RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-727170-V/13/JG

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa, 17.05.2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny
w Warszawie
Izba Finansowa
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 z późn. zm.)

wnoszę o

rozstrzygnięcie następujących zagadnień prawnych:

I. Czy sfinansowane przez pracodawcę koszty udziału pracowników w imprezie integracyjnej, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.), stanowią dla pracowników, którym umożliwiono udział w tej imprezie, przychód z innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy?

II. Czy w sytuacji, gdy wartości świadczeń udostępnionych podczas imprezy integracyjnej i sfinansowanych przez pracodawcę nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika, możliwe jest ustalenie - na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.) - w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu z innego nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy?

Uzasadnienie

Na wstępie ustalenia wymaga to, czy przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich zagadnienia prawne spełniają warunki, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi,* to znaczy, czy stosowanie art. 12 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych?

Na powyżej sformułowane pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

Do dnia 1 stycznia 2007 r. nie tylko orzecznictwo sądów administracyjnych było jednolite w kwestii świadczeń na rzecz pracowników, stałą linię interpretacyjną prezentowały również organy podatkowe. Przykładowo, w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 27 września 2002 r. (S. Podat. 2004/2/7) stwierdzono m.in.. że *ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych* nie przewiduje doliczania do dochodu pracownika wartości świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracowników w sytuacji, gdy nie można określić wartości świadczenia, z jakiego podatnik faktycznie skorzystał.

Podobne tezy prezentowały organy podatkowe w wydawanych przez siebie interpretacjach podatkowych.

Od 2007 r. interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe zaczęły zawierać tezy odmienne. W okresie, w którym nastąpiła zmiana podejścia organów podatkowych do kwestii świadczeń na rzecz pracowników przepisy *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* w części dotyczącej przychodów ze stosunku pracy nie zostały zmienione, nie została również podjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwała o znaczeniu istotnym dla tego zagadnienia (zmodyfikowany został jedynie z dniem 1 stycznia 2007 r. katalog wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów w obydwu ustawach o podatkach dochodowych umożliwiając zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z finansowaniem świadczeń zdrowotnych przez pracodawcę na rzecz pracowników).

W ślad za zmieniającym się podejściem organów podatkowych do kwestii świadczeń na rzecz pracowników zmianie uległo również orzecznictwo sądów administracyjnych.

W dniu 24 października 2011 r. pełny skład Izby Finansowej NSA podjął uchwałę (sygn. akt II FPS 7/10), w której uznano, że „wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 *ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.), stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 wymienionej ustawy". Tezy tej uchwały miały bezpośredni wpływ na praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych dotyczącą nieodpłatnych świadczeń finansowanych przez pracodawców na rzecz pracowników.

Przed podjęciem przywołanej powyżej uchwały, linia orzecznicza dotycząca przychodów z nieodpłatnych świadczeń w przypadku sfinansowania przez pracodawcę imprez integracyjnych dla pracowników była w zasadzie jednolita. Sądy uznawały, że brak jest możliwości przypisania przychodu pracownikowi ze względu na samą możliwość wzięcia udziału w imprezie integracyjnej zorganizowanej przez pracodawcę (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1531/09, sygn. powiązana: I SA/Wr 1326/08 oraz prawomocne wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2011 r., sygn. III SA/Wa 2353/10; we Wrocławiu z dnia 18 marca 2010 r., sygn. I SA/Wr 1456/09; w Kielcach z dnia 17 września 2009 r., sygn. I SA/Ke 342/09, sygn. powiązana: II FSK 2147/09; we Wrocławiu z dnia 7 maja 2009 r., sygn. 1 SA/Wr 1326/08 i sygn. I SA/Wr 1326/08). Tezę przeciwną zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 4 listopada 2010 r. (sygn. I SA/Po 623/10).

Natomiast po podjęciu uchwały o sygn. II FPS 7/10 sądy administracyjne prezentowały następujące - rozbieżne - stanowiska w odniesieniu do przedmiotowych zagadnień:

1) o powstaniu przychodu z nieodpłatnego świadczenia nie przesądza fakt umożliwienia pracownikowi skorzystania z posiłków i napojów oraz usług realizowanych w trakcie imprezy integracyjnej; dla powstania przychodu konieczne jest otrzymanie przez pracownika wymienionych świadczeń, a nie postawienie ich do dyspozycji pracownikowi; w sytuacji, gdy wartości świadczeń pracowniczych nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika - nie jest możliwe ustalenie w odniesieniu do konkretnego pracownika kwoty przychodu (nie można bowiem ustalić, czy i który pracownik otrzymał

w istocie i w jakiej wysokości świadczenie) - za taką interpretacją przedmiotowego przepisu opowiedziały się sądy administracyjne w następujących wyrokach:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 26 października 2011 r. (sygn. III SA/Wa 531/11);

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 2 marca 2012 r. (sygn. I SA/Łd 41/12);

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. II FSK 1064/11 (sygn. powiązana: I SA/Wr 1197/10);

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 lutego 2013 r.. sygn. II FSK 1256/11 (sygn. powiązana: I SA/Wr 1284/10) - w wyroku tym NSA podzielił pogląd, że w przypadku, gdy wartości świadczeń pracowniczych nic można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych przez konkretnego pracownika, brak jest podstaw do ustalenia dla niego kwoty przychodu uzyskanego z tytułu finansowania przez pracodawcę poczęstunku w ramach zorganizowanej imprezy integracyjnej;

2) świadczenie uzyskane przez każdego z pracowników należy wiązać z zagwarantowaniem możliwości skorzystania z pakietu usług zakupionych przez pracodawcę (w ramach organizowanego wydarzenia: balu. wyjazdu okolicznościowego); wartość nieodpłatnego świadczenia przypadającego na pracownika może być obliczona według zapłaconej przez pracodawcę firmie zewnętrznej ceny zakupu usługi w postaci organizacji imprezy poprzez podzielenie tej ceny przez liczbę uczestników imprezy - taką tezę sformułował Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia:

- 12 marca 2013 r., sygn. II FSK 1428/11 (sygn. powiązana III SA/Wa 1154/10);

- 2 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1017/10 (sygn. powiązana: I SA/Sz 862/09);
- 17 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 2740/11 (sygn. powiązana: III SA/Wa 412/09);
- 8 listopada 2012 r., sygn. II FSK 602/11 (sygn. powiązana: I SA/Po 717/10);
- 8 listopada 2012 r., sygn. II FSK 603/11 (sygn. powiązana: I SA/Po 718/10).

Przywołane powyżej wyroki wskazują, że art. 12 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* w odniesieniu do kwestii imprez integracyjnych organizowanych przez pracodawcę wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a zatem warunek, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* jest spełniony. Uzasadnia to przedstawienie zagadnienia do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zasadą wynikającą z art. 9 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* jest opodatkowanie podatkiem dochodowym wszelkiego rodzaju dochodów, z wyjątkiem enumeratywnie wskazanych w tym przepisie oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Natomiast stosunek pracy jest jednym ze źródeł przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Regulacje *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* zawierają definicję przychodów ze stosunku pracy, zgodnie z którą są nimi wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe,

różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).*

Zgodnie z art. 11 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,* przychodami (ze wskazanymi w tym przepisie zastrzeżeniami) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przepis ten wyraźnie różnicuje sposoby powstania przychodu, może to nastąpić poprzez otrzymanie określonego świadczenia lub postawienie go do dyspozycji podatnika. Świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia - w przeciwieństwie do pieniędzy i wartości pieniężnych - mogą być wyłącznie „otrzymane". Konstrukcja przepisu świadczy o tym, że wolą ustawodawcy było, aby skutek w postaci powstania przychodu został powiązany z otrzymaniem świadczeń.

Za taką wykładnią przemawiają również dyrektywy wykładni językowej, zgodnie z którymi do oznaczenia jednakowych pojęć należy używać jednakowych określeń, a różnych pojęć nie powinno oznaczać się tymi samymi określeniami.

Kluczowego znaczenia nabiera więc dokonanie wykładni językowej pojęcia „otrzymane". Zgodnie z językowym znaczeniem, słowo „otrzymać" oznacza «stać się odbiorcą czegoś; dostać coś w darze lub w zamian za coś» *(Podręczny słownik języka polskiego,* oprac. Elżbieta Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa 1996 r.). „Otrzymane" inne nieodpłatne świadczenia należy utożsamiać więc ze skonkretyzowanymi

przysporzeniami, a nie potencjalną możliwością ich uzyskania w bliżej nieokreślonej przyszłości.

Co istotne, w orzeczeniach uznających powyższy wniosek za nieprawidłowy, nie przeprowadzono wykładni językowej wskazanego przepisu. 1 tak, NSA w wyroku o sygn. II FSK 1017/10 kwestionując wyrażony przez sąd pierwszej instancji pogląd stwierdził, że jeśli nieodpłatne świadczenie polega na zagwarantowaniu pracownikowi możliwości skorzystania z poszczególnych usług, to uprawniony otrzymuje je w momencie, w którym po stronie wykonawcy tych usług powstaje obowiązek pozostawania w gotowości do ich świadczenia, a uzyskaniem nieodpłatnego świadczenia nie jest natomiast - następcze w relacji do zapewnionego prawa jego otrzymania - wykonanie danej usługi. NSA uznał, że z tych powodów, zagwarantowane przez pracodawcę prawo do korzystania ze świadczeń związanych z wyjazdami integracyjnymi nie jest pozostawieniem tych usług do dyspozycji. Zdaniem NSA otrzymanym nieodpłatnym świadczeniem jest już bowiem uprawniona zakupem przez pracodawcę możliwość skorzystania przez pracownika z tych usług. Podobne stanowisko zajął NSA w wyrokach o sygn. II FSK 2740/11, II FSK 602/11 i II FSK 603/11.

Należy również wskazać, że jednym z elementów stanu faktycznego, który legł u podstaw tez zawartych w uchwale NSA o sygn. II FPS 7/10 był charakter umów o świadczenie usług medycznych na rzecz pracowników. Tego typu umowy są umowami o świadczenie usług na rzecz osób trzecich (ze skutkami wynikającymi z art. 393 Kodeksu cywilnego). Takiego charakteru nie można przypisać umowom dotyczących organizacji imprez integracyjnych, do których odnosiły się wyroki NSA opierające się na tezach wskazanych w uchwale o sygn. II FPS 7/10. Jak wskazał bowiem Sąd Najwyższy (w wyroku z dnia 5 lipca 2000 r., sygn. I CKN 711/00) z istoty umowy o świadczenie na

rzecz osoby trzeciej wynika, że osoba trzecia uzyskuje samodzielne, własne uprawnienia do żądania od dłużnika przyrzekającego, aby spełnił na jej rzecz przyrzeczone świadczenie. Samodzielność jej uprawnienia weryfikuje fakt, że w razie spełnienia przez dłużnika świadczenia do rąk wierzyciela - nie ulega umorzeniu jego zobowiązanie do świadczenia na rzecz osoby trzeciej.

Konieczne jest również odwołanie się do wykładni systemowej poprzez przytoczenie poglądu wskazanego w uzasadnieniu do zdań odrębnych sędziów NSA Stefana Babiarza i Stanisława Boguckiego do uchwały o sygn. II FPS 7/10. Sędziowie słusznie zauważyli, że pojęcie „otrzymanie innych nieodpłatnych świadczeń" zostało w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych użyte również w innych normach prawnych. Trudno uznać, że ustawodawca zwalniając od podatku na warunkach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 68a *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* nieodpłatne świadczenia o wartości nie przekraczającej kwoty 200 zł miał na celu objęcie preferencją samej tylko możliwości skorzystania z nieodpłatnego świadczenia.

Rzecznik Praw Obywatelskich chciałby również wskazać, do jakich wyników prowadzi skorzystanie z jednego z wnioskowań prawniczych, a mianowicie *reductio ad absurdum*. Przyjęcie założenia, że samo zaproszenie na dane wydarzenia powoduje powstanie przychodu z nieodpłatnego świadczenia oznaczałoby, że organizator każdego wydarzenia skierowanego do określonej grupy odbiorców - nie tylko pracowników - musiałby podjąć działania zmierzające do opodatkowania możliwości skorzystania z zaproszenia. Przykładem związanym z tym założeniem byłoby przyjęcie, że gmina zapraszająca swoim mieszkańców na organizowany przez siebie festyn (poprzez ulotki dostarczone do skrzynek pocztowych) jest zobowiązana - po zakończeniu roku podatkowego, w którym miał miejsce festyn - wysłać każdemu mieszkańcowi informację

PIT-8C, a więc informację o wypłaconym stypendium, przychodach z innych źródeł oraz o niektórych dochodach z kapitałów pieniężnych (do przychodów z innych źródeł art. 11 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* ma również zastosowanie). Wynik tego wnioskowania prawniczego jest dodatkowym argumentem przemawiającym za nieprawidłowością poglądu opartego na możliwości przypisania pracownikom przychodu ze stosunku pracy na skutek samego umożliwienia im udziału w imprezie integracyjnej.

Na marginesie należy również przytoczyć stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące przedmiotowej kwestii i wyrażone w komunikacie zamieszczonym w dniu 6 marca 2012 r. na stronie internetowej resortu pt.: *Nieprawdziwe informacje m.in. w art. „Pracujesz dla ministra, nie płacisz podatku" w Dzienniku Gazecie Prawnej.* Ministerstwo Finansów wskazało, iż nie „stoi na stanowisku, że przychodem jest samo zaproszenie do udziału w imprezie integracyjnej. Nieodpłatne świadczenie występuje tylko w przypadku, gdy pracownik weźmie udział w takiej imprezie nie ponosząc z tego tytułu kosztów". Z komunikatu wynika ponadto, że pracownik nie uzyskuje przychodu już w momencie przyznania prawa do skorzystania ze świadczenia np. po otrzymaniu zaproszenia na firmową imprezę.

Podsumowując wynik przeprowadzonej wykładni, należy stwierdzić, że dla powstania przychodu z tytułu świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń nie jest wystarczające postawienie ich do dyspozycji, konieczne jest otrzymanie tych świadczeń przez ich odbiorcę. Pogląd opierający się na założeniu, że do powstania przychodu z nieodpłatnego świadczenia w przypadku pracownika wystarczające jest stworzenie możliwości udziału w imprezie integracyjnej, nie znajduje bowiem potwierdzenia

w językowym brzmieniu przepisu art. 11 ust. 1 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*.

Przechodząc do drugiego z przedłożonych zagadnień prawnych należy wskazać, że z żadnego przepisu *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* nie można wywieść - w drodze wykładni językowej - że płatnik jest zobowiązany do rozpoznania przychodu po stronie pracownika w sytuacji, gdy nie można przyporządkować skonkretyzowanej wysokości przysporzenia danej osobie. Istotnym zagadnieniem dla rozwinięcia tej tezy jest wykładnia art. 11 ust. 2a *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,* który jest stosowany do innych nieodpłatnych świadczeń w ramach przychodów ze stosunku pracy na mocy odesłania zawartego w art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W stanach faktycznych będących przedmiotem powołanego powyżej orzecznictwa zastosowanie znajdzie art. 11 ust.2a pkt 2 tego przepisu, zgodnie z którym wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń, gdy przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, ustala się według cen zakupu. Zgodnie z definicją zawartą w *Podręcznym słowniku języka polskiego* (oprac. Elżbieta Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa 1996 r.) ..według" oznacza: «odpowiednio, stosownie do czegoś; zgodnie z czymś, w stosunku do czegoś; podług».

Znaczenie słowa „według" legło u podstaw tezy postawionej przez NSA w uchwale o sygn. II FPS 7/10, zgodnie z którą cena zakupu stanowi punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia. Ustalenia wartości tego świadczenia należy dokonać ..kierując się cenami zakupu'* (w konsekwencji źródłem ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu zakupienia pakietu usług medycznych może być cena zakupu pakietu: skalkulowana i umówiona w relacji do zawartości pakietu, a także liczby jego

beneficjentów). Natomiast w zdaniach odrębnych do przywołanej powyżej uchwały NSA wskazano, że przyimek „według" jest stosowany w ustawie o podatku dochodowym przez ustawodawcę wielokrotnie w różnych znaczeniach, a nadanie temu sformułowaniu znaczenia „.w odniesieniu do", „kierując się cenami zakupu" byłoby niezgodne z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych wynikającą z art. 217 Konstytucji.

Rzecznik Praw Obywatelskich nawiązując do tezy wskazanej w tych zdaniach pragnie zauważyć, że dokonując wykładni językowej art. 11 ust. 2a pkt 2 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* należy zbadać kontekst, w którym sformułowanie „według cen zakupu" zostało użyte. W przypadkach, w których ustawodawca wskazuje na konieczność dokonania działań arytmetycznych, używa sformułowań „przeliczenia dokonuje się według", „przelicza się według" (np. w art. 1 la ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Uznanie, że zwrot „przelicza się według" ma takie same znaczenie jako sformułowanie „ustala się według" byłoby sprzeczne z zasadami techniki prawodawczej.

Należy również wskazać na inne argumenty, które przemawiają za brakiem możliwości zastosowania poglądów wyrażonych w uchwale NSA o sygn. II FPS 7/10 do przedmiotowego zagadnienia. Porównanie różnic pomiędzy stanem faktycznym, który legł u podstaw tej uchwały, a stanami faktycznymi objętymi wyrokami NSA opierającymi się na tezach w niej sformułowanych (dotyczącymi imprez integracyjnych) pozwala zauważyć, że określenie ryczałtowego kosztu usługi medycznej dotyczyło usługi przypisanej konkretnemu pracownikowi (który mógł w ramach abonamentu skorzystać z wizyt lekarskich). Nie było natomiast związane z ryczałtowym określeniem ogólnych kosztów świadczenia usługi medycznej dla wszystkich pracowników.

Natomiast w przypadku wskazanych wyroków dotyczących imprez integracyjnych ryczałtowo określony był całkowity koszt organizowanego wydarzenia, zasadniczo nie występowało ryczałtowe określenie kosztu przypadającego na jednego pracownika (por. wyrok o sygn. 11 FSK 2740/11: zakup usług cateringowych bądź kompleksowej usługi organizacji imprezy; wyroki o sygn. II FSK 602/11 i sygn. II FSK 603/11: koszt organizacji balu zleconej firmie zewnętrznej obliczony ryczałtowo; wyrok o sygn. II FSK 1428/11: różne warianty organizacji imprez integracyjnych, m.in. ustalanie kosztu organizowanej imprezy przez wyspecjalizowany podmiot na podstawie jedynie określenia skali wydarzenia, bez związku z rzeczywistą liczbą uczestników). Ta różnica wskazuje, że - pod pewnymi warunkami nie mającymi zastosowania do przedmiotowego zagadnienia - możliwe byłoby wskazanie wysokości skonkretyzowanego przysporzenia z tytułu abonamentu medycznego. Natomiast ryczałtowe określenie wysokości usługi organizacji imprezy integracyjnej dla wszystkich pracowników ma inne cechy: mogłoby być podstawą do dokonania wyliczenia usługi przypadającej na konkretnego pracownika tylko w sytuacji, gdy takie działanie arytmetyczne byłoby wyraźnie wskazane przez przepisy *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (a jak zostało wyżej wskazane, taka możliwość nie została przez ustawodawcę przewidziana).

Wynik przeprowadzonej powyżej wykładni prowadzi do wniosku, że jeżeli nie ma możliwości ustalenia przedmiotu opodatkowania, a w konsekwencji podstawy opodatkowania (dochodu), to zastosowanie znajdzie zasada *impossibilum nulla obligatio est*. Brak możliwości ustalenia jednego z elementów stosunku prawnopodatkowego czyni niemożliwym powstanie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji ustalenie zobowiązania podatkowego. Obowiązku podatkowego (w tym m.in. momentu jego powstania) nie można domniemywać, czy też wyprowadzać go z wykładni przepisów prawa

podatkowego. Każdy element stosunku prawnopodatkowego powinien być - zgodnie z wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych - uregulowany w ustawie. Zgodnie ze stałą linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego, zasadę wynikającą z art. 217 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 1 września 1998 r., sygn. U 1/98; 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97). Należy zatem stwierdzić, że w sytuacji, gdy wartości świadczeń udostępnionych podczas imprezy integracyjnej i sfinansowanych przez pracodawcę nie można przyporządkować do świadczeń uzyskiwanych (otrzymanych) przez konkretnego pracownika, nie jest możliwe ustalenie - na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* - w odniesieniu do danego pracownika kwoty przychodu z nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 tej ustawy.

W związku z ujawnionymi rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich