

---

# NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIA NA RZECZ PRACOWNIKÓW – PROBLEM KLASYFIKACJI. UWAGI NA TLE WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO W SPRAWIE K 7/13

---

IRENA TALARCZYK-STĘPNIK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1.Wstęp.....	150
2.Opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń - zagadnienia wprowadzające.....	151
3.Przepisy dotyczące nieodpłatnych świadczeń .....	153
4.Nieodpłatne świadczenie w interpretacjach i wyrokach .....	154
5.Podsumowanie .....	162

## 1. WSTĘP

---

---

Wraz z pojawieniem się na polskim rynku dużych korporacji popularność zyskały pozapłacowe świadczenia pracownicze. Powszechną praktyką pracodawców jest obecnie oferowanie swoim pracownikom, obok wynagrodzenia zasadniczego, dodatkowej formy gratyfikacji w postaci przykładowo biletów do kina, kart wstępu do siłowni czy pakietów usług medycznych. Można nawet stwierdzić, że rzadkością obecnie jest sytuacja, gdy pracownik otrzymuje samo tylko wynagrodzenie. Dlatego istotne wydaje się odróżnienie terminu „wynagrodzenie za pracę” od pojęcia „przychód ze stosunku pracy”, to drugie

---

\* mgr Irena Talarczyk – Stępnik, e-mail: irena.talarczyk.stepnik@gmail.com

pojęcie ma bowiem znacznie szerszy zakres. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny<sup>1</sup>, pojęcie wynagrodzenia za pracę ma charakter węższy niż pojęcie przychodów ze stosunku pracy. Przychodem ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze. Wynagrodzenia pracownicze są tylko jednym z jego elementów<sup>2</sup>.

## **2. OPODATKOWANIE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ - ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE**

---

Jednocześnie, zagadnienie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń budzi liczne kontrowersje, o czym świadczy ilość wniosków o wydanie interpretacji. Na ich pokazną liczbę niewątpliwie wpływ ma niejasność przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>, w tym brak legalnej definicji nieodpłatnego świadczenia. Stworzenie ustawowego wyjaśnienia tego terminu byłoby zresztą trudne, a – jak się wydaje – ukształtowana definicja byłaby nieprecyzyjna. Biorąc bowiem pod uwagę ciągle poszerzającą się i bardzo różnorodną grupę pozapłacowych świadczeń pracowniczych, ukształtowana definicja szybko straciłaby swą aktualność. W konsekwencji, regulację prawną należałoby poddawać nieustającej nowelizacji. W jej braku dochodziłoby zaś do sytuacji, w której dane świadczenie, nie mieszcząc się w zakresie kazuistycznego przepisu, wzbudzałyby wątpliwości co do jego opodatkowania.

Drugim źródłem problemów jest zmieniająca się niezwykle często praktyka organów podatkowych, przy – dodać należy – niezmiennie treści przepisów. Istotą problemu nie jest to, czy nieodpłatne świadczenie stanowić będzie przychód pracownika, gdyż otrzymanie przez pracownika nieodpłatnego świadczenia z reguły powoduje powstanie u niego przychodu, chyba że świadczenie mieści się w katalogu zwolnień przewidzianych w ustawie. Problemem pozostaje określenie, co stanowi nieodpłatne świadczenie. Ustalenie, czy dana forma gratyfikacji jest nieodpłatnym świadczeniem na

---

<sup>1</sup> Dalej jako NSA.

<sup>2</sup> Wyrok NSA z 27 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 1695/14.

<sup>3</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

rzecz pracownika, czy też nie może być za taką uznana, ma zasadnicze znaczenie – zarówno z punktu widzenia pracownika, który zostanie obciążony podatkiem, jak i pracodawcy pełniącego funkcję płatnika. W kontekście art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>4</sup> określającego odpowiedzialność płatnika za niewykonanie obowiązków określonych w art. 8 Ordynacji podatkowej nie dziwi potrzeba przejrzystości uregulowań dotyczących nieodpłatnych świadczeń. W sytuacji bowiem gdy pracodawca, nie traktując danego świadczenia jako przychodu pracownika ze stosunku pracy podlegającego opodatkowaniu, błędnie nie nalicza, nie pobiera i nie odprowadza podatku dochodowego od wartości świadczenia, a więc nie wypełnia swoich obowiązków, podlega odpowiedzialności podatkowej. Ponadto, jego zachowanie może skutkować odpowiedzialnością karnoskarbową ponoszoną na podstawie Kodeksu karnego skarbowego<sup>5</sup>. Prawidłowe zaklasyfikowanie danego świadczenia pozwoli więc pracodawcy uniknąć popadnięcia w zaległość podatkową, spowodowaną nieświadomością, że od danego świadczenia, jako świadczenia nieodpłatnego, zobowiązany był potrącić zaliczkę na podatek dochodowy. W konsekwencji uwalnia się on również od odpowiedzialności karnej.

Jak przyjmuje się w doktrynie i orzecznictwie, świadczenie traktuje się jako nieodpłatne w sytuacji, gdy spełniający je podmiot nie otrzymuje w zamian żadnej korzyści. „»Inne nieodpłatne świadczenia« to wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności i które jednocześnie charakteryzują się tym, że nie obejmują rzeczy jako przedmiotu świadczenia. Ich przedmiotem, jak się wydaje, jest więc przede wszystkim świadczenie usług oraz bezpłatne udostępnianie określonych rzeczy lub praw”<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. [Dz.U. z 2015 poz. 613 ze zm.](#)), dalej jako O.p.

<sup>5</sup> Por. art. 78 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. [Dz.U. z 2013 poz. 186 ze zm.](#)).

<sup>6</sup> J. Marciniuk (red.) *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 121. Por. także R. Styczyński, Glosa do wyroku WSA z dnia 23 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 29/14, LEX/el. 2015: „Dla celów podatkowych za nieodpłatne świadczenie należy przyjmować te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy (...) Powstanie przychodu ze świadczeń nieodpłatnych należy zatem rozważać zawsze wtedy, gdy podatnik otrzymuje bez obowiązku świadczenia wzajemnego rzeczy lub prawa inne świadczenie lub też możliwość korzystania z rzeczy lub praw”. Podobnie WSA w Krakowie w wyroku z 17.08.2015, sygn. I SA/Kr 1002/15: „Dla celów podatkowych nieodpłatne świadczenie obejmuje każde działanie lub zaniechanie na rzecz innej osoby oraz wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub

W przypadku nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników często trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, czy można mówić o jakiejś formie wzajemności. Wynika to z faktu, że ponosząc wydatki na rzecz pracowników, pracodawcy w przeważającej większości widzą w tym korzyść także dla siebie. Poprzez oferowanie pracownikom dodatkowych korzyści, oferta takiego zatrudnienia staje się bardziej atrakcyjna, w konsekwencji czego pracodawca może pozyskać lepszą, bardziej kompetentną kadrę. Pracownik mający możliwość skorzystania z różnych form świadczeń dodatkowych z pewnością wykazuje większą lojalność wobec pracodawcy, a w konsekwencji, zmotywowany dodatkowymi korzyściami, jest także bardziej efektywny. Lojalność przyczynia się do zmniejszenia fluktuacji pracowników, to zaś wpływa na minimalizację kosztów oraz ograniczenie czasu poświęcanego na rekrutację nowych pracowników i ich przeszkolenie<sup>7</sup>.

### **3. PRZEPISY DOTYCZĄCE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ**

---

Najważniejsze regulacje dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawierają przepisy art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>8</sup>. W art. 11 ust. 1. u.p.d.o.f. za przychody, z enumeratywnie wyliczonymi w dalszej części ustawy wyjątkami, uznaje się otrzymane lub postawione do dyspozycji

---

te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób, których skutkiem jest nieodpłatne – to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu – przysporzenie majątku innej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się na podstawie cen rynkowych”. Stanowisko to podzielił także TK w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, uznając, że pod pojęciem „inne nieodpłatne świadczenia” – w najszerszym ujęciu – kryją się wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiejkolwiek odpłatności.

<sup>7</sup> We wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania częściowo nieodpłatnego przekazania pracownikom posiłków wydawanych w stołówkach pracowniczych, na podstawie którego została wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 14 listopada 2014 r. interpretacja IPPP2/443-820/14-4/MM, Wnioskodawca podniósł, że działanie takie [częściowo nieodpłatne przekazywanie pracownikom posiłków w stołówkach pracowniczych, autorka] ma również wymiar psychologiczny, w trakcie bowiem spożywania posiłków w stołówce pracowniczej następuje integracja pracowników, co w dłuższej perspektywie ma wpływ na ich pracę, wydajność, a tym samym przychody Wnioskodawcy.

<sup>8</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.); dalej jako u.p.d.o.f.

podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Z kolei, w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca dokonał szerokiego, przykładowego wyliczenia, co należy uznać za przychody ze stosunku pracy. Tak więc, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Z kolei art. 21 ust. 1 tej samej ustawy zawiera katalog zwolnień przedmiotowych.

#### **4. NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIE W INTERPRETACJACH I WYROKACH**

---

Analiza interpretacji indywidualnych dotyczących zagadnienia nieodpłatnych świadczeń prowadzi do wniosku, że w kwestii prawnej oceny ich skutków równie niepewne jak podatnicy są organy wydające interpretacje<sup>9</sup>. Różnorodność poglądów i pomysłów na rozstrzygnięcie wątpliwości dotyczących nieodpłatnych świadczeń rodzi pewne obawy. Wielkie nadzieje pokładano w wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>10</sup> z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, którego wydanie miało na celu ujednoczenie stosowania przepisów dotyczących nieodpłatnych świadczeń.

Trybunał stanął na stanowisku, że przepisy dotyczące innych nieodpłatnych świadczeń są zgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej<sup>11</sup>. Wyrok ten z pewnością uznać należy za duży krok w kierunku uporządkowania materii dotyczącej nieodpłatnych

---

<sup>9</sup> Nasuwa się nawet refleksja, że to właśnie owa niepewność organów implikuje niepewność podatników.

<sup>10</sup> Dalej jako TK

<sup>11</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483.

świadczeń, nie dziwi zatem, że stał się on przedmiotem licznych komentarzy doktryny<sup>12</sup>, a od czasu jego wydania jest regularnie cytowany przez organy podatkowe i sądownictwo administracyjne w sprawach dotyczących nieodpłatnych świadczeń<sup>13</sup>. Kluczowe w tym orzeczeniu jest określenie przez TK cech, które musi spełniać nieodpłatne świadczenie, by mogło zostać uznane za przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. W wyroku, o którym mowa, wskazano, że świadczenie uznane zostanie za przychód, gdy pracownik skorzystał z niego w pełni dobrowolnie oraz zostało ono spełnione w jego interesie, nie zaś w interesie pracodawcy. Korzyść wynikająca ze świadczenia ma być równocześnie wymierna i możliwa do przypisania indywidualnemu pracownikowi. Trybunał podkreślił, że kryterium wyróżnienia nieodpłatnych świadczeń stanowiących przychód pracownika musi być obiektywna ocena czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a ma to miejsce wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe, którego efekt jest uchwytany w majątku pracownika. Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, aby podległy opodatkowaniu, muszą prowadzić do pojawienia się u pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej. Może ona wystąpić w dwóch postaciach: prowadzącej do powiększenia aktywów albo do zaoszczędzenia wydatków.

TK potwierdził także stanowisko, przyjęte obecnie zarówno przez doktrynę, jak i orzecznictwo, że aby w ogóle nastąpił przychód ze stosunku pracy, świadczenie w naturze oraz inne nieodpłatne świadczenia muszą zostać otrzymane<sup>14</sup>. Do niedawna organy i sądownictwo administracyjne uznawały bowiem, że już sama możliwość skorzystania ze

---

<sup>12</sup> Porównaj m.in. A. Mariański, A. Nowak-Piechota, Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych, *Przegląd Podatkowy* 11/2014 s. 43-48, gdzie autorzy – co do zasady przychylnie ustosunkowani do wyroku – wskazują jednocześnie na znaczącą rolę, jaką odgrywa Trybunał Konstytucyjny w procesie interpretacji prawa podatkowego.

<sup>13</sup> Porównaj m.in. Wyrok WSA w Łodzi z 23 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Łd 592/15; wyrok NSA z 23 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1689/13, czy też wyrok WSA we Wrocławiu z 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1674/14, w którym sąd, rozpatrując kwestię organizacji imprez biznesowo-integracyjnych dla pracowników na gruncie opodatkowania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, odniósł się do przesłanek wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny i wobec braku ich spełnienia uchylił interpretację organu podatkowego, wskazującą, że organizacja tego typu imprez na rzecz pracowników winna stanowić ich przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

<sup>14</sup> Wydaje się więc, że kwestia przesłanki otrzymania świadczenia nie jest już zagadnieniem spornym, choć jeszcze w 2011 roku Dariusz Strzelec zwracał uwagę, że warunek otrzymania świadczenia jest przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne niejednokrotnie pomijany. D. Strzelec, *Świadczenia na rzecz pracowników. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.

świadczenia stanowi dla podatnika źródło korzyści, które należy opodatkować<sup>15</sup>. Działo się tak, mimo że „otrzymanie świadczenia” jako przesłanka uznania danego nieodpłatnego świadczenia za przychód wynika wprost z przepisów u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 11 ust. 1 tej ustawy przychodami są wszak między innymi wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Jakkolwiek wyrok TK stał się punktem odniesienia dla organów podatkowych i sądów administracyjnych, które od czasu jego wydania regularnie się na niego powołują, nie jest to jednak regułą. Analiza interpretacji podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych nasuwa wniosek, że w kwestii nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników niektóre organy podatkowe w sposób nieuzasadniony nadal ignorują stanowisko TK oraz NSA<sup>16</sup>. Choć TK dokonał usystematyzowania zagadnienia, poprzez wyodrębnienie cech charakteryzujących przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, problem ten nadal budzi wątpliwości. Ze względu na zasygnalizowane pomijanie, czy też co gorsza niezrozumienie wniosków płynących z wyroku TK, niektóre organy podatkowe upoważnione przez Ministra Finansów do wydawania interpretacji indywidualnych nadal nie potrafią odpowiedzieć na pytanie, czy w konkretnej sytuacji dane świadczenie wyczerpuje wszystkie kryteria charakteryzujące nieodpłatne świadczenie. To zaś powoduje, że może dochodzić do sytuacji, gdy organ i wnioskodawca, powołując się na to samo orzeczenie TK, dochodzą do odmiennych wniosków, jak stało się w przypadku powołanej poniżej interpretacji.

Przykładem braku oddziaływania rozstrzygnięcia TK na rozumienie przepisów przez organy podatkowe jest interpretacja z 12 marca 2015 roku, wydana przez Dyrektora

---

<sup>15</sup> Tak w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 lutego 2010 r., IPPB2/415-724/09-2/MG, gdzie organ stwierdził, że „o powstaniu przychodu ze stosunku pracy nie przesądza fakt skorzystania przez pracownika z oferowanych przez pracodawcę spotkań integracyjnych oraz atrakcji zapewnionych podczas tych imprez, lecz samo otrzymanie przez pracownika możliwości skorzystania z imprez integracyjnych o określonej wartości pieniężnej (...). Postawienie do dyspozycji pracownikowi nieobowiązkowego uczestnictwa w spotkaniach integracyjnych, które skierowane są tylko do pracowników Spółki, stanowi nieodpłatne świadczenie, którego wartość ustala się według cen ich zakupu”.

<sup>16</sup> Tak między innymi WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 17.09.2015, sygn. I SA/Po 266/15: organ niezasadnie pominął ukształtowaną już linię orzeczniczą opartą na orzeczeniach TK i NSA, powołanych we wniosku i skardze (wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13).

Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>17</sup>. W przedłożonym wniosku spółka zadała pytanie, czy wartość zestawu startowego otrzymanego przez pracownika od Wnioskodawcy w związku z opracowaniem i wprowadzeniem w spółce nowego wizerunku/logo stanowi dla tego pracownika przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zestaw startowy miałby być elementem prowadzonej przez spółkę kampanii informacyjno-promocyjnej wśród jej pracowników, mającej na celu ich identyfikację z nowym wizerunkiem firmy. Wnioskodawca planuje podjęcie działań służących rozpowszechnieniu nowej marki spółki, w tym w szczególności przekazanie nieodpłatnie każdemu pracownikowi tzw. zestawu startowego promującego nową markę, składającego się z drobnych przedmiotów wykorzystywanych głównie w miejscu pracy, takich jak np.: kubek termiczny, torba śniadaniowa, długopis czy tzw. smycz na służbowy identyfikator. Wnioskodawca stanął na stanowisku, że przekazanie zestawu startowego nie spełnia wszystkich wymienionych przez TK przesłanek decydujących o tym, że dane świadczenie zaliczyć można do kategorii innych nieodpłatnych świadczeń. Celem przekazania rzeczy nie była bowiem realizacja interesu pracownika, ale osiągnięcie korzyści przez pracodawcę zainteresowanego promocją swojej marki.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu nie podzielił stanowiska wnioskodawcy. Uzasadniając swoje stanowisko, odwołał się, tak samo zresztą jak wnioskodawca, do wyroku TK. Zdaniem organu, podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane nieodpłatne świadczenie stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia. Podniósł on, że skoro istnieje możliwość zindywidualizowania przedmiotowego świadczenia poprzez dokładne określenie liczby osób, które mają dane przedmioty otrzymać, gdyż mają je otrzymać wszyscy pracownicy, a także możliwość wyliczenia kosztu poniesionego w związku z darowaniem pracownikom przez wnioskodawcę gadżetów reklamowych, to w takim razie można ustalić wartość świadczeń i przyporządkować je poszczególnym osobom. Organ interpretacyjny uznał więc,

---

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 marca 2015 r., ILPB2/415-1228/14-2/WM, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).



że pakiet startowy, jako nieodpłatne świadczenie, stanowi przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jak się wydaje, organ podatkowy tylko fragmentarycznie przeanalizował treść wspomnianego wyroku TK, pomijając kwestię dobrowolności skorzystania ze świadczenia oraz tego, czy zostało ono spełnione w interesie pracownika. W omawianej sprawie oba te warunki jawią się jako niespełnione. Gdyby bowiem otrzymanie pakietu startowego było dobrowolne, wnioskodawca nie byłby w stanie wyprzedzająco określić, ilu pracowników zostanie obdarowanych ww. zestawem. Wnioskodawca jednak nie uzależnił przekazania „pakietu startowego” od wyrażenia woli jego otrzymania. Założył bowiem z góry, że pakiet taki otrzyma każdy pracownik. Słuszne więc jest twierdzenie organu, że da się określić od początku liczbę pracowników otrzymujących świadczenie, skoro wnioskodawca przekaze zestawy wszystkim pracownikom, równocześnie jednak ta konstatacja wyklucza wystąpienie drugiego z niezbędnych warunków, a więc dobrowolności.

W odniesieniu do omawianej interpretacji kluczowe zdaje się twierdzenie TK, że „inne nieodpłatne świadczenia” na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód w rozumieniu u.p.d.o.f. tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków. Chodzi zatem o sytuację, w której – gdyby świadczenie takie nie nastąpiło ze strony pracodawcy – pracownik sam poniósłby koszt takiego świadczenia. Ponieważ jednak pracodawca zobowiązał się do poniesienia kosztów, tym samym pracownik zaoszczędził na wydatkach. Oczywistym przykładem takiego uniknięcia kosztów jest chociażby wynajem przez pracodawcę mieszkania do użytku pracownika. Natomiast w przypadku korzyści pracownika wynikających z otrzymania pakietu startowego, to jak podkreślił sam wnioskodawca, zestawy te mają promować markę. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału wyrażonym w uzasadnieniu do wyroku, w przypadku korzyści z nieodpłatnych świadczeń chodzi o korzyści otrzymywane przez pracownika do własnej dyspozycji, którymi podmiot ten może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb. Należy podkreślić, że w analizowanej sytuacji korzyść taka nie istnieje. Pracownik nie może bowiem swobodnie dysponować otrzymanym zestawem startowym, skoro już w samym wniosku wnioskodawca informuje, że na otrzymanych smyczach pracownicy będą

nosili pracownicze identyfikatory. Dodatkowo trudno dopatrywać się jakiegokolwiek korzyści pracownika otrzymującego kolejne, najczęściej zbędne gadzety, nawet jeśli jako pracownik danej firmy będzie się czuł zobowiązany okazywać zadowolenie z „podarunku”. Z pewnością także poprzez wejście w posiadanie pakietu startowego pracownik nie zaspakaja własnych, osobistych potrzeb. Uznanie więc objętych nim rzeczy za nieodpłatne świadczenie podlegające opodatkowaniu to wynik jawnego niezrozumienia wyroku TK.

W powoływanym już wielokrotnie wyroku Trybunał, odnosząc się do kwestii uczestnictwa pracowników w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, stanął na stanowisku, że nie jest w tym przypadku spełnione obiektywne kryterium wystąpienia u pracownika przysporzenia majątkowego, w tym przysporzenia w formie zaoszczędzenia wydatków. Nie sposób wszak zakładać, że gdyby nie owo spotkanie zorganizowane przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Analogiczne wnioski można zastosować także w odniesieniu do omawianej sytuacji rozpatrywanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Dzieje się tak, ponieważ osoba otrzymująca pakiet startowy nie odnosi żadnej korzyści, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Trudno sobie bowiem wyobrazić zatrudnionego, który nie otrzymawszy pakietu startowego, sam z własnej woli zamawia sobie kubek z logo firmy czy smycz opatrzoną tym znakiem. Przedmioty takie dostaje się zazwyczaj przy okazji udziału w różnego rodzaju imprezach, czy też – jak w omawianej sprawie – od pracodawcy chcącego promować swoją markę. Oczywiście, istnieje grupa ludzi, którzy hobbystycznie zbierają takie rzeczy i nawet są skłonni do ich zakupu, jest to jednak wyjątek, na którym nie powinno się budować generalnej zasady.

Wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu interpretacja indywidualna została z urzędu zmieniona przez Ministra Finansów 18 września 2015 r.<sup>18</sup>. Minister Finansów uznał, że otrzymanie zestawów startowych nie stanowi dla pracowników przysporzenia majątkowego. Uzasadniając konieczność zmiany interpretacji Minister odwołał się do kryteriów wyróżniających nieodpłatne świadczenie, przedstawionych przez

---

<sup>18</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 28 września 2015 r., DD3.8222.2.383.2015.KDJ, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

TK: „(...) w kontekście przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego nie budzi wątpliwości, iż pierwsze dwie przesłanki nie zostały spełnione. Trudno bowiem mówić zarówno o dobrowolności przyjęcia zestawu startowego przez pracowników, jak i o przekazaniu go przez Wnioskodawcę w interesie pracowników. Jedynie ostatni warunek można byłoby uznać za spełniony, gdyż Wnioskodawca zapewne zna wartość zestawu startowego i z łatwością mógłby przypisać jego wartość każdemu z wyposażonych w ten zestaw pracowników. Nie jest to jednak wystarczające kryterium do ustalenia po stronie pracowników przychodu w rozumieniu ustawy”<sup>19</sup>. Zmiana interpretacji, ze względu na przytoczone w niniejszym artykule argumenty, zasługuje na pełną aprobatę. Choć bowiem TK w omawianym wyroku zajmował się kwestią nieodpłatnych świadczeń w kontekście imprez integracyjnych, sformułowane w uzasadnieniu do wyroku wnioski są na tyle uniwersalne, że bez wątpienia powinny być uwzględniane przy rozpatrywaniu zagadnień związanych z pozostałymi nieodpłatnymi świadczeniami. Wydaje się bowiem, że choć problem pracowniczych świadczeń – ze względu na ich bardzo szeroki i ciągle rozbudowujący się katalog – nie jest zagadnieniem łatwym, wyrok TK, gdyby był brany pod uwagę, pozwoliłby zminimalizować wątpliwości pojawiające się na tle tego problemu. Tymczasem organy podatkowe nadal uznają za przychód pracownika świadczenia, które, nie spełniając warunków określonych w wyroku TK, za taki uznany być nie mogą. Szczęśliwie jednak interpretacje indywidualne są przedmiotem kontroli administracyjnej i sądowej. Ta pierwsza – jak to miało miejsce w przypadku interpretacji dotyczącej pakietów startowych – dokonywana jest przez Ministra Finansów na podstawie art. 14e § 1 ordynacji podatkowej<sup>20</sup>. Zgodnie z tym przepisem „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości”.

---

<sup>19</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 28 września 2015 r., DD3.8222.2.383.2015.KDJ, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

<sup>20</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. [Dz.U. z 2015 poz. 613](#) ze zm.).

Z kolei przykładem sądowej oceny interpretacji prawa podatkowego w sprawie świadczeń nieodpłatnych jest wyrok WSA w Poznaniu z 17 września 2015 r<sup>21</sup>. Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną, w której organ podatkowy stanął na stanowisku, że finansowane przez spółkę noclegi pracowników związane z wykonywaniem przez nich obowiązków służbowych wynikających z umowy o pracę stanowią dla pracowników przychód ze stosunku pracy. Duży niepokój budzi stanowisko organu interpretującego sformułowane we wskazanym wyroku. W ocenie organu wszelkie świadczenia uzyskane w ramach stosunku pracy stanowią przychód pracownika – opodatkowany lub korzystający ze zwolnienia. Jak argumentował organ, gdyby ustawodawca zamierzał nie zaliczać do przychodu pracownika świadczeń uzyskiwanych w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych, to dałby temu jednoznaczny wyraz w przepisach. Jeśli przyjąć powyższe stanowisko za prawidłowe, powstaje obawa, że koszty związane z realizacją przez pracownika obowiązków służbowych, które powinny ciążyć na pracodawcy, byłyby niezasadnie przerzucane na pracownika. WSA w Poznaniu, odwołując się do wyroku TK, wskazał, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci wykonanej prawidłowo i wydajnie pracy. Skoro zatem świadczenia zostały spełnione w interesie pracodawcy, a nie pracownika, nie można mówić o powstaniu jakiegokolwiek przychodu po stronie tego ostatniego. Korzyści po stronie pracownika, która musi wystąpić, aby w ogóle dało się mówić o możliwości powstania nieodpłatnego świadczenia, trudno się doszukiwać w sytuacji, kiedy ten wykonuje wyłącznie obowiązki zawodowe. Tym bardziej że pracownicy często traktują nocowanie poza swoim miejscem zamieszkania jako obowiązek uciążliwy, wiążący się choćby z rozłąką z najbliższymi. Brakuje tutaj równocześnie, na co wskazał WSA, możliwości rozporządzania przez pracownika owym świadczeniem.

Organ podatkowy, wydając uchyloną interpretację, nie tylko pominął wnioski płynące z wyroku TK, ale także nie uwzględnił stanowiska NSA wyrażonego w wyroku z 2

---

<sup>21</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17.09.2015 r., sygn. I SA/Po 266/15, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

października 2014 r.<sup>22</sup>. W wyroku tym NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA, tym samym utrzymując w mocy wyrok WSA w Warszawie. Wyżej wymieniona sprawa dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie powstania po stronie pracownika przychodu podlegającego opodatkowaniu z tytułu finansowania przez pracodawcę kosztów noclegu związanego z wyjazdem służbowym niebędącym podróżą służbową. WSA uznał, że w sytuacji, w której pracodawca opłaca nocleg pracownika wykonującego swe obowiązki w miejscu określonym w umowie o pracę, nie ma mowy o jakimkolwiek przychodzie pracownika. Wydatki tego rodzaju są ponoszone w interesie pracodawcy, stanowiąc koszt działalności gospodarczej. NSA podzielił zaprezentowane stanowisko, podnosząc, że „w opisanym stanie faktycznym ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi, przyjmując wskazane przez Trybunał Konstytucyjny kryterium oceny, jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Dodać należy, że Sąd I instancji trafnie wskazał, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszystkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika pokrywa pracodawca”<sup>23</sup>.

## 5. PODSUMIOWANIE

---

Podsumowując, uznać należy, że w przypadku gdyby organ uwzględnił w swoich rozważaniach stanowisko zaprezentowane w wyroku TK oraz odwołujące się do niego stanowisko NSA i podjął się próby ustalenia, czy świadczenie będące przedmiotem zainteresowania spełnia wymogi stawiane przez TK dla uznania danego świadczenia za nieodpłatne świadczenie, jego interpretacja z pewnością nie stałaby się przedmiotem zaskarżenia. Wydaje się wszak oczywiste, że wydatki poniesione przez pracodawcę w celu

---

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 2 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2387/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

realizacji przez pracownika obowiązków służbowych nie stanowią dla tego drugiego przychodu ze stosunku pracy.

Mimo że wyrok TK stanowi z pewnością kamień milowy, nie rozstrzygnął on ostatecznie sporu wokół nieodpłatnych świadczeń, choć z pewnością go złagodził, eliminując wątpliwości, które istniały co do kwalifikacji niektórych świadczeń. Rozstrzygnięto między innymi kwestię uczestnictwa w imprezie firmowej, wartości którego nie uznaje się obecnie za przychód pracownika, choć do niedawna organy podatkowe stały na stanowisku, że jeśli pracodawca organizuje tego typu imprezę, każdy pracownik, również ten, który w imprezie nie uczestniczył, miał z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu.

Jako jedną z przyczyn niejasności pojawiających się wokół problematyki świadczeń pracowniczych dałoby się wskazać ich bardzo szeroki, wydaje się nawet, że niemożliwy do całkowitego ustalenia, katalog. Rzeczywistego powodu owych niejasności należy jednak upatrywać w postawie niektórych organów podatkowych, które ignorują wytyczne Trybunału. Biorąc pod uwagę interpretacje indywidualne Ministra Finansów zmieniające wydane uprzednio interpretacje, a także wyroki sądów administracyjnych, należy z satysfakcją zauważyć, że wymienione podmioty traktują wyrok TK jako podstawę formułowanych przez siebie wniosków. W związku z tym pozostaje mieć nadzieję, że organy podatkowe niebawem zaczną zważać i uwzględniać wnioski płynące z wyroku TK i tym samym urzeczywistni się twierdzenie Ministra Finansów, zgodnie z którym kwestia opodatkowania nieodpłatnych świadczeń została przez Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku ostatecznie rozstrzygnięta<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Stanowisko Ministra Finansów wyrażone w interpretacji indywidualnej z 29 października 2015 r., DD3.8222.2.376.2015.KDJ, zmieniającej interpretację indywidualną z dnia 2 marca 2015 r., nr IBPB II/1/415-944/14/MK, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl).

**SUMMARY**

**Free employee benefits – classification issues. Comments on the verdict of the Constitutional Tribunal in the case K 7/13**

The article concerns the issue of taxation of free employee benefits. The essence of the problem is the difficulty with correct identification of such benefits. However, the recognition of consideration for providing free benefits is essential both from the point of view of the employee - in this case charged with the tax - and the employer, who is liable for payment. These difficulties are a result of vague provisions of the Personal Income Tax Act on personal income tax, including the lack of a legal definition of the notion itself, which is difficult to formulate because of the wide and constantly expanding catalogue of free benefits. The article discusses the verdict of the Constitutional Tribunal in the case K 7/13, which constitutes an attempt to methodize the issue of free employee benefits, including indicating the characteristics which such a free benefit should meet in order to be considered an income pursuant to the Art. 12 section 1 and Art. 11 section 1 of the Personal Income Tax Act. Recognizing the verdict as a turning point, the author notes that following the announcement hereof, some tax authorities issuing individual interpretations have still had difficulties with determining what constitutes a free employee benefit. The source of these problems lies in unreasonable disregard of the authorities towards the Tribunal's verdict, or taking into account only some of the conclusions hereof. Although the issue of employee benefits is not an easy one, the verdict of the Constitutional Tribunal, should it be taken into account, would, according to the author, minimize doubts concerning the matter.

**Key words:** gratuitous service for employees, payment of the benefit, other gratuitous service

**Słowa kluczowe:** nieodpłatne świadczenia na rzecz pracowników, wypłata świadczeń, inne nieodpłatne świadczenia