o tym czy w ramach przypadku pakietów medycznych mamy do czynienia z „otrzymaniem” świadczenia, co w konsekwencji skutkuje uzyskaniem przychodu podatkowego, jest przedmiotem polemiki. Otóż na wstępie należy zauważyć pewne elementy przedstawionego stanu faktycznego, które utrudniają ocenę, czy pracownik otrzymał nieodpłatne świadczenie. W tym zakresie możemy wymienić:

- problem świadczenia usług przez ośrodek medyczny, którego konstrukcja świadczenia na rzecz pracownika nosi znamiona tzw. pactum in favorem tertii,
- charakter korzyści majątkowej pracownika, który nie skorzystał z żadnej uprzywilejowanej usługi medycznej,

---

200 Patrz: punkt trzeci rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy.

- charakter świadczenia pracodawcy na rzecz pracownika, który to otrzymuje pakiet medyczny od pracodawcy, ale to ośrodek medyczny jest obowiązany świadczyć usługi medyczne na rzecz pracownika.

Warto opisać przedstawiony stan faktyczny za pomocą schematu, który może służyć do opisanía każdej sytuacji, w której pracodawca wykupuje usługi na rzecz pracownika.

### **Schemat nr 1. Wykup pakietu medycznego dla pracownika.**

Źródło: opracowanie własne.

Wskazane trzy problemy, które wynikają z zaprezentowanego stanu faktycznego prowadzą do dwóch przeciwstawnych wniosków: 1) pracownik otrzymał nieodpłatne świadczenie; 2) pracownik nie otrzymał nieodpłatnego świadczenia.

Za pierwszym wnioskiem opowiadają się obecnie organy podatkowe oraz sądy administracyjne, co jest konsekwencją przyjęcia przez Pełną Izbę Finansową NSA uchwały z dnia 24 października 2011 roku<sup>201</sup>. W przywołanej uchwale NSA stwierdził, że w ramach rozpatrywania problemu opodatkowania świadczeń medycznych na uwagę zasługuje jedynie umowa pomiędzy Spółką a danym ośrodkiem medycznym. Istotą tej umowy jest fakt nie tylko udzielania konkretnych świadczeń medycznych, lecz również obejmuje gotowość do ich świadczenia. Zatem pracownik otrzymujący dany pakiet medyczny otrzymuje go od pracodawcy, a ewentualne świadczenie ośrodka medycznego ma charakter jedynie wtórny i nie ma znaczenia dla kwalifikacji, czy nieodpłatne świadczenie zostało otrzymane. Sąd stwierdził również, że pracownik otrzymując przedmiotowy pakiet uzyskał realną korzyść majątkową, gdyby nie fakt, że otrzymał go nieodpłatnie to musiałby go sam zakupić, uszczuplając własny majątek. Przedstawiona sytuacja idealnie komponuje się w definicję nieodpłatnych świadczeń przedstawianą wcześniej przez NSA<sup>202</sup>, czyli uzyskanie

---

201 Uchwała Pełnej Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r. (sygnatura: II FPS 7/10).

202 Parz: definicja nieodpłatnych świadczeń zawarta w rozdziale pierwszym punkt pierwszy.

przysporzenia majątkowego w postaci „zaoszczędzenia” wydatków. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym nie mamy do czynienia z pozostawieniem do dyspozycji świadczenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., a jego realnym otrzymaniem. Dyspozycyjny charakter usług zdrowotnych świadczonych przez ośrodek medyczny nie ma znaczenia dla zmiany charakteru świadczenia, co potwierdza również pozostawanie w gotowości do świadczenia przez wskazany ośrodek. I ta właśnie chwila, czyli zaktualizowany obowiązek do pozostawania w gotowości do świadczenia jest momentem otrzymania przychodu przez pracownika. Sąd sygnalizuje również, że takowe pakiety medyczne co do istoty są podobne do świadczeń ubezpieczeniowych, a te już wcześniej zostały wskazane jako umowy rodzące przychód podatkowy<sup>203</sup>.

Przeciwny pogląd utrzymuje obecnie znaczna część doktryny prawa podatkowego. Wskazuje się po pierwsze, że „otrzymać” nie jest równoznaczne z „pozostawieniem do dyspozycji”. Przedstawiony pogląd NSA w gruncie rzeczy prowadzi, zdaniem tej „strony sporu”, do niedopuszczalnej wykładni przepisów prawa podatkowego, której skutkiem jest wniosek, że niektóre przepisy są niepotrzebne i tym samym kontestuje się założenie „racjonalnego ustawodawcy”. Dodatkowo wskazuje się, że przy umowach typu świadczenia na rzecz osoby trzeciej, musi dojść do realnego świadczenia usług<sup>204</sup>. Nie możemy zatem zakwalifikować faktu zawarcia umowy usług medycznych między Spółką a ośrodkiem medycznym jako momentu otrzymania przychodu, zarówno w sytuacji, gdy pracownik skorzysta z tych usług, jak również w przypadku, gdy z takowych usług nigdy nie skorzysta. Momentem uzyskania przychodu jest tylko i wyłącznie moment jego „otrzymania”, tj. skorzystania z uprzywilejowanej usługi przez pracownika. Dodatkowo wskazuje się, że pracownik, który nie skorzystał z usługi medycznej, nie otrzymał żadnego przysporzenia majątkowego. Przedmiotem podatku nie jest bowiem potencjalny przychód, jaki może uzyskać pracownik, ale przychód rzeczywisty wynikający z korzystania przez niego, w ramach wykupionego pakietu, z określonej, mierzalnej finansowo usługi medycznej<sup>205</sup>.

Jako przykład odmiennego stanowiska doktryny można uznać pogląd przywołanego wcześniej P. Czerskiego, który stwierdza, że skupiając się jedynie na stosunku między pracownikiem i ośrodkiem medycznym możemy dojść do wniosku, że co prawda w

---

203 Zob. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r. (sygnatura: II FSK 506/08), LexPolonica nr 2060542.

204 J. Olesiak, Ł. Pajor, Pojęcie świadczenia nieodpłatnego a opodatkowanie pakietów medycznych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, Glosa 2011, nr 1, s. 118-122.

205 A. Taudul, M. Marecki, Pakiety medyczne – czy to koniec wątpliwości?, PP Nr 1/2012, s. 9.

przypadku nieskorzystania z usług medycznych przez pracownika nie będziemy mieli do czynienia z przychodem, to już fakt skorzystania z usługi może pociągać za sobą znaczące obciążenie podatkowe. Przychodem bowiem będzie fakt otrzymania usługi medycznej, która ma realną wartość, tzn. gdyby nie wykup pakietu medycznego, pracownik musiałby za takową usługę zapłacić dużo wyższą sumę pieniężną. Zdaniem autora glosy, jeżeli uznamy za przychód realnie otrzymane świadczenie to nie ma w tym przypadku uzasadnienia dla ustalenia wartości przychodu jedynie w sumie pieniężnej odpowiadającej wykupionemu pakietowi medycznemu<sup>206</sup>.

Uchwała Całej Izby finansowej NSA obecnie przekreśla możliwość innych rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Za złudne może się okazać oczekiwanie, że swe stanowisko zmienią również organy podatkowe. Niemniej warto dalej polemizować ze stanowiskiem zawartej w tej uchwale, bo jak to zostanie przedstawione w kolejnym punkcie, ma ono relewantny wpływ na inne rozstrzygnięcia w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Prócz sporu o opodatkowanie imprez integracyjnych, można również wymienić inne usługi udostępniane pracownikom, takie jak karnety sportowe, kupony rekreacyjne itp. Rozstrzygnięcie, czy przedmiotowa uchwała będzie mieć wpływ na inne aspekty związane ze stosunkiem pracy tudzież stosunków pokrewnych ma wymiar niezwykle praktyczny i może w znaczący sposób przyczynić się do zwiększenia obciążenia podatkowego głównie pracodawców<sup>207</sup>.

Warto również wskazać, na rodzący się kolejny spór dotyczący ubezpieczenia OC członków zarządu<sup>208</sup>. Zapewne i w tym zakresie będzie potrzebna uchwała NSA, co nie świadczy zresztą najlepiej o poziomie legislacji dotyczącego opodatkowania nieodpłatnych świadczeń.

---

206 P. Czernski, Głosa do uchwały..., s. 259-260.

207 Warto zaznaczyć na marginesie również pewną praktykę obniżenia obciążenia podatkowego w zakresie świadczeń medycznych, poprzez podział składki na części dotyczące obowiązku medycyny pracy oraz pozostałych świadczeń – Ł. Lubicz, Ł. Sobczak, Abonamenty medyczne, PiP 2012, nr 2, s. 7.

208 Zob. wyrok NSA z dnia 8 listopada 2012 roku (sygnatura: II FSK 527/11), w którym sąd stwierdził, że w przypadku umowy ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, korzyść dla ubezpieczonych, której źródłem jest nieodpłatne świadczenie otrzymane od Spółki, wynika nie dopiero z ziszczenia się zdarzenia objętego ubezpieczeniem, lecz już w postaci samego objęcia danej osoby – w tym wypadku członka władz Spółki ochroną ubezpieczeniową, na wypadek wystąpienia określonych w umowie ubezpieczeniowej zdarzeń – podobnie NSA w wyroku z dnia 28 lutego 2014 roku (sygnatura: II FSK 270/12). Odmienne: interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 maja 2013 roku (sygnatura: IPPB2/415-329/13-2/EL), interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 listopada 2013 roku (sygnatura: ILPB1/415-951/13-2/TW).



## 2. Opodatkowanie imprez integracyjnych

Ramach rozważań nad opodatkowaniem imprez integracyjnych, jako przykład opodatkowania nieodpłatnego świadczenia w praktyce, należy skonstruować typowy stan faktyczny, który odzwierciedla wskazany problem. Zatem autor przedmiotowej pracy pragnie zaproponować następujący kazus:

*„Spółka Alfa (zwana dalej: „Spółką”) w związku z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą planuje zorganizować uroczystą kolację dla pracowników i osób im towarzyszących, w której to uczestnictwo będzie dobrowolne. Podczas imprezy zapewni się pracownikom jedzenie oraz możliwość udziału w zawodach sportowych. Koszty związane z organizacją imprezy obejmować będą m.in.: catering, wystrój sali, nagłośnienie, przygotowanie parkietu oraz inne atrakcje mające charakter rozrywkowy. Wymienione atrakcje zostaną jedynie uprzywilejowane uczestnikom imprezy, a co za tym idzie nie będą oni kontrolowani w zakresie skorzystania z tychże atrakcji. Pracownicy nie będą ponosić kosztów związanych z organizacją przedmiotowego spotkania integracyjnego. Wydatki zostaną udokumentowane fakturami VAT w sposób ryczałtowy i będą sfinansowane w całości ze środków obrotowych Spółki. Organizowanie imprezy ma na celu poprawić organizację i efektywność pracy oraz integrację pracowników, co w konsekwencji ma wpłynąć na poprawę wyników finansowych Spółki.”*

W tak przedstawionym stanie faktycznym należy zwrócić uwagę na następujące problemy:

- czy pracownicy oraz osoby towarzyszące „otrzymali” nieodpłatne świadczenie;
- jaką metodę obliczenia wartości nieodpłatnego świadczenia należy zastosować;
- jaka korelacja zachodzi pomiędzy opodatkowaniem imprez integracyjnych a opodatkowaniem tzw. pakietów medycznych.

Taka też będzie kolejność omawiania skutków podatkowych przedstawionego stanu faktycznego.

Jak zostało stwierdzone w punkcie trzecim rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy, ustawodawca w sposób wyraźny wskazał, że podatnik osiąga przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń jedynie, gdy je „otrzyma”<sup>209</sup>. Z literalnego brzmienia art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f wynika, że sam fakt pozostawienia nieodpłatnego świadczenia do

---

209 Oczywiście z wyjątkiem osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą lub specjalną produkcję rolną.

dyspozycji, bez skorzystania z niego, nie może prowadzić do uzyskania przychodu podatkowego. Zatem na czym polega problem?

Otóż zarówno organy podatkowe jak i niektóre składy sądów administracyjnych nie opierają swoich orzeczeń jedynie na wykładni literalnej przepisów. Proponują sięgnąć po inne dostępne zasady wykładni przepisów prawa podatkowego, w szczególności sięgając po wykładnię funkcjonalną oraz w jej ramach na coraz częściej spotykaną wykładnię gospodarczą. Korzystając ze wskazanych metod wykładni, wymienione organy stosowania prawa dochodzą do wniosku, że jeżeli nieodpłatne świadczenie polega na zagwarantowaniu pracownikowi oraz osobie mu towarzyszącej potencjalności skorzystania z poszczególnych usług, to uprawniony otrzymuje je w momencie, w którym po stronie wykonawcy tychże usług aktualizuje się obowiązek pozostawania w gotowości do ich świadczenia. Uzyskaniem nieodpłatnego świadczenia nie jest zatem następcze, w stosunku do zapewnionego prawa jego otrzymania, wykorzystanie danej usługi (w przedstawionym przypadku np. skonsumowanie wyłożonego na talerzu dania). Z tych też powodów zapewnione przez pracodawcę prawo do korzystania ze świadczeń związanych z organizacją imprezy integracyjnej (a realizowane przez zewnętrzny podmiot) nie jest pozostawieniem tych usług do dyspozycji w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., odnoszącym się wyłącznie do pieniędzy i wartości pieniężnych. W ocenie organów podatkowych i niektórych składów sądów administracyjnych nie ma uzasadnienia, co do rozpatrywania stopnia skonsumowania przez pracowników oraz osób im towarzyszących poszczególnych atrakcji (usług). Otrzymanym nieodpłatnym świadczeniem jest już bowiem możliwość skorzystania przez pracownika oraz osoby mu towarzyszącej z usług zakupionych przez Spółkę<sup>210</sup>. Jak można bez trudu zauważyć podobna argumentacja pojawiła się już przy rozważaniu nad opodatkowaniem pakietów medycznych. Autor przedmiotowej pracy pragnie jedynie zasygnalizować problem i odsyła w tym zakresie do odpowiednich rozważań w punkcie pierwszym przedmiotowego rozdziału<sup>211</sup>.

Po krótkim omówieniu pierwszego ze wskazanych problemów, należy skupić się nad możliwością obliczenia wartości ewentualnego przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń z tytułu uczestnictwa w imprezie integracyjnej. Odsyłając do punktu trzeciego rozdziału drugiego przedmiotowej pracy zostało wskazane, że ustawodawca wskazał na

---

210 Zob. Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 roku (sygnatura: II FSK 2740/11), wyrok NSA z dnia 12 marca 2013 roku (sygnatura: II FSK 1428/11). Dodatkowo interpretacje indywidualne MF o sygnaturach: ILPB1/415-614/12-2/AG; ILPB2/415-395/12-4/WM; IBPP1/443-236/12/MS; ILPB1/415-974/11-5/TW. Komentarz krytyczny wyraziła A. Bembnista, Kiedy udział w imprezie integracyjnej nie powoduje powstania przychodu dla pracownika?, MP nr 7/2012

211 Jak również do punktu trzeciego rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy.

sposoby ustalania wartości przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, i co najważniejsze zrobił to w sposób wyczerpujący. Sam podatnik tudzież płatnik, a w dalszej kolejności organ podatkowy ustalając wartość świadczenia może jedynie skorzystać ze wskazanych metod. Odnosząc te rozważania do zaprezentowanego stanu faktycznego, należy zadać sobie pytanie: czy w sytuacji, gdy nie jesteśmy w stanie przyporządkować konkretnie skonsumowanych, wykorzystanych usług w ramach imprezy integracyjnej do danego uczestnika imprezy to mimo to możemy wskazać wartość przychodu?

Rozważania w tym zakresie należy zacząć od faktu, że w przedstawionym stanie faktycznym nie ma realnej możliwości stanowczego przypisania wysokości świadczenia otrzymanego przez pracowników i osoby jej towarzyszącej, co wynika z samego charakteru tego rodzaju usług. To czy dany pracownik i czy konkretnie jemu przypisana osoba towarzysząca skorzystała z uprzywilejowanej żywności, dodatkowych atrakcji związanych z zawodami sportowymi, konkursami, oprawą muzyczną jest w istocie niemierzalne, a dodatkowo dobrowolny, a zatem otwarty charakter imprezy integracyjnej, za które Spółka jest obciążona ryczałtowo skutkuje brakiem możliwości precyzyjnego ustalenia zakresu, w jakim pracownik ze świadczeń skorzystał<sup>212</sup>. Na tym etapie można by było dojść do wniosku, że ustawodawca nie przewidział metody ustalania wartości przychodu, która by mogła mieć zastosowanie do wskazanego przypadku. Organy podatkowe oraz niektóre składy sądów administracyjnych proponują jednak inną wykładnię przedmiotowych przepisów. Wskazuje się, że przychód uczestników imprezy powinien być ustalany poprzez podzielenie łącznej ceny zakupu pakietu usług związanych z imprezą integracyjną, przez liczbę osób, które deklarowały chęć wzięcia w niej udziału, bądź też jeżeli jest to możliwe przez liczbę osób które fizycznie pojawiły się na niej. Zdaniem zatem organów podatkowych i NSA przedstawiona sposób obliczenia nie określa wartości świadczenia nieodpłatnego w inny sposób niż jest to wskazane w ustawie, a stosuje w istocie art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f., który stanowi, że jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, to ich wartość pieniężną ustala się według cen zakupu. Przytoczony przepis nie statuuje, że wartością nieodpłatnego świadczenia jest wyłącznie cena jego zakupu. Cena zakupu przez Spółkę usług związanych z zorganizowaną imprezą integracyjną stanowi jedynie swoisty punkt odniesienia dla ustalenia wartości świadczenia otrzymanego przez poszczególnych uczestników imprezy. Podział tej

---

212 D. Strzelecki, Świadczenia na rzecz pracowników, ABC, 2011, s. 138, podobnie A. Tandul, Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych - problemy praktyczne, PP 2008, nr 4, s.8.; oraz A. Mariański, który stwierdza, że: „w praktyce ustalenie wysokości tego przychodu, czyli wartości nieodpłatnego świadczenia, w wielu sytuacjach może być problematyczne, a czasami wręcz niemożliwe” - A. Mariański, Przychody ze świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych, PiP 2007, nr 1, s. 5-9.

ceny w stosunku do każdego ze wszystkich należących do zbioru osób uprawnionych posłużyć ma ustaleniu wartości nieodpłatnego świadczenia przypadającego na poszczególnego uczestnika imprezy integracyjnej. Dokonać tego można według ceny zakupu, a więc zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. w zw. z art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. Wartością nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w przetoczonych przepisach prawa, nie jest samodzielnie cena zakupu świadczenia. Wartość tę ustala się według cen zakupu, a więc w odesłaniu do tych cen. W tym zakresie ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia można dokonać poprzez określenie wartości stanowiącej równowartość części ceny zakupu świadczeń przypadającej na poszczególnego uprawnionego, jako dokonane „według cen zakupu”, w rozumieniu przedstawionego powyżej znaczenia przytoczonego sformułowania art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.<sup>213</sup>. Wskazuje się dodatkowo, że ewentualne trudności zarówno w zakresie ustalenia kręgu osób uczestniczących w imprezie, jak i wartości wykorzystanych atrakcji nie uzasadnią odstępstwa od ich opodatkowania. Wskazane trudności mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na zakres i fakt powstania obowiązku, oraz później zobowiązania podatkowego.

Przedstawiona interpretacja przepisów związanych z ustaleniem wartości przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia wywołuje szereg wątpliwości oraz kontrowersji. Otóż w sytuacji, kiedy impreza integracyjna ma charakter otwarty, tj. nie jest prowadzony rejestr osób, które fizycznie pojawiły się na imprezie, nie sposób określić jaka kwota przychodu przypada na konkretnego pracownika<sup>214</sup>. Podzielenie ryczałtowej kwoty zapłaconej tytułem organizacji imprezy integracyjnej przez liczbę uczestników, deklarujących chęć uczestnictwa z pozoru wydaje się proste i rozwiązuje problem ustalenia wartości przychodu. Zaproponowane rozwiązanie w istocie przelamuje jedną z najważniejszych cech prawa podatkowego, jaką jest opodatkowanie realnie otrzymanego, bądź też w przypadku świadczeń pieniężnych otrzymanego bądź postawionego do dyspozycji, ale o określonej wartości przychodu. W wyniku zastosowania powyższej metody ustalimy jedynie hipotetyczną wysokość świadczenia. W wyroku NSA z dnia 24 stycznia 2013 roku<sup>215</sup> sąd zwrócił w szczególności uwagę, że takie przypisanie przychodu mogłoby prowadzić do opodatkowania świadczeń, które przez podatnika nie zostały otrzymane. Istotą natomiast podatków

---

213 Por. uchwała całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2011 roku (sygnatura: II FPS 7/10), oraz wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2011 roku (sygnatura: II FSK 1017/10).

214 D. Strzelec, Opodatkowanie imprez integracyjnych o zmienności praktyki stosowania prawa podatkowego, PiP nr 11/2011, s. 18.

215 Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2013 roku (sygnatura: II FSK 1064/11).

dochodowych jest opodatkowanie skonkretyzowanego przysporzenia, a nie potencjalnej możliwości jego uzyskania. Wyjątku od tej zasady, w odniesieniu do okoliczności stanu faktycznego przedmiotowej sprawy, ustawodawca nie przewidział<sup>216</sup>. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 20 lutego 2013 roku<sup>217</sup>, że nie jest rzeczą ani sądów, ani organów podatkowych zastępowanie ustawodawcy w tworzeniu przepisów prawa. Skoro prawodawca nakazuje określenie wartości nieodpłatnego świadczenia dla celu ustalenia przychodu według ceny jego zakupu (zatem zgodnie z tą ceną), to niedopuszczalne jest ustalanie tej wartości w inny sposób. Jeżeli ceny takiej nie da się oznaczyć w odniesieniu do pracowników korzystających z tego rodzaju świadczeń (otrzymujących nieodpłatne świadczenie), to brak jest podstawy normatywnych do uwzględnienia w podstawie opodatkowania przychodu ze stosunku pracy w odniesieniu do tych pracowników. Za w ogóle niedopuszczalne należałoby uznać ustalenie "teoretycznego" przychodu z tego tytułu w stosunku do pracowników, którzy z tego rodzaju świadczeń nie korzystali (nie uczestniczyli w zorganizowanym spotkaniu integracyjnym). Ustosunkowując się zatem do charakteru niemożności precyzyjnego ustalenia zakresu podmiotowego oraz wartości wykorzystanych atrakcji uprzywilejowanych w ramach imprezy integracyjnej warto wskazać na wyrok NSA z dnia 6 października 2011 roku<sup>218</sup>, w którym sąd wypowiedając się o opodatkowaniu darmowego dowozu do pracy wskazał, iż mimo, że indywidualizacja świadczenia jest kwestią drugorzędną w stosunku do faktu powstania zobowiązania podatkowego to w sytuacji, w której wartości świadczenia pracowniczego nie można przyporządkować do świadczenia uzyskiwanego przez konkretnego pracownika, to nie jest możliwe ustalenie w odniesieniu do tego konkretnego pracownika wartości przychodu<sup>219</sup>. Mimo zatem powstania obowiązku podatkowego, nie jest realne wykreowanie się zobowiązania podatkowego.

Ostatnim elementem rozważań jest odniesienie problemu opodatkowania imprez integracyjnych do opodatkowania tzw. pakietów medycznych. Często w interpretacjach

---

216 Podobnie J. Marciniuk, który stwierdza: „(...) należy zwrócić uwagę, że zarówno obowiązek podatkowy, jak i jego moment nie może być domniemany, wyprowadzony z wykładni przepisów prawa podatkowego. Zabrania tego wynikająca wprost z art. 217 Konstytucji RP zasada określania wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie. Podobnie niedopuszczalne jest ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia dla celów ustalenia przychodu w inny sposób, niż zgodnie z przepisami ustawy.” (Marciniuk, op.cit., s.122).

217 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2013 roku (sygnatura: II FSK 1256/11).

218 Wyrok NSA z dnia 6 października 2011 roku (sygnatura: II FSK 697/10).

219 Na temat problemu opodatkowania dowozów do pracy: K. Biernacki, Opodatkowanie dowozów pracowników do pracy, PiP 07/2010, s. 19, A. Kowalski, Dojazd do pracy zapewniony przez pracodawcę, ABC nr 137621 (wersja elektroniczna), M. Kośmider, Dojazd grupy pracowników do pracy bez podatku dochodowego od osób fizycznych, ABC nr 111364 (wersja elektroniczna).

indywidualnych tudzież wyrokach sądów administracyjnych w ramach orzekania w zakresie imprez integracyjnych pojawia się swoiste odesłanie do orzecznictwa związanego z opodatkowaniem pakietów medycznych, których problem opodatkowania został, jak się wydaje, skutecznie rozwiązany. Często jest tak, że organ orzekający wskazuje, że należy utożsamiać oba problemy i co za tym idzie „wciąga” dorobek orzecznictwa NSA w zakresie opodatkowania imprez integracyjnych dla podparcia swego stanowiska w sprawie<sup>220</sup>. To czy mamy do czynienia ze swoistą analogią jest również przedmiotem sporu, co najlepiej oddaje na przykład przywołany wcześniej wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 roku. W przedmiotowym wyroku sąd stwierdził, że nie można mówić, iż przedstawione stany faktyczne, tj. związane z imprezami integracyjnymi oraz pakietami medycznymi są na tyle podobne, aby móc powoływać się na kontynuację orzecznictwa. Sąd wskazuje bowiem, że nieodpłatne świadczenie w przypadku pakietów medycznych stanowi cena swoistej polisy ubezpieczeniowej, jaką pracodawca wykupił faktycznie na rzecz pracownika, a nie wartość potencjalnych usług medycznych (przyszłych i niepewnych), których realizację polisa ta ma gwarantować w razie ziszczenia się zdarzenia objętego ubezpieczeniem. Jednostkowa wartość takowej polisy możliwa jest również do przypisania konkretnemu pracownikowi. Pracownik uzyskuje zatem skonkretyzowane co do wartości przysporzenie wyłącznie wynikające z wyręczenia go z ponoszenia świadczenia na ubezpieczenie. Podobna sytuacja dotyczy ubezpieczenia przez pracodawcę kierowców w zagranicznej podróży, obejmująca koszty leczenia, usługi assistance oraz odpowiedzialność cywilną<sup>221</sup>. Wartość przychodu pracownika stanowi zatem zawsze wartość opłaconej składki ubezpieczeniowej.

Spór dotyczący opodatkowania uczestnictwa w imprezach integracyjnych jest niezwykle kontrowersyjny czego dowodem są przeciwstawne wyroki sądów administracyjnych. „Spór o imprezy integracyjne” ma również wymiar ogólniejszy, jego rozstrzygnięcie będzie miało relewantny wpływ na opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń jako takich. Rozstrzygnięcie sporu, czy ustawodawca chciał opodatkować świadczenie stricte otrzymane, a może jednak można rozszerzyć pojęcie „otrzymać” do szeregu innych stanów faktycznych, w który na dzień dzisiejszy można by było powiedzieć, że są postawione do dyspozycji podatnika. Dalej, czy „otrzymanie” świadczenia musi być związane z pozytywną wolą świadczeniobiorcy (zauważmy, że szczególnie orzeczenia NSA mogą prowadzić do konstatacji, że sam fakt zaproszenia na imprezę integracyjną może się wiązać z koniecznością

---

220 Np. przywołany już wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 roku (sygnatura: II FSK 2740/11).

221 Zob. wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2012 roku, (sygnatura: II FSK 2351/10).

opodatkowania). I co najważniejsze, rozstrzygnięcie problemu opodatkowania imprez integracyjnych rozstrzygnie kwestię, czy jest możliwe opodatkowanie jedynie hipotetycznej wartości przychodu. Przedmiotowy kasus ukazuje również inny problem - problem związany z obowiązkami płatnika podatku dochodowego. Należy zauważyć, że mimo to, iż pracownik jest obowiązany wykazać przychód, to de facto pracodawca jest obciążony tym podatkiem. Często pracodawca (bądź zleceniodawca) zasłania się faktem, że z uwagi na niedogodności organizacyjne nie jest w stanie precyzyjnie określić wartość przychodu konkretnego uczestnika imprezy. Jak słusznie wskazuje Ł. Karczyński, iż płatnik podatku powinien dołożyć należytej staranności, aby uzyskać podstawę do określenia, po pierwsze kto jest podatnikiem, a po drugie jaką wysokość przysporzenia otrzymał ten podatnik<sup>222</sup>. Na marginesie należy zaznaczyć, że kwestia opodatkowania imprez integracyjnych jest przedmiotem skargi konstytucyjnej. Jednocześnie NSA, postanowieniem z 21 października 2013 roku<sup>223</sup>, przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne dotyczące kwalifikacji i opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych nieodpłatnych świadczeń dla pracowników. Na dzień wydania niniejszej pracy Trybunał Konstytucyjny nie wydał w tej sprawie orzeczenia.

### **3. Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń otrzymanych w ramach kontraktu menedżerskiego**

W ramach stosunku zobowiązaniowego, jakim jest tzw. kontrakt menedżerski może dojść do świadczeń, które mogą wynikać zarówno z umowy, jak i mogą być skutkiem otrzymania pewnych dogodności, które z uwagi na sposób ich wykorzystania, wiązać mogą się z konkretnym przysporzeniem majątkowym. Aby w odpowiedni sposób naświetlić sygnalizowany problem należy odwołać się do przykładu:

*„Spółka Alfa (zwana dalej: „Spółką”) zawarła umowę odpłatnego zarządzania przedsiębiorstwem, czyli tzw. kontrakt menedżerski z Panem Antonim Kowalskim (zwanym dalej: „Menedżerem”), który nie prowadzi działalności gospodarczej. W ramach umowy Spółka zobowiązała się do wypłacania co miesiąc określonego wynagrodzenia zasadniczego oraz dodatków zależnych od wyników sprzedaży. Dodatkowo dla odpowiedniego*

---

222 Ł. Karczyński, Glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1531/09, POP nr 2 2013r., poz. 118, teza 2.

223 Postanowienie NSA z dnia 21 października 2013 roku (sygnatura: II FSK 2797/11).

*wykonywania swoich obowiązków służbowych, Spółka udostępniła Menedżerowi telefon służbowy z wykupionym abonamentem obciążającym w całości Spółkę za wykonane połączenia telefoniczne, samochód służbowy oraz zwracała mu wszelkie koszty związane z zakupem paliwa oraz innych kosztów poniesionych przez Menedżera związanych z reprezentowaniem Spółki. Menedżer wykorzystuje telefon oraz samochód służbowy również dla celów prywatnych.”*

Na tle tak sformułowanego stanu faktycznego, należy zadać zasadnicze pytanie: czy Menedżer otrzymuje w jakimkolwiek momencie przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia?

Aby w pełni odpowiedzieć na to pytanie należy określić charakter otrzymywanych przychodów przez Menedżera, jakiego rodzaju koszty ponosi on w ramach wykonywania umowy oraz kiedy ekwiwalent wypłacany przez Spółkę za poniesione przez Menedżera koszty mają charakter nieodpłatnego świadczenia.

Kategoria przychodów otrzymywanych w ramach wykonywania kontraktu menedżerskiego została przez ustawodawcę zakwalifikowana do przychodów z działalności wykonywanej osobiście<sup>224</sup>. Jest to cenna wskazówka, gdyż w stosunku do przychodów z działalności wykonywanej osobiście obowiązuje tzw. zasada kasowa. Zgodnie z jej założeniem, tylko realnie otrzymane przysporzenie majątkowe może być uznane jako przychód podatkowy. Związku z tym, wszelkie dywagacje związane z otrzymaniem nieodpłatnego świadczenia zawarte w poprzednich rozdziałach przedmiotowej pracy będą miały zastosowanie do przedmiotowego przypadku. Dodatkowo należy wskazać pewne cechy związane z charakterem przychodu z działalności wykonywanej osobiście. Ustawodawca nie definiuje tego pojęcia, wskazuje jedynie katalog rodzajów działalności, które na gruncie u.p.d.o.f. są uznawane za ową działalność. Wskazuje się jednak, że przyczyną powstania przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest praca rozumiana szeroko. Nie ma ona jednak charakteru pracy najemnej, lecz jest praca wykonywaną na rachunek własny<sup>225</sup>. W zakresie umowy o zarządzaniu przedsiębiorstwem (kontrakt menedżerski) przychód uzyskiwany na jej podstawie ma swoje źródło w działalności wykonywanej osobiście, nawet w sytuacji, w której podatnik zawiera przedmiotową umowę w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej.

---

224 Art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f.

225 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, komentarz PIT, Warszawa 2013, komentarz LEX, s. 189.



Po scharakteryzowaniu przychodu uzyskiwanego przez Menedżera, należy przyjrzeć się kosztom, które to Spółka zobowiązuje się jemu zwrócić. W tym zakresie można wyróżnić koszty służbowe oraz koszty menedżera<sup>226</sup>. Te pierwsze, jako że są ponoszone przez Menedżera w imieniu i na rzecz spółki, nie stanowią dla niego przychodu podatkowego w sytuacji, kiedy dochodzi do ich zwrotu. Są to bowiem koszty spółki. W zasadzie gdyby nie fakt, że zwraca ona je Menedżerowi to Spółka musiałaby wykazać przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Jeżeli zaś chodzi o koszty menedżera, które ponosi on w ramach wykonywania kontraktu, ich zwrot winien stanowić przychód podatkowy. Jak podaje autor wskazanego artykułu sam zwrot kosztów nie może jeszcze stanowić, że mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem, jeżeli przedmiotowy zwrot jest wypłacany w formie pieniężnej<sup>227</sup>.

Jak zostało wskazane w zaproponowanym stanie faktycznym, Menedżer otrzymał w ramach kontraktu menedżerskiego nieodpłatnie telefon służbowy oraz samochód służbowy. Mają one na celu zapewnienie Menedżerowi dogodnych warunków wykonywania kontraktu menedżerskiego. Należy zauważyć również, że przedmiotowy telefon oraz samochód mają w istocie podnieść efektywność usług menedżerskich i co za tym idzie, jeżeli są wykorzystywane w celach realizacji kontraktu, nie mogą stanowić przychodu dla Menedżera<sup>228</sup>. Sytuacja ulega zmianie, jeżeli Menedżer wykorzystuje telefon służbowy tudzież samochodu służbowego dla celów prywatnych. W tej sytuacji bowiem Menedżer otrzymuje realną korzyść majątkową, która nie jest związana z jego ekwiwalentnym świadczeniem usług menedżerskich wobec Spółki i co za tym idzie, posiada cechę nieodpłatności. Konkludując, jeżeli menedżer wykorzystuje uprzywilejowane dogodności w celach prywatnych (np. użycie samochodu dla celów przemieszczenia się do domku na Mazurach w celu odpoczynku) otrzymuje nieodpłatne świadczenie, które winno być opodatkowane na zasadach ogólnych<sup>229</sup>.

Aby jednak „dolać nieco dziegiu” to prezentowanego stanowiska, należy zastanowić się, czy faktycznie mamy do czynienia z przychodem z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Jak

---

226 M. Stolfa, Opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z kontraktów menedżerskich, MP Nr 10/2002, s. 18.

227 Na marginesie można dodać, że zastosowanie może mieć zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b u.p.d.o.f.

228 Interpretacja indywidualna z dnia 2 lipca 2013 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (sygnatura: IPPB2/415-353/13-2/MG).

229 Interpretacja indywidualna z dnia 30 czerwca 2010 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (sygnatura: ITPB2/415-337/10/RS).

zostało stwierdzone wcześniej<sup>230</sup>, aby otrzymać nieodpłatne świadczenie musi być ono związane z wolą jego świadczenia oraz jego otrzymania zarówno przez świadczeniodawcę jak i świadczeniobiorcę<sup>231</sup>. Jeżeli zatem Spółka uprzyściplnia Menedżerowi telefon i samochód służbowy jedynie dla celów związanych z wykonywaniem kontraktu menedżerskiego i ten poprzez swoje zachowanie nieodpowiadające treści stosunku zobowiązaniowego, wykorzystuje je dla celów prywatnych, to należałoby się zastanowić, czy mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem według wskazanego założenia, oraz czy ewentualne nieodpłatne świadczenie, jako że Menedżer poprzez swoje zachowanie nie wykonywał w istocie kontraktu menedżerskiego, winno być zakwalifikowane do stosunku wynikającego z art. 13 ust. 1 pkt 9 czy też ma swoje źródło w tzw. innych źródłach przychodu.

Odpowiedź na pierwsze pytanie jest powieleniem sporu dotyczącego otrzymania nieodpłatnego świadczenia, które charakterystyka została przedstawiona w rozdziałach poprzednich. Zatem odwołując się do tegoż „sporu” w zależności, czy przyjmujemy rację jednej „strony” czy też przeciwnej, wskażemy że mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem, albo przeciwnie, w przedstawionym stanie faktycznym nie dochodzi do otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

Z kolei odpowiedź na drugie pytanie jest obwarowane koniecznością odpowiedzenia na pierwsze. Bowiem rozważania w tym zakresie można prowadzić dalej, jeżeli uznamy, że mamy jednak do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem. Skoro tak zostanie uznane, to należy skonstatować, czy ma ono źródło z wykonywania kontraktu menedżerskiego. Menedżer otrzymał telefon oraz samochód służbowy w ramach przedmiotowej umowy. Niemniej jednak treścią tej umowy jest korzystanie z tych dogodności dla celów związanych z wykonywaniem kontraktu menedżerskiego. Przeciwnie zachowanie Menedżera nie wynika ze stosunku zobowiązaniowego, a co za tym idzie wykracza poza jego ramy. W takiej sytuacji należałoby opowiedzieć się za tym, że ewentualne źródło przychodu dla tak otrzymanego nieodpłatnego świadczenia będzie miało swoje podstawy w tzw. innym źródle przychodu. Nie można bowiem uznać lapidarnie, że „coś wynika z niczego”.

Na koniec trzeba koniecznie wskazać na wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 roku, w którym to sąd stwierdził, że wydatki przyjęte za elementy dodatkowego gratyfikacji osoby zarządzającej spółką (w rozpatrywanym przypadku chodziło o koszty, jakie spółka ponosi w związku z eksploatacją środków majątkowych udostępnionych zleceniobiorcom, tj.

---

230 Punkt trzeci rozdziału pierwszego.

231 Oczywiście należy mieć na uwadze stanowisko odmienne, które zostało opisane we wskazanym punkcie.

samochodów, telefonów i komputerów), stanowią przychody w rozumieniu art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. , a ich wysokość wpływa na kształt podstawy opodatkowania Menedżera. Wskazane wydatki odpowiadają bowiem pracy Menedżera wykonywanej na podstawie zawartej umowy o zarządzaniu przedsiębiorstwem<sup>232</sup>. Sąd dochodzi do wniosku, że każde dogodności udostępnione przez Spółkę Menedżerowi, dla tego ostatniego będą każdorazowo (niezależnie czy korzysta z nich do celów zawodowych, czy prywatnych,) stanowić przychód podatkowy<sup>233</sup>. Wskazany wyrok został poddany nieprzychylniej krytyce w doktrynie<sup>234</sup>. Powyższy wyrok nie spotkał się nawet z aprobatą organów podatkowych, co pokazuje przywołana wcześniej interpretacja indywidualna oraz inne interpretacje wydane po wydaniu przedmiotowego wyroku NSA<sup>235</sup>.

Problem opodatkowania tzw. kontraktów menedżerskich ma swoje odzwierciedlenie również dla innych, podobnych stosunków zobowiązaniowych, np. dla umowy zlecenia. Co więcej, rozważania w tym zakresie mogą mieć również znaczenie w ramach wykonywania stosunku pracy oraz innych stosunków pokrewnych. Rozmiar przedstawionego problemu, oraz jego waga zarówno dla pracodawców, zleceniodawców, stron umowy kontraktu menedżerskiego, i dalej, dla pracowników i zleceniobiorców ma niezwykle istotne znaczenie co potwierdza fakt, że nieodpłatne świadczenia zyskują na ważności. Ewentualne rozstrzygnięcia w ramach jednego wycinka stosunków zobowiązaniowych będą miały istotne znaczenie dla reszty. Mając to na uwadze, tym bardziej organy podatkowe oraz sądy administracyjne powinny ważyć nie tylko interes publiczny i prywatny, ale również interes stron wskazanych stosunków zobowiązaniowych mając oczywiście na względzie literalne brzmienie przepisów podatkowych.

#### **4. Odroczenie wypłaty dywidendy, jako otrzymanie przez spółkę kapitałową nieodpłatnego świadczenia**

---

232 Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 roku (sygnatura: II FSK 709/11).

233 Podobnie: wyrok NSA z dnia 27 listopada 2007 r. (sygnatura: II FSK 1389/07), Lex nr 374793.

234 H. Filipczyk, Głosa do wyroku NSA z 6.12.2012 r. o sygnaturze: II FSK 709/11, POP 2013, nr 3, s. 217-221.

235 Na przykład interpretacja indywidualna wydana przed Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 marca 2013 roku (sygnatura: IPPB2/415-1095/12-4/AK), w której to organ stwierdził, iż opłacenie ochrony członkom zarządu nie stanowi dla nich realnej korzyści majątkowej, gdyż koszt ten ma na celu zabezpieczenie interesów gospodarczych spółki.

Aby wskazać, że problem nieodpłatnych świadczeń występuje również w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, należy przywołać jeden z głośniejszego kazusu opodatkowania tzw. odroczonej dywidendy. Zgodnie z konwencją pracy, należy odwołać się do przykładu:

*„Wspólnicy spółki Beta sp. z o. o. (zwana dalej: „Spółką”) dnia 30 czerwca 2012 roku podjęli uchwałę o podziale zysku wypracowanego przez Spółkę za rok 2010 poprzez wypłatę jej części wspólnikom Spółki (dywidenda). Dzień wypłaty dywidendy został określony na okres od dnia 1 stycznia 2013 roku do dnia 30 marca 2013 roku. W wyniku przejściowych kłopotów z płynnością finansową wspólnicy Spółki podjęli uchwałę o wypłacie całość dywidendy do dnia 30 czerwca 2013 roku. Ostatnia rata dywidendy nastąpiła 30 lipca 2013 roku. Umowa spółki nie zawiera postanowienia stanowiącego, że Spółka może wypłacić dywidendę do określonego dnia po podjęciu stosownej uchwały.”*

W omawianym stanie faktycznym mamy do czynienia z następującymi problemami:

- czy zwłoka w wykonaniu zobowiązania jest nieodpłatnym świadczeniem dla Spółki?
- czy jeżeli między datą podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy a jej wypłaceniem minie określony czas to spółka otrzymuje nieodpłatne świadczenie?

Próbując odpowiedzieć na powyższe pytania należy cały czas mieć na uwadze to, co zostało wspomniane w poprzednich rozdziałach przedmiotowej pracy. To, czy zwłoka w wykonaniu zobowiązania może być nieodpłatnym świadczeniem dla podmiotu, który spóźnia się ze spłatą była już mowa w punkcie trzecim rozdziału pierwszego pracy. Spółka wypłacając finalnie dywidendę dnia 30 lipca 2013 roku mogła uzyskać przysporzenie majątkowe<sup>236</sup>, co wiąże się z tym, że wypłacając dywidendę w terminie musiałyby zawrzeć np. umowę kredytu bądź pożyczki, co z kolei wiązałoby się z koniecznością opłacania odsetek od kwoty kredytu tudzież pożyczki. Ale czy sam fakt, że Spółka (a ściślej jej zarząd, który jest obowiązany do wypłaty dywidendy w spółkach kapitałowych) nie wywiązując się z treści zobowiązania świadczy „coś sama sobie”. Brak nam zarówno pozytywnej woli świadczeniodawcy (w wyrokach orzekających o otrzymaniu przez Spółkę nieodpłatnego świadczenia wskazuje się, że fakt, iż wspólnicy nie dochodzą swych uprawnień na drodze sądowej prowadzi do wniosku, że takowe przyzwolenie, wyrażone w sposób konkludentny skutkuje tym, że ów wola ma miejsce), treści odpowiedniego zobowiązania, które pozwalaloby na zwłokę w wypłacie dywidendy (ewentualnie można by było zastosować

<sup>236</sup> Wynikające z fakty, iż pomiędzy podjęciem uchwały o podziale zysku a jego wypłatą minął przeszło jeden rok.

przepisy o delikcie jeżeliby wspólnicy doznaliby szkodę) oraz problem z ewentualnym brakiem ekwiwalentności świadczeń z uwagi na fakt, iż w wyniku zwłoki w spłacie zobowiązania świadczeniodawca jest obowiązany do wypłaty odsetek za opóźnienie. Jak zauważa NSA w wyroku z dnia 29 września 2004 roku<sup>237</sup> pojęcie świadczenia mające w rozumieniu ustaw podatkowych szerszy zakres niż w prawie cywilnym to:

- a) po pierwsze, zakres pojęciowy świadczenia nie powinno wykraczać poza rozumienie tego pojęcia w języku potocznym, skoro nie definiuje go prawo podatkowe. Według słowników języka polskiego, "świadczenie" to rzeczownik od "świadczyć"; który jest definiowany jako "udzielać komu czego /pomocy, darów itp./, wyświadczać usługi"<sup>238</sup>, czy jako "czynić komuś coś dobrego, okazywać coś komuś; wykonywać coś na czyjąś rzecz"<sup>239</sup>, a bez wątpienia poza takie rozumienie tego pojęcia daleko wykacza jego definicja jako każdego zdarzenia, którego wynikiem jest przysporzenie majątku,
- b) po drugie, przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. za przychód nie uznaje wszelkich nieodpłatnych świadczeń, lecz tylko takie nieodpłatne świadczenia, które zostały otrzymane przez podatnika.

Powyższe oznacza, że na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. za przychód może być uznane tylko takie przysporzenie majątkowe, które zostało faktycznie uzyskane przez podatnika w wyniku otrzymania przez niego nieodpłatnego świadczenia, a nie w wyniku każdego zdarzenia, którego skutkiem jest nieekwiwalentne przysporzenie; powstanie przysporzenia w majątku podatnika nie może być równoznaczne z otrzymaniem przez niego świadczenia. Dodatkowo należy zauważyć, że w przedmiotowym stanie faktycznym wspólnicy Spółki nie spełniają żadnego świadczenia wobec Spółki. Aby mówić o otrzymaniu świadczenia przez świadczeniobiorcę, świadczeniodawca musi wyrazić pozytywną wolę świadczenia, tzn., że chce przekazać świadczenie na rzecz świadczeniobiorcy. Zatem, ewentualna korzyść, jaką osiągnie Spółka z nieterminowego spełnienia ciążącego na nim świadczenia (wypłaty dywidendy), będzie wynikać nie z otrzymania świadczenia spełnionego przez wierzyciela (wspólników Spółki), ale z samego zachowania dłużnika - polegającego na

---

237 Wyrok NSA z dnia 29 września 2004 roku (sygnatura: FSK 780/04).

238 Mały słownik języka polskiego pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej i Z. Lempickiej, Warszawa 1969, str. 815.

239 Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, t. II, str. 458; w słowniku tym jest wskazane także, obok znaczenia zaczerpniętego z prawa cywilnego, że świadczenie, to "obowiązek wykonania, wykonywania czegoś na czyjąś rzecz; to co jest z tego tytułu wykonywane".

powstrzymaniu się z wykonaniem świadczenia, do którego spełnienia jest zobowiązany. Sąd w powołanym wyroku konkluduje, że z uwagi na nieobjęcie hipotezą normy prawa podatkowego powyższego zdarzenia prawnego, nie mamy do czynienia z opodatkowaniem (a na pewno z nieodpłatnym świadczeniem).

W tym miejscu należy wskazać na uchwałę NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 16 października 2006 roku<sup>240</sup>. Otóż uchwała ta zmieniła diametralnie zasady opodatkowania nie tylko opóźnienia w wypłacie dywidendy, ale również ma immanentny wpływ na opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń w ogóle. Po pierwsze sąd stwierdza, że w u.p.d.o.p. nie jest istotne kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. Skoro bowiem nie jest ważne źródło przychodów, ale sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był skutkiem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie. Nawijając do cywilistycznego rozumienia pojęcia świadczenia sąd wskazuje, że jeżeli przyjąć takowe, cywilistyczne rozumowanie to określone dochody spółki znajdowałyby się poza opodatkowaniem jedynie z tej tylko przyczyny, że do ich powstawania nie przyczyniła się inna osoba, a w szczególności, że brak było osoby świadczącego. Taka wykładnia, zdaniem sądu, byłaby w oczywistej sprzeczności zarówno z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., ale również z domniemaną wolą ustawodawcy, który pragnie opodatkować wszelkie korzyści majątkowe. Dalej sąd konstatuje, że w „Słowniku języka polskiego”<sup>241</sup> zwrócono uwagę, że wyraz „otrzymać” oznacza również „wyprodukować, uzyskać coś z czegoś”. Takie znaczenie wyrazu „otrzymać” niewątpliwie oznacza również działanie własne i czynność jednostronną. Podobnie zresztą rozumienie tego wyrazu występuje w „Słowniku frazeologicznym języka polskiego”<sup>242</sup>, gdzie występuje definicja jego znaczenia m.in. jako „otrzymanie skutku”. Trafnie więc zauważono w orzecznictwie sądowym, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia może być także konsekwencją działań własnych, a więc jednostronnych<sup>243</sup>. Przechodząc do kwalifikacji przysporzenia majątkowego spółki, sąd stwierdza, że w wypadku podjęcia uchwały odraczającej termin wypłaty dywidendy korzyść ekonomiczna Spółki jest niewątpliwa. Inaczej bowiem niż w opisanym w piśmiennictwie przykładzie umieszczenia kwoty dywidendy w bankowym sejfie w związku z

---

240 Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 16 października 2006 roku (sygnatura: II FPS 1/06).

241 M. Szymczak [red.], Słownik języka polskiego, t. II, Warszawa 1979, s.569.

242 Skorupka [red.], Słownik frazeologiczny języka polskiego, Warszawa 1967, t. I, s. 628.

243 Por. np. wyrok NSA z dnia 1 września 2005 roku (sygnatura: FSK 2596/ 04), niepubl.

oczekiwaniem na zgłoszenie się uprawnionego do odbioru udziałowca<sup>244</sup>, odroczenie terminu wypłaty dywidendy przysparza spółce możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a razie braku takowych środków, daje możliwość dysponowania majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy. Odpada wówczas konieczność zaciągnięcia oprocentowanego kredytu tudzież pożyczki<sup>245</sup>. Konkludując, korzyść jaką Spółka otrzymuje nie polega na możliwości dysponowania pieniędzmi, lecz na tym, że nie musi pozyskiwać na przykład w banku oprocentowanej pożyczki lub kredytu w celu zaspokojenia roszczenia wspólników o wypłatę dywidendy. Odnosząc się do ewentualnych odsetek za zwłokę sąd wskazuje, że nie stanowią one odpłatności za otrzymane świadczenie. Są one jedynie zryczałtowanym odszkodowaniem za opóźnienie, a nie wynagrodzeniem za korzyść spółki związaną z przesunięciem terminu wypłaty wynagrodzenia. Ustosunkowując się do samego odroczenia wypłaty dywidendy sąd stwierdza, że nie można mówić o roszczeniu z art. 481 KC w sytuacji, gdy termin płatności dywidendy został odroczone. Przed upływem odroczonego terminu nie nastąpiło bowiem zwłoka w spełnieniu świadczenia.

Pogląd jakoby Spółka „sama sobie świadczyła” spotkał się z zdecydowaną krytyką doktryny<sup>246</sup>. W szczególności wytyka się sądowi niewłaściwą wykładnię literalną, polegającą na denotacji wyrazu „otrzymać” bez uwzględnienia jego kontekstu, tj. otrzymać nieodpłatne świadczenie (tzw. błąd *pars pro toto*). Świadczeniobiorca nie może otrzymać „wyprodukowanego” przez siebie świadczenia, gdyż po pierwsze, „otrzymać coś” w przedmiotowym kontekście wiązać się może jedynie ze świadczeniem, które jest spełniane przez drugą stronę (świadczeniodawcę), po drugie autor glosy optuje za cywilistycznym rozumieniem pojęcia nieodpłatnego świadczenia, co implikuje konieczność istnienia dwóch stron stosunku zobowiązaniowego. Dodatkowo wskazuje się, że brak jest podstawy normatywnej, która uprawniałaby do opodatkowania przedstawionego stanu faktycznego.

W kwestii odsetek za zwłokę wypowiedział się A. Mariański, który stwierdza, że o nieodpłatności świadczenia możemy mówić jedynie w sytuacji, w której spełniający świadczenie nie otrzyma korzyści majątkowej w jakiegokolwiek postaci. Odsetki za zwłokę w

---

244 Por. np. glosa B. Brzezińskiego do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02, POP 2004, nr 1, str.17.

245 Warto w tym miejscu przypomnieć o tym, że jak zostało wielokrotnie wspomniane w niniejszej pracy, umowa pożyczki może mieć również charakter nieodpłatny. W tym kontekście można mieć wątpliwość co do trafności wniosku sądu, który ustalając wartość przychodu wskazuje właśnie na umowę pożyczki tudzież kredytu.

246 B. Brzeziński, Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 16.10.2006 r. (II FPS 1/06), OSP 2007 nr 6, poz. 78a.

zapłacie dywidendy stanowią takowy ekwiwalent co czyni otrzymane świadczenie przychodem z tytułu otrzymania świadczenia częściowo odpłatnego<sup>247</sup>.

Trzeba podkreślić, iż powyższa uchwała dotyczyła okresu sprzed obowiązywania obecnego kodeksu spółek handlowych. Kolejne orzeczenia, które odnosiły się już do stanu prawnego, w którym obowiązuje KSH, a w szczególności stanu prawnego po nowelizacji KSH<sup>248</sup> (tj. od dnia 1 stycznia 2009 roku) zmieniały kwalifikacje w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych odroczenia wypłaty dywidendy. Jako przykład należy wskazać wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2011 roku<sup>249</sup>, w którym to sąd stwierdza, że dla zakwalifikowania, iż podatnik uzyskał nieodpłatne świadczenie nawet w wyniku własnego działania niezbędne jest jednak zawsze następstwo w postaci konkretnego przysporzenia majątkowego i to uzyskanego kosztem innego podmiotu. Odnoszą się do konkretnego stanu faktycznego, do czasu podjęcia uchwały w sprawie podziału zysku nie można nawet mówić o dywidendzie, a jedynie o czystym zysku wypracowanego w ramach prowadzenia działalności przez Spółkę. Zysk nie musi też zawsze być dzielony między wspólników. Uchwałą można konkretyzować pewne reguły (ustalone w sposób generalny w umowie spółki) związane z przeznaczeniem zysku na inne cele<sup>250</sup>. Inaczej niż w poprzednio obowiązującym stanie prawnym do dnia podjęcia uchwały o przeznaczeniu zysku (do podziału zysku między wspólników), ten ma jedynie ogólne, warunkowe prawo udziałowe do wypłaty zysku, nie ma natomiast roszczenia o jego wypłatę, nawet wobec jego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym<sup>251</sup>. Roszczenie o wypłatę zysku może powstać dopiero z chwilą podjęcia uchwały o podziale zysku między wspólników. Do dnia podjęcia uchwały nie można w żaden sposób mówić o korzystaniu przez Spółkę z cudzych środków finansowych, czysty zysk stanowi bowiem aktywa Spółki. Odnosząc się do faktu wypłaty dywidendy na raty po podjęciu uchwały o podziale zysku sąd konstataje, że skoro zgromadzenie wspólników rozstrzygnęło co do zasady o wypłacie zysku wspólnikom, to tym bardziej mogło ono jednocześnie

---

247 A. Mariański, Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 18.11.2002 r. (FPS 9/02), MP 2003, nr. 4, s. 46-49.

248 Ustawa z dnia 23 października 2008 roku o zmianie ustawy - KSH, która dodała § 4 w art. 193 KSH, i która statuuje, że termin wypłaty dywidendy określa uchwała wspólników, a gdy ona takiego dnia nie określa - w dniu wyznaczonym przez zarząd.

249 Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2011 r. (sygnatura: II FSK 1583/09).

250 Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 września 2004 roku (sygnatura: II CK 539/03), opubl. w OSNC z 2005 r., nr 9, poz. 158.

251 Warto wskazać, że w spółce jawnej, partnerskiej oraz komandytowej (art. 52 § 1 KSH) może pozostać aktualna ocena prawno-podatkowa faktu nie podjęcia decyzji przez wspólników o wypłacie zysku dokonana przez NSA w zaprezentowanej uchwale.



postanowić o terminie jej dokonania (w imię zasady rozumowania a maiori ad minus), przy czym podejmując decyzję w tej kwestii podejmowało ją jeszcze w odniesieniu do własnego majątku, tj. majątku Spółki. Dopiero z dniem wskazanym w uchwale Zgromadzenia Wspólników jako dzień wypłaty dywidendy roszczenie wspólników o wypłatę dywidendy stawało się wymagalne. Przed tym dniem Spółka, rozporządzając pieniędzmi z czystego zysku, bądź nie korzystając z kredytu lub pożyczki w celu wypłaty dywidendy, nie uzyskiwała korzyści majątkowej kosztem innego podmiotu. Wspólnik bowiem nie mógł skutecznie domagać się wypłacenia mu dywidendy przed terminem wskazanym w uchwale. Uznać zatem należy, że postanowienie zawarte w uchwale Zgromadzenia Wspólników Spółki o podziale zysku w zakresie terminu wypłaty dywidendy wspólnikom, późniejszego niż dzień podjęcia uchwały, nie spowodowało otrzymania przez Spółkę nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.o.p. Podobnie sprawę zdaje się obecnie kwalifikować organy podatkowe, i tak na przykład Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 4 kwietnia 2010 roku<sup>252</sup> stwierdził, że zarówno określenie w uchwale Zgromadzenia Wspólników późniejszego terminu wypłaty dywidendy, rozłożenie jej wypłaty na raty, a nawet późniejsza zmiana terminu wypłaty ostatniej raty na poczet wypłaty dywidendy na termin późniejszy, nie kreuje po stronie Spółki obowiązku podatkowego co do przychodu z nieodpłatnych świadczeń – brak jest bowiem wymagalności świadczenia.

W szczególności nowelizacja ustawy KSH, jak i kolejne wyroku NSA i zmiana stanowiska organów podatkowych zdają się wskazywać, iż odroczenie wypłaty dywidendy nie stanowi przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Niemniej jednak tezy przywołanej uchwały siedmiu sędziów NSA mają istotne znaczenie dla wykładni przychodu z nieodpłatnych świadczeń, przez co wymiar kazusu odroczenia wypłaty dywidendy zachowuje swój immanentny charakter.

## **5. Nieoprocentowana pożyczka**

Ostatnim przypadkiem, który pozostał do omówienia jest problem udzielania nieoprocentowanych pożyczek. Aby przybliżyć problem należy zaproponować następujący stan faktyczny:

*„Jan Kowalski (zwany dalej: „Wspólnik”) jest wspólnikiem spółki jawnej (zwana dalej: Spółką). Z uwagi na fakt, że Wspólnik popadł w kłopoty finansowe, reszta wspólników Spółki postanowiła go wspomóc podejmując uchwałę (razem ze Wspólnikiem) o udzieleniu przez*

---

252 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2010 roku (sygnatura: IBPBI/2/423-1262/10/BG).

*Spółkę nieoprocentowane pożyczki w wysokości 100.000 zł. Umowa została zawarta na 2 lata. W ramach zabezpieczenia spłaty pożyczki, Wnioskodawca wystawił na rzecz Spółki weksel in blanco.”*

W ramach zaprezentowanego stanu faktycznego należy wskazać na następujące problemy:

- Czy fakt, że umowa pożyczki w przedmiotowej sprawie miała charakter nieodpłatny to rodzi po stronie Wspólnika przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia?
- Jeżeli uznać, że mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem to jak obliczyć jego wartość?

Odpowiadając na powyższe pytania należy odwołać się do zarówno orzecznictwa sądów administracyjnych oraz do dorobku interpretacyjnego organów podatkowych. Zaczynając od orzecznictwa, należy wskazać na wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 roku<sup>253</sup>, w którym to sąd jednoznacznie stwierdził, że otrzymana nieodpłatnie pożyczka jest nieodpłatnym świadczeniem. Odwołując się do wskazanej wcześniej swoistej definicji nieodpłatnych świadczeń, którą operują sądy administracyjne sąd konstataje, iż koszt, który w warunkach rynkowych Wspólnik musiałby ponieść na uzyskanie równowartości otrzymanej pożyczki, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9, art. 11 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.. Nieodpłatne świadczenie polega w przedmiotowej sprawie na tym, że Wspólnik ma możliwość rozporządzania cudzymi pieniędzmi w sposób nieodpłatny. Wartością nieodpłatnego świadczenia jest równowartość nieponiesionego wydatku na uzyskanie tych pieniędzy. Wspólnik będzie zatem osiągał nieodpłatne świadczenie o wartości równej odsetkom, jakie musiałby zapłacić zawierając np. umowę o kredyt bankowy w wysokości udzielonej przez Spółkę pożyczki. Zgodnie bowiem z przepisem art. 11 ust. 2a pkt 4 u.p.d.o.f. wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń 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. W ocenie NSA ustalenie wartości uzyskanego przez Wspólnika nieodpłatnego świadczenia poprzez zastosowanie cen rynkowych w wysokości odsetek, jakie skarżący musiałby zapłacić od kredytu zaciągniętego w banku mieści się w ustawowej metodzie określenia wysokości nieodpłatnego świadczenia. Jest to bowiem najbardziej

---

253 Wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 roku (sygnatura: II FSK 1938/09).

dostępna i powszechna forma uzyskania środków pieniężnych na rynku. Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 1 marca 2013 roku<sup>254</sup>, z tymże charakter sprawy był nieco inny, bowiem to Wspólnik pożyczył pieniądze spółce osobowej. Sąd stwierdził w przywołanym wyroku, że skoro otrzymanie nieoprocentowanej pożyczki umożliwia nieodpłatne czerpanie z cudzego kapitału, stanowi to nieodpłatne świadczenie będące przychodem spółki osobowej, a w konsekwencji – także przychodem (w odpowiedniej proporcji) wspólników tej Spółki, także wspólnika udzielającego tej pożyczki. Odwołując się do działalności interpretacyjnej organów podatkowych należy wskazać na interesującą interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>255</sup>. We wspomnianej interpretacji Dyrektor stwierdził, że w przypadku, gdy umowa pożyczki ma charakter nieodpłatny to Wspólnik otrzymując taką pożyczkę nie otrzymuje nieodpłatnego świadczenia. Biorąc pod uwagę art. 720 § 1 KC, należy stwierdzić, iż na gruncie KC umowa pożyczki jest umową nieodpłatną. Niemniej jednak umowa ta może mieć charakter odpłatny. Odpłatność można ustanowić w różny sposób, np. w postaci przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do tożsamości, oprocentowania wyrażonego w pieniądzu, udziału w zysku osiągniętym przez pożyczkobiorcę bądź też polegającą na zezwolenia na korzystanie z rzeczy. Należy zaakcentować pogląd, że jeżeli strony w umowie pożyczki ustanowiły brak odpłatności w postaci odsetek, to fakt ten nie rodzi skutków podatkowych w postaci otrzymania przez pożyczkobiorcę nieodpłatnego świadczenia. W konsekwencji, według organu podatkowego, na gruncie przepisów u.p.d.o.f. otrzymanie, jak i nieodpłatne udzielenie pożyczki jest obojętne podatkowo.

Wspólnik w zaprezentowanym stanie faktycznym bez wątplenia uzyskuje realną korzyść majątkową. Ale należy się zastanowić, czy w każdym przypadku, kiedy takowa korzyść jest otrzymywana to zawsze mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem. Bez wątplenia nieodpłatny charakter umowy pożyczki, który mieści się w abstrakcyjnym modelu umowy nazwanej określonej w KC nasuwa pytanie, czy jeżeli z natury stosunku zobowiązaniowego, jakim jest nieodpłatna pożyczka, brak jest odpłatności za otrzymane świadczenie to Wspólnik otrzymuje nieodpłatne świadczenie?<sup>256</sup>

---

254 Wyrok NSA z dnia 1 marca 2013 roku (sygnatura: II FSK 2980/12).

255 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 lutego 2011 roku (sygnatura: IPPB1/415-1002/10-2/EC).

256 W tym miejscu należy odesłać do punktu drugiego rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy. Dodatkowo warto wskazać na interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 grudnia 2013 roku (sygnatura: IPTPB1/415-599/13-4/AP), w której organ stwierdził, iż skoro strony umowy pożyczki nie zastrzegły odpłatności w postaci odsetek, to czynność ta nie spowoduje u podatnika powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.



## IV. Podsumowanie i wnioski

Ostatni rozdział przedmiotowej pracy jest przeznaczony na krótkie podsumowanie tego, co zostało wcześniej stwierdzone oraz wyprowadzenie z tych twierdzeń pewnych wniosków, które z kolei zostaną ujęte w formie tez. Zgodnie z konwencją niniejszej pracy oba elementy zostaną omówione naraz.

Prawdopodobnie najważniejszym aspektem nieodpłatnego świadczenia jest jego definicja. Definicja, która składa się z czterech elementów, i które to stanowią tytuły kolejnych punktów rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy, tj.: świadczenie, nieodpłatność, otrzymanie oraz jego przedmiot. Wczytując się w omawiane zagadnienia zawarte w pierwszym rozdziale można dojść do wniosku (który stanowi budulec tworzący istotę tego rozdziału), iż każde zagadnienie wymienione wcześniej wywołuje kontrowersje zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie. W dalszej części rozdziału zostaną przedstawione cztery tezy – każda zostanie przyporządkowana jednemu z elementów składających się na definicję nieodpłatnego świadczenia. Ostatnia, piąta teza ma charakter propozycji *de lege ferenda*.

### **1. Teza pierwsza: definicja „świadczenia” jako elementu składowego przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia nie może być utożsamiana z jego znaczeniem na gruncie prawa cywilnego.**

Jak zostało stwierdzone w punkcie pierwszym rozdziału pierwszego, istnieje obecnie spór co do oznaczenia zakresu znaczeniowego pojęcia „świadczenie”. Jedną z koncepcji denotacji tegoż pojęcia jest uznanie, że mamy do czynienia z jego cywilistycznym znaczeniem, tj. świadczenie jako przedmiot stosunku zobowiązaniowego<sup>257</sup>. Spłycając nieco ten pogląd można dojść do wniosku, że nie będziemy mieli do czynienia z przychodem podatkowym, jeżeli dane nieodpłatne przysporzenie majątkowe zostanie otrzymane w sytuacji, w której nie istnieje pomiędzy stronami żaden stosunek zobowiązaniowy. Skutek ten w postaci braku opodatkowania danego przysporzenia tylko dlatego, że strony nie związały się żadnym stosunkiem zobowiązaniowym, należy uznać za niedopuszczalny. Oczywiście nie można poprzestać jedynie na stwierdzeniu, że coś jest niedopuszczalne – należy znaleźć argumenty, które będą tę tezę uzasadniały.

---

<sup>257</sup> Oczywiście z pewnymi zmianami związanymi z charakterem stosunków prawno-podatkowych, niemniej jednak główny postulat, czyli nie ma świadczenia bez zobowiązania, pozostaje niezmienny.

Po pierwsze należy wskazać na istnienie tzw. autonomii prawa podatkowego. Przejawia się ona w tym, że prawo podatkowe w sposób swoisty reguluje stany prawnopodatkowe i posiłkuje się dorobkiem normatywnym innych gałęzi prawa, jeżeli ustawa sama do nich odsyła, bądź używa pojęć prawnych zawartych w innych aktach normatywnych „niepodatkowych”, w sytuacji, gdy sama ich nie definiuje. Stąd wynika potrzeba posiłkowania się definicjami zawartymi w tych właśnie aktach normatywnych. Odnosząc się do pojęcia „świadczenia” należy zauważyć, że KC, ani inny akt normatywny prawa cywilnego nie definiuje czym „świadczenie” jest<sup>258</sup>. Definicję tę stworzyła doktryna prawa cywilnego. Czy dokonując zatem wykładni przepisów prawa podatkowego możemy sięgać do dorobku doktryny wypracowanego dla potrzeb innej gałęzi prawa i to z zakresu prawa prywatnego? Odpowiedź na to pytanie może być twierdząca pod jednym warunkiem - nie jesteśmy w stanie inaczej właściwie określić znaczenia danego przepisu (pojęcia prawnego). Czy zatem mamy w przedmiotowej sprawie do czynienia właśnie z taką sytuacją? Otóż w języku potocznym pojęcie „świadczenie” ma już ugruntowane znaczenie co zostało wykazane w przedmiotowym punkcie<sup>259</sup>. Jeżeli jesteśmy zatem w stanie określić znaczenie pojęcia „świadczenie” posiłkując się na przykład definicjami słownikowymi to nie ma potrzeby sięgać do doktryny prawa cywilnego w tym zakresie. Prymat wykładni językowej został jednoznacznie przyjęty w orzecznictwie<sup>260</sup>. Oczywiście można się zastanowić czy w tym przypadku wykładnia językowa jest wystarczająca. Rozwijając zasygnalizowaną wątpliwość należy sięgnąć do dwóch kolejnych dyrektyw wykładni, tj. dyrektywy wykładni systemowej oraz funkcjonalnej.

Pozostawiając wykładnię systemową zewnętrzną (już zostało stwierdzone, że pojęcie „świadczenie” występuje w doktrynie prawa cywilnego) należy rozważyć, czy ustawy o podatku dochodowym wymagają, żeby zakwalifikować jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe jako przychód podatkowy to musi ono być wynikiem stosunku zobowiązaniowego (prócz oczywiście rozważań na temat przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia). Otóż takiego warunku nie wprowadza, gdyż wynika to z samego charakteru przychodu, czy będzie on możliwy go osiągnięcia w ramach stosunku zobowiązaniowego (np. odsetki od pożyczki), bądź będzie oderwany od jakiegokolwiek stosunku zobowiązaniowego (np. niepodzielony

---

258 Nie definiuje również czym jest „otrzymane nieodpłatne świadczenie”, „świadczenie częściowo odpłatne”, ani „inne nieodpłatne świadczenie”.

259 Punkcie pierwszym rozdziału pierwszego.

260 Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998 roku (sygnatura: I SA/Po 1782), niepublikowane.

zysk z lat ubiegłych przy przekształceniu spółki kapitałowej w spółkę osobową) albo też będzie możliwy do osiągnięcia niezależnie czy będzie otrzymany w ramach stosunku zobowiązaniowego (otrzymana kwota pieniężna). Takiego warunku nie wprowadza również katalog źródeł przychodu enumeratywnie wyliczony w u.p.d.o.f.. Katalog ten wskazuje jedynie jakie ma swe źródło dany przychód i w ramach tego źródła ustawa wprowadza dodatkowe (w większości wypadków mające uściślający charakter) prawnopodatkowe stany faktyczne uznawane w rozumieniu stawy jako przychód podatkowy. Warunku o potrzebie istnienia stosunku zobowiązaniowego jako mający charakter decydujący o istnieniu przychodu podatkowego w żaden sposób nie można domniemywać, gdyż uzależniając uzyskanie danego przychodu od konieczności istnienia stosunku zobowiązaniowego doprowadza do naruszenia równości oraz sprawiedliwości opodatkowania i w sposób wydatny może przyczynić się do agresywnego unikania opodatkowania (np. wystarczy, że dane środki pieniężne albo rzeczy zostaną udostępnione drugiej stronie bezumownie).

Przechodząc do wykładni funkcjonalnej należy stwierdzić, że istotą prawa podatkowego jest realizacja celu fiskalnego państwa<sup>261</sup>. Normy prawa podatkowego mające charakter ingerencyjny (tetyczny) zostały ustanowione w głównej mierze, aby zapewnić wpływy do budżetu państwa. Inne cele (np. socjalne, prorodzinne, pro gospodarcze) zostały zepchnięte na drugi plan i odnoszą się jedynie do pojedynczych norm prawa podatkowego. Cel ten musi być zawsze przyczynkiem do wykładni przepisów prawa podatkowego. Mając zatem do czynienia z koniecznością denotacji przepisów ustaw podatkowych, gdzie wykładnia językowa nie daje jasnych wyników należy uznać znaczenie danych przepisów, które w najpełniej zrealizuje wskazany cel. Nie oznacza to oczywiście, że jakiegokolwiek niedające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść fiskusa<sup>262</sup>. Jest to jedynie dyrektywa ogólna mająca na celu podparcie danej wykładni, która ma już swe zasadnicze podstawy w innych rodzajach wykładni przepisów prawa podatkowego, w szczególności podstawę w wykładni językowej. Z taką sytuacją mamy do czynienia w kwestii denotacji pojęcia „świadczenia” w rozumieniu u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p.

---

261 J. Głuchowski, Polskie prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006 r., str. 24.

262 Należy mieć bowiem na uwadze zasadę *in dubio pro tributario*. Mam jednak wątpliwości, czy ta zasada ma w istocie zastosowanie w przypadku problemu opodatkowania nieodpłatnych świadczeń jeżeli chodzi o zakres denotacji „świadczenia” na gruncie ustaw o podatku dochodowym. Zasadę tę tłumaczy się jako postulat rozstrzygnięcia wątpliwości, jakie powstają przy wykładni prawa podatkowego - na korzyść podatnika (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008 r., s.109). Wątpliwości pojawiają się jedynie w sytuacji, gdy próbuje się podważyć (zawęzić) literalne brzemienie przepisów dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń i sięgając w drodze analogii do dorobku doktryny prawa cywilnego.

W ramach podsumowania należy wskazać, iż jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe, o ile oczywiście zostaną spełnione inne przesłanki otrzymania przedmiotowego przychodu, stanowią przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, a fakt istnienia stosunku zobowiązaniowego pomiędzy stronami ma charakter irrelevantny.

**2. Teza druga: charakter czynności prawnej, tj. czy występuje w obrocie gospodarczym jako nieodpłatny bądź odpłatny, nie ma znaczenia dla kwalifikacji uzyskania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.**

Jak zostało stwierdzone wcześniej, jednym z warunków uzyskania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia jest właśnie nieodpłatny charakter uzyskanego przysporzenia. W punkcie drugim rozdziału pierwszego zostały przedstawione różne koncepcje związane z określeniem znaczenia cechy świadczenia, jaką jest jego „nieodpłatność”, czy to odwołując się znowu do dorobku prawa cywilnego, czy też wskazując na konkretne definicje słownikowe. Istotną kwestią, która została poruszona w ramach rozważań nad nieodpłatnością świadczenia była sytuacja, w której w obrocie gospodarczym występuje dana czynność prawna (umowa) mająca zarówno charakter nieodpłatny, jak i odpłatny (np. umowa pożyczki może przewidywać odsetki bądź ich brak)<sup>263</sup>. Niektóre interpretacje indywidualne prawa podatkowego oraz orzeczenia sądów administracyjnych poszły w tym kierunku, że jeżeli dana umowa występuje w przestrzeni gospodarczej również jako niemająca charakteru nieodpłatnego to świadczeniobiorca uzyskując takie świadczenie nie otrzymuje nieodpłatnego świadczenia, gdyż nie uzyskuje realnego przysporzenia majątkowego kosztem innego podmiotu. Jest to wniosek nieprawidłowy. Otóż jeżeli uznamy, że przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia występuje w każdym przypadku w którym świadczeniobiorca uzyskuje jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe tytułem darmym to brak jest racjonalnych przesłanek aby uznać, że takowe przysporzenie musi się dokonać kosztem innego podmiotu<sup>264</sup>. Dodatkowo jeżeli dana umowa występuje w obrocie gospodarczym jako odpłatna bądź nieodpłatna to ustanawiając w danej sytuacji nieodpłatny charakter danej umowy świadczeniodawca de facto rezygnuje ze świadczenia wzajemnego, które by otrzymał ustanawiając odpłatność danej czynności, więc i tak dochodzi do uzyskania przysporzenia kosztem drugiej strony. To samo może odnosić się do danych rzeczy tudzież

---

263 Wpływu charakteru danej umowy na uzyskanie przedmiotowego przychodu został wskazany również w punkcie drugim rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy.

264 Bez znaczenia czy uznamy za prawidłową definicję nieodpłatnego świadczenia wypracowaną przez sądy administracyjne, czy też koncepcję cywilistyczną.



usług występujących w obrocie gospodarczym tylko i wyłącznie pod tytułem darmym. Otóż w tej sytuacji dochodzi zawsze do uzyskania przysporzenia majątkowego (w przypadku otrzymania rzeczy będzie to nieodpłatne przesunięcie własności do majątku świadczeniobiorcy, a w przypadku otrzymania usługi to brak obowiązku świadczenia zwrotnego). Przywołując przykład darmowego oprogramowania LINUX, to że „ściągnięcie” tego oprogramowania i korzystanie z niego nie ma charakteru nieodpłatnego świadczenia nie decyduje fakt, że występuje ono w obrocie gospodarczym jako „darmowe”, ale przez to że brak jest możliwości określenia wartości przychodu<sup>265</sup>.

Cecha „nieodpłatności” świadczenia nie jest związana w żaden sposób z tym, że świadczeniodawca rezygnuje ze świadczenia wzajemnego, tudzież w ogóle jest bądź nie jest obciążony majątkowo za wykonanie świadczenia. O charakterze nieodpłatności, nawiązując do jego znaczenia potocznego (również słownikowego co zostało wykazane w punkcie drugim rozdziału pierwszego przedmiotowej pracy), decyduje bowiem fakt, czy świadczeniobiorca świadczył cokolwiek w zamian, przy założeniu, że „cokolwiek” ma wymiar majątkowy. Innymi słowy, badając odpłatność świadczenia na gruncie ustaw o podatku dochodowym należy przeanalizować charakter otrzymanego świadczenia i ewentualnej odpłatności za te świadczenie dokonane przez świadczeniobiorcę, a nie badać faktu rezygnacji, czy też poniesienia kosztów przez świadczeniodawcę.

Konkludując, nieodpłatny charakter danej umowy (czy też występująca w obrocie gospodarczym jako odpłatna i nieodpłatna) nie ma wpływu na fakt otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Taki charakter ma znaczenie jedynie na etapie ustalania wartości otrzymanego nieodpłatnego świadczenia i ewentualnie na tym etapie może nie dojść do powstania zobowiązania podatkowego.

### **3. Teza trzecia: „otrzymać” nieodpłatne świadczenie to nie znaczy „postawić go do dyspozycji”.**

W ramach omawiania momentu uzyskania przychodu zostało stwierdzone, że można „otrzymać” nieodpłatne świadczenie poprzez działanie bądź zaniechanie świadczeniodawcy (przy czym należy pamiętać, że nie jest to kwestia oczywista), musi być jednak objęte wolą świadczenia po stronie świadczeniodawcy, musi być objęte wolą jego otrzymania po stronie świadczeniobiorcy, oraz dane świadczenie musi mieć określony wymiar finansowy. Wspomniane również zostało, że istnieje istotna kontrowersja co do delimitacji zakresu

---

<sup>265</sup> Oczywiście fakt, że LINUX występuje w obrocie gospodarczym jedynie nieodpłatnie przekłada się na niemożność ustalenia wartości przychodu.

znaczeniowego terminu „otrzymać” a „postawić do dyspozycji”. Wskazana kontrowersja wymaga rozstrzygnięcia.

Ustawy o podatku dochodowym w sposób wyraźny stanowią, że podatnik uzyskuje przychód podatkowy, jeżeli otrzyma nieodpłatne świadczenie. Inaczej ustawodawca określa moment uzyskania przychodu, jeżeli chodzi o pieniądze i świadczenie pieniężne – te stanowią przychód, gdy podatnik je otrzymał bądź zostały mu postawione do dyspozycji. Jest to wyraźna delimitacja i w procesie wykładni i stosowania prawa należy wyraźnie rozgraniczyć oba stany faktyczne: „otrzymane” a „postawione do dyspozycji” dane świadczenie. We wspomnianych już wcześniej wyrokach sądów administracyjnych<sup>266</sup>, sądy te stwierdzały, że podatnik otrzymuje nieodpłatne świadczenie, jeżeli po stronie podmiotu świadczącego aktualizuje się obowiązek świadczenia. Sam fakt następczy, w postaci skorzystania z uprzywilejowanej usługi nie ma wpływu na uzyskanie przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Szczególnie dyskusja na ten temat rozgorzała na kanwie rozważań na temat opodatkowania tzw. imprez integracyjnych. Trzeba stwierdzić, że przedstawiona wykładnia jest niewłaściwa.

Ustawodawca wskazując na moment uzyskania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia w sposób wyraźny wykluczył możliwość jego kwalifikacji jako przychód podatkowy, w sytuacji gdy dane świadczenie jest jedynie postawione do dyspozycji świadczeniobiorcy. Jest to zabieg intencjonalny, gdyż jak zostało stwierdzone wcześniej, nieodpłatnym świadczeniem jest jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe. W sytuacji, gdy świadczeniobiorca nie korzysta z uprzywilejowanych rzeczy i usług to nie można powiedzieć, iż w takiej sytuacji uzyskał on jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe – uzyska je jeżeli skorzysta z nich. Dodatkowo czym się różni z semantycznego punktu widzenia „postawić do dyspozycji” a „uprzywilejować usługę”. Są to stwierdzenia tożsame, a ich użycie dla uzasadnienia opodatkowania przedmiotowego stanu faktycznego ma jedynie na celu zakrycie niedoskonałości argumentacji przedstawionej przez sądy administracyjne w przedstawionych wyrokach. Jeżeli zatem uznamy, że „uprzywilejować rzecz bądź usługę” znaczy tyle samo co „postawić do dyspozycji” to dojdziemy do jedyne właściwego wniosku, że w przedmiotowych sprawach (tutaj imprezy integracyjne) nie może dojść do opodatkowania. Uzyskanie przychodu nastąpi, gdy świadczeniodawca skorzysta z tak uprzywilejowanych rzeczy i usług. Dojdzie bowiem do „otrzymania” świadczenia i spełni się jedna z przesłanek uzyskania przedmiotowego przychodu z nieodpłatnego świadczenia. Jak słusznie wskazał

---

266 Np. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 roku (sygnatura: II FSK 2740/11).

NSA w jednym z wyroków<sup>267</sup>, że skoro ustawodawca różnicuje w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>268</sup> dwa znaczenia słów "otrzymać" i "postawić do dyspozycji", oznacza

to musi, że zwrot "otrzymać" nie może być rozumiany jako "postawić do dyspozycji". Nie można więc zwrotów tych utożsamiać, gdyż nieprzydatne okazałoby się ich rozróżnienie w ustawach o podatku dochodowym i dowodziło o nieracjonalności ustawodawcy. Doszłoby zatem do niedopuszczalnej rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego co stawiałoby takową wykładnię w sprzeczności w stosunku do regulacji konstytucyjnej w zakresie określoności podatku.

Co do samego uczestnictwa w imprezie integracyjnej należy poczynić pewne zastrzeżenie. Otóż warto zastanowić się, czy uczestnik imprezy korzysta z określonej, kompleksowej usługi jaką jest organizacja imprezy integracyjnej, czy też korzysta on z wydzielonych usług jakimi są serwowanie poczęstunku, udział w konkursie, czy też udział w innych atrakcjach zapewnionych przez organizatora. Jest to o tyle istotne, gdyż jeżeli uznamy, że mamy do czynienia z usługą kompleksową to sam fakt udziału, nawet krótki, będzie oznaczał skorzystanie z usługi. Trzeba zadać bowiem pytanie, czy w takiej sytuacji fakt pozostania na imprezie jedną godzinę powinno być inaczej kwalifikowane, jeżeli chodzi o wysokość przychodu, niż obecność na niej przez trzy godziny? Inny przykład, czy jeżeli dana osoba wyjdzie z kina w połowie seansu to otrzymuje nieodpłatne świadczenie w wysokości wartości całej usługi, czy też za połowę seansu, która oczywiście jest niemierzalna? W moim przekonaniu sam fakt otrzymania kompleksowej usługi stanowi nieodpłatne świadczenie, gdyż w przeciwnym wypadku nie moglibyśmy w ogóle opodatkować większości nieodpłatnie otrzymanych usług z uwagi na niemożność określenia (co do minuty) zakresu skorzystania, nie z „uprzystępnionej” usługi, ale jej otrzymanej kompleksowo. Inna wykładania prowadzić będzie do absurdu - koniecznym będzie wyliczać każdemu z obecnych uczestników imprezy ilość spożytych produktów spożywczych, obliczenie co do minuty obecności na imprezie, co prowadziłoby w większości wypadków do niefunkcjonalności przepisu.

Konkludując, zakresem opodatkowania nieodpłatnych świadczeń objęte są jedynie takie przysporzenia majątkowe, które zostały przez świadczeniobiorcę otrzymane. Nie stanowi otrzymania nieodpłatnego świadczenia sytuacja, w której dochodzi jedynie do uprzystępnienia (czy jakkolwiek można nazwać stan, gdzie świadczenie jest postawione do dyspozycji) danego świadczenia. Inaczej sytuacja wygląda jeżeli się wykorzystuje

---

267 Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2013 roku (sygnatura: II FSK 1064/11).

268 Taka sama sytuacja zachodzi również w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

uprzystępnioną usługę, gdyż w tej sytuacji dochodzi do otrzymania świadczenia, nawet jeżeli nie wykorzystano z wszystkich udostępnionych elementów świadczenia.

**4. Teza czwarta: zakresem przedmiotowym nieodpłatnego świadczenia objęte są otrzymane lub postawione do dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne oraz otrzymane świadczenia w naturze, usługi, udostępnione rzeczy i prawa.**

W części dotyczącej zakresu przedmiotowego nieodpłatnego świadczenia zostało wskazane, że istnieją dwie koncepcje, które podejmują próbę określenia jego zakresu. Otóż pierwsza zakłada, że nieodpłatne świadczenie obejmuje świadczenie usług oraz udostępnienia rzeczy i praw (u.p.d.o.f.) oraz dodatkowo świadczenia w naturze w przypadku u.p.d.o.p. Długa koncepcja zakłada, że jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe, niezależnie od swojej postaci, generuje przychód podatkowy z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Analizując obie koncepcje należy dojść do wniosku, że są one niewłaściwe.

Pierwsza z koncepcji zakładając, że nieodpłatnym świadczeniem są tylko świadczenie usług i udostępnienie rzeczy i praw (oraz świadczeń w naturze w u.p.d.o.p.), określa jedynie zakres tzw. „innych nieodpłatnych świadczeń”. Utożsamiając nieodpłatne świadczenie z „innym nieodpłatnym świadczeniem” jest niewłaściwe z jednej to przyczyny – przecież nieodpłatne może być również otrzymanie bądź postawione do dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne (np. przetrzymany zadatek<sup>269</sup>, darowizna<sup>270</sup>) czy to otrzymanie świadczenia w naturze (np. darowizna rzeczowa). Przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia nie jest zdefiniowany ustawowo, mimo, że ustawodawca posługuje się terminem „inne nieodpłatne świadczenie” przy konstrukcji przychodu podatkowego, oraz „nieodpłatne świadczenie” przy ustanawianiu niektórych zwolnień podatkowych. Jako termin prawniczy z kolei nie powinien być ograniczany jedynie do części świadczeń o charakterze nieodpłatnym tylko dlatego że ustawodawca określił akurat ten zakres mianem „inne nieodpłatne świadczenia”. Jeżeli określimy dany przychód jako nieodpłatne świadczenie właściwym staje się wskazać wszystkie możliwe przysporzenia mające charakter nieodpłatny.

Druga koncepcja jest niewłaściwa z jednej prostej przyczyny - nie precyzuje zakresu przedmiotowego nieodpłatnego świadczenia. Założenie, że nieodpłatnym świadczeniem jest każde przysporzenie o charakterze nieodpłatnym w żaden sposób nie wskazuje co owym

---

269 Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2010 roku (sygnatura: II FSK 1606/08).

270 Jeżeli obdarowanym jest podatnik u.p.d.o.p.

„każdym przysporzeniem” jest. Otóż analizując ustawy o podatku dochodowym należy dojść do wniosku, że takowym świadczeniem mogącym być zakwalifikowany jako nieodpłatne świadczenie są:

- 1) Otrzymane bądź postawione do dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne;
- 2) Otrzymane świadczenia w naturze – rzeczy oraz prawa rzeczowe;
- 3) Otrzymane inne nieodpłatne świadczenia – świadczenia usług i udostępnienie rzeczy lub praw majątkowych.

Pomocne dla określenia zakresu przedmiotowego nieodpłatnego świadczenia są metody ustalania wartości przychodu z tytułu otrzymania świadczenia w naturze oraz otrzymania innego nieodpłatnego świadczenia. Bez określenia wartości nieodpłatnego świadczenia nie dochodzi do powstania zobowiązania podatkowego.

Można oczywiście zarzucić tej tezie, że otrzymane bądź postawione do dyspozycji pieniądze lub wartości pieniężne niezależnie od tego, czy stanowią rozliczenie za świadczenie wzajemne, bądź takowego świadczenia ekwiwalentnego nie ma to zawsze stanowić przychód podatkowy. Rozszerzenie zatem definicji nieodpłatnego świadczenia o przedmiotowe pieniądze bądź wartości pieniężne prowadzić może do zaciemnienia różnic, w szczególności co do momentu uzyskania przychodu. Niemniej uważam jednak, że ze względu na potrzebę wyeksponowania nieodpłatności jako cechy przedmiotowego przysporzenia, należy uznać, że definicja nieodpłatnego świadczenia powinna być rozszerzona.

Innym problemem jest konstatacja, że dane przysporzenie majątkowe, aby było uznane za nieodpłatne świadczenie musi mieć dla świadczeniodawcy określony wymiar finansowy. Co zatem w sytuacji postawionych pod tytułem darmym do dyspozycji świadczeniobiorcy pieniędzy tudzież wartości pieniężnych, gdy ten z takowego świadczenia nie skorzystał? Otóż należy stwierdzić, że to ustawodawca określa, że już postawienie do dyspozycji pieniędzy i wartości pieniężnych ma określony dla świadczeniobiorcy wymiar finansowy. Dodatkowo można wskazać na art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., który wyraźnie wskazuje, że za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Dotyczy to również nieodpłatnych świadczeń. A przecież nie mamy wątpliwości, że podatnicy u.p.d.o.p. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej mogą otrzymać nieodpłatne świadczenie?<sup>271</sup>

---

271 Należy jednak zwrócić uwagę na art. 12 ust. 3a u.p.d.o.p., który określa moment uzyskania przychodu. W takiej sytuacji możliwość otrzymania nieodpłatnego świadczenia przy w przypadku rozliczania memoriałowego należy uznać za mające charakter teoretyczny, aniżeli praktyczny.

Dodatkowym mankamentem zaproponowanej koncepcji zakresu przedmiotowego nieodpłatnego świadczenia jest rozdzielne posługiwanie się wyrażeniem przez ustawodawcę „świadczenia w naturze” oraz „inne nieodpłatne świadczenia” („nieodpłatne świadczenia”). Warto jednak podkreślić, iż świadczenia w naturze (rzeczy oraz prawa majątkowe) niekoniecznie muszą zostać nabyte (zbyte) nieodpłatnie, aby doszło do uzyskania przychodu. Otóż w przypadku umowy zamiany dochodzi do odpłatnego zbycia świadczenia w naturze<sup>272</sup>. Zatem otrzymanie świadczenia w naturze mimo, że nabytego odpłatnie to jego wartość będzie stanowić przychód podatkowy z tytułu odpłatnego zbycia świadczenia w naturze. Zatem zakres znaczenia przychodu z tytułu otrzymania świadczenia w naturze będzie miał szerszy zakres, aniżeli jedynie nieodpłatne jego nabycie (zbycie). Pośrednio pozwala to zakwalifikować świadczenia w naturze otrzymane nieodpłatnie do katalogu nieodpłatnych świadczeń.

Najważniejszą zmianą terminologiczną, która będzie miała miejsce jeżeli zaaprobujemy powyższe twierdzenie, to wskazanie, że nieodpłatne świadczenie można otrzymać bądź będzie ono postawione do dyspozycji<sup>273</sup>. Dalej w ramach zakwalifikowania danego przysporzenia jako przychodu z tytułu otrzymanego bądź postawionego do dyspozycji nieodpłatnego świadczenia należy wskazać, że chodzi o nieodpłatne świadczenie w postaci otrzymanego bądź postawionego do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych albo w postaci otrzymanego świadczenia w naturze albo w końcu, w postaci otrzymania innego nieodpłatnego świadczenia.

Powyższe ilustruje następujący schemat:

---

272 Zob. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 15 listopada 2013 roku (ITPB3/423-419/13/DK), interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 listopada 2010 roku (ILPB3/423-668/10-4/EK).

273 Co można z resztą stwierdzić już obecnie z uwagi na moment uzyskania przychodu wskazanego w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.

## **Schemat nr 2. Podział nieodpłatnych świadczeń.**

Źródło: opracowanie własne.

Taka terminologia uporządkuje zakres przedmiotowy nieodpłatnego świadczenia, ale również uwypukli najważniejszą cechę, która jest podstawą wyróżnienia terminologicznego - nieodpłatny charakter świadczenia. Uboczną zmianą będzie zmiana katalogu zwolnień obejmujących nieodpłatne świadczenie o np.: odszkodowania, renty, zapomogę itp. Istotne jest również to, że dzięki rozszerzeniu definicji nieodpłatnego świadczenia, tj. wyjście poza katalog „innych nieodpłatnych świadczeń” pozwoli na rozszerzenie zakresu niektórych zwolnień podatkowych<sup>274</sup>.

### **5. Teza piąta: wprowadzenie obowiązku na płatnika szczegółowego ustalenia wartości otrzymanego nieodpłatnego świadczenia przez podatnika.**

Główną wadą obecnych przepisów jest fakt, że można w prosty sposób uniknąć opodatkowania nieodpłatnym świadczeniem dzięki „nie robieniu niczego”. Otóż na kanwie rozważań dotyczących opodatkowania imprez integracyjnych sądy administracyjne

---

<sup>274</sup> Jako przykład można podać zastosowanie art. 21 ust. 1 pkt 114 u.p.d.o.f., który stanowi, że: „wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych (w naturze) finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów”. Zatem fakt włączenia do katalogu nieodpłatnych świadczeń pieniędzy oraz wartości pieniężnych pozwoli na objęcie podatników zwolnieniem w przypadku otrzymania takowych środków pieniężnych od wymienionych podmiotów w podanym przepisie.

sformułowały tezę, że w przypadku, gdy pracodawca nie jest w stanie określić kto i w jakim stopniu skorzystał z uprzystępnionych usług to nie ma możliwości opodatkowania takiego stanu faktycznego. To samo dotyczy np. dowozu do pracy zorganizowanego przez pracodawcę. W przedstawionych sytuacjach bierność świadczeniodawcy (pracodawcy) okazuje się dla niego korzystna, gdyż w większości przypadków to on, jako strona stosunku pracy i stosunków pokrewnych, jest obciążony zapłatą podatku. Okazuje się korzystna, gdyż pracownik nie uzyskuje przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, jeżeli nie ma wiarygodnych dowodów na to, w jakim stopniu dany pracownik skorzystał z uprzystępnionego świadczenia. Taka sytuacja jest wysoce niekorzystna zarówno dla fiskusa jako beneficjenta podatków, dla reszty podatników w związku z zachwianiem równości opodatkowania, jak i z moralnego<sup>275</sup> punktu widzenia, gdyż skłania podatników do stosowania tzw. „agresywnej optymalizacji podatkowej”<sup>276</sup>.

Sytuację powyższą może, w ograniczonym oczywiście zakresie w stosunku jedynie do pracodawców, rozwiązać ustanowienie obowiązku wobec płatnika rejestracji oraz dokładnego wyliczenia uzyskanego przez pracownika<sup>277</sup> przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia w ramach stosunku pracy lub stosunków pokrewnych<sup>278</sup>. Można zadać pytanie, dlaczego obciążać pracodawcę dodatkowym obowiązkiem podatkowym w sytuacji, w której niezwykle ciężko jest ustalić dokładny zakres skorzystania z pracowników z udostępnionych świadczeń? Aby odpowiedzieć na to pytanie należy wskazać istotę instytucji płatnika w podatku dochodowym. Jak wskazuje się w doktrynie, płatnik pełni pewne funkcje organu podatkowego w stosunku do podatnika. Zastępuje również podatnika w realizacji określonych czynności procesowych związanych z obliczaniem i poborem należności podatkowych<sup>279</sup>. W orzecznictwie NSA ugruntowało się przekonanie, iż czynności podejmowane przez płatnika mają charakter jedynie czynności techniczno-rachunkowych<sup>280</sup>. Zakres obowiązków płatnika nazwanego w ustawie „zakładem pracy” zostały ustanowione w art. 31 u.p.d.o.f. Jest on obowiązany obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które

275 Oczywiście jeżeli uznamy, że płacenie podatków należy do obowiązku nie tylko ustawowego, ale również moralnego.

276 Na dużo mniejszą skalę rzecz jasna, niż „wielkie korporacje”, którym zarzuca się stosowanie „agresywnego planowania podatkowego”.

277 Bądź rozszerzyć zakres do wszelkich sytuacji, gdy pobór podatku odbywa się za pośrednictwem płatnika.

278 Chodzi tu o sytuacje, w których świadczeniodawcą jest sam pracodawca.

279 R. Mastalski, Prawo Podatkowe, Nb. 88, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 491.

280 Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 1993 roku (sygnatura: SA/Wr 1141/92), POP 1996, nr 3, s. 79.



uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku pracy oraz stosunków pokrewnych, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Zatem w stosunku do uzyskanych przychodów z tytułu otrzymania<sup>281</sup> nieodpłatnego świadczenia przez pracowników to pracodawca jest obowiązany do obliczenia i pobrania podatku wynikającego z tego przychodu. Jest zatem naturalne, że płatnik i tak musi w odpowiedni sposób rejestrować uzyskane przychody przez pracownika – dodatkowy wymóg w znaczący sposób nie wpłynie na zakres obecnych jego obowiązków. Dodatkowo trzeba wskazać, że płatnik otrzymuje wynagrodzenie za terminową wpłatę pobranego podatku.

Należy oczywiście zadać kolejne pytanie, jaka będzie sankcja za niezastosowanie się do obowiązku. Ordynacja w sposób jasny ustanawia, że płatnik odpowiada całym swym majątkiem za podatek niepobrany<sup>282</sup>. Ale trzeba zastrzec, że w sytuacji, gdy pracodawca nie spełniając obowiązku odpowiedniej rejestracji uzyskanego przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia w postaci innego nieodpłatnego świadczenia doprowadza do sytuacji, że nie powstaje obowiązek podatkowy, czyli inaczej nie ma podatku. Taka sama sytuacja wynika z ewentualnej odpowiedzialności karno-skarbowej. Nie jest zatem możliwe na tle obecnych przepisów ewentualne penalizowanie zachowania płatnika, który nie wypełniłby omawianego obowiązku. Zatem i w tę stronę musiałaby pójść zmiana ustawowa i ustanowić sankcję, np. w formie grzywny, za niedopełnienie obowiązku prowadzenia rejestru dla celów określenia zobowiązania podatkowego<sup>283</sup>.

Można pójść dalej w rozważaniach i zastanowić się co w sytuacji, gdy nie jest obiektywnie możliwe określenie przychodu uzyskanego z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia. Otóż w takiej sytuacji brak jest winy płatnika, gdyż jeżeli zachował należytą staranność, a obiektywnie nie jest w stanie sprostać obowiązkowi ustawowemu to brak jest możliwości penalizacji takiego zachowania.

Podsumowując rozważania zawarte w tym rozdziale oraz w całej pracy, należy stwierdzić, że problematyka opodatkowania nieodpłatnych świadczeń nasuwa wiele wątpliwości i rodzi wiele konfliktów, które oczywiście mają konkretny wymiar finansowy –

---

281 Czy też dodatkowo postawionych do dyspozycji.

282 Art. 30 Ordynacji.

283 Można byłoby pójść i w tę stronę i ustanowić obowiązek prowadzenia rejestru (ewidencji) otrzymanego nieodpłatnego świadczenia przez pracownika, co wiązałyby się z ewentualną odpowiedzialnością z art. 60 k.k.s.

w końcu mówimy tu o podatkach. Aby rozwiązać wskazane spory niezbędna jest ingerencja ustawodawcy. Bez takowej ingerencji wszystkie opisane spory doktrynalne i procesowe będą się tliły, a Skarb Państwa zamiast ustanawiać łatwy w egzekwowaniu podatek, „wydaje” pieniądze podatników na obsługę aparatu urzędniczego, który musi wydawać ogromne ilości interpretacji indywidualnych, których część jest zaskarżana w sądzie. Dodatkowo trzeba podatek z tytułu nieodpłatnego świadczenia, częstokroć w sposób przymusowy, później od podatników ściągać. Powyższa sytuacja nie jest korzystna również dla samych podatników, którzy zamiast zajmować się sprawami zawodowymi (prowadzeniem działalności gospodarczej), muszą bacznie śledzić informacje dotyczące kolejnych wyroków sądowych, które w niektórych sytuacjach naprzemiennie stwierdzają, że dany stan prawno-podatkowy należy opodatkować, by chwilę później orzec, iż podatku płacić nie trzeba.

Jeszcze na koniec jedna refleksja. Zostało wcześniej wspomniane, że przepisy dotyczące nieodpłatnych świadczeń będą przedmiotem badania w świetle ich zgodności z Konstytucją RP. Orzeczenie zgodności tychże przepisów, jak również zgodności dotychczasowej ich wykładni będzie miało kapitalne znaczenie dla tysięcy podatników (być może nawet milionów), którzy prawdopodobnie nie mają pojęcia, że uzyskali przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń. W szczególności stwierdzenie, czy należy opodatkować opóźnienie w spłacie zobowiązania, czy też szerzej, zachowanie dłużnika, które odbiega od łączącego strony stosunku zobowiązaniowego ma niezwykłą doniosłość, jeżeli chodzi o obród gospodarczy. Na koniec września zeszłego roku łączna kwota zaległych płatności, odnotowanych w Rejestrze Dłużników prowadzonym przez BIG InfoMonitor oraz w bazach: Biura Informacji Kredytowej i Związku Banków Polskich, wyniosła 39,03 mld zł<sup>284</sup>. Skala potencjalnie osiągniętych przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń może być większa, jeżeli dołożymy do tego wiele nieodpłatnych przysporzeń osiągniętych przez podatników przez znajomych, przyjaciół partnerów życiowych (nieodpłatny nocleg, podwózka do pracy, darmowy poczęstunek na spotkaniach biznesowych, prezent). Nieodpłatne świadczenia występują na każdym kroku. Potencjał dla organów podatkowych jest ogromny, tylko czy jest to zgodne z prawem? Odpowiedź na to pytanie powinna nastąpić w orzeczeniu TK.

Należy na marginesie zaznaczyć, iż został przygotowany projekt zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie świadczeń w naturze. Jednakże wprowadzenie zmian ma na celu jedynie uregulowanie kwestii spłaty zobowiązania w formie

---

284 Oficjalny komunikat znajduje się na stronie internetowej: <http://www.big.pl/infodlug>.

świadczenia niepieniężnego i odnosi się głównie do tzw. dywidend rzeczowych. Nie rozwiązuje ten projekt żadnego z problemów dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, co więcej proponowane zmiany mogą doprowadzić do powstania nowych wątpliwości.

