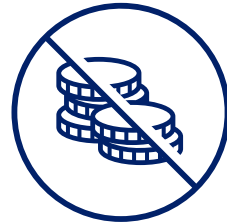




# „Plusy dodatnie i plusy ujemne” cywilistycznego podejścia do nieodpłatnych świadczeń w podatkach dochodowych

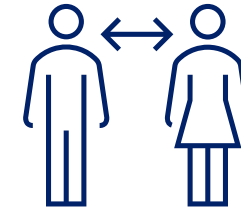
dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK  
Alicja Sarna, SSW Pragmatic Solutions

## Świadczenie w naturze lub inne nieodpłatne świadczenie



### Nieodpłatne

– za darmo, bez pieniędzy, czy bez świadczenia wzajemnego?



### Świadczenie

– ktoś coś daje „świadczy”, pojęcie cywilistyczne?



## Sam sobie świadczyć?

“Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych /.../ jest zarówno przeznaczenie zysku lub części zysku na określone fundusze w drodze uchwały zgromadzenia wspólników podjętej na podstawie art. 191 par. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 czerwca 1934 r. - Kodeks handlowy /.../ w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje wyłączenia zysku lub części zysku od podziału, jak i nie wypłacenie wspólnikom dywidendy niezwłocznie po podjęciu uchwały przez zgromadzenie wspólników w tym zakresie.”

Uchwała NSA z 18.11.2002 ,FPS 9/02



Czy to jest cywilistyczne  
podejście?





O ile w prawie cywilnym nie ma świadczenia bez świadczącego, o tyle w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest istotne kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy /.../ przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Skoro więc nie jest ważne źródło przychodów, lecz sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie.

Odroczenie terminu wypłaty dywidendy daje spółce możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a w razie jej braku - majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy. Odpada wówczas potrzeba zaciągnięcia oprocentowanego kredytu. Wspomniana możliwość sama w sobie stanowi więc korzyść o konkretnym wymiarze finansowym.

Źródło?





Art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...), rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.



3.4.1. Ograniczenie zakresu pojęcia „nieodpłatnego świadczenia” do darowizny w rozumieniu prawa cywilnego (działanie donandi causa, czyli z zamiarem szczodropliwości), które w istocie zostało zaproponowane w przywołanym orzeczeniu, na pewno nie może zostać przyjęte na gruncie u.p.d.o.f.

Zostało zresztą odrzucone przez NSA, między innymi w przywołanej już uchwale NSA z 18 listopada 2002 r., w której skład siedmiu sędziów podkreślił oderwanie pojęcia „nieodpłatnego świadczenia” w prawie podatkowym od pojęć cywilistycznych.

Zwłaszcza analizując przychód ze stosunku pracy trzeba uwzględnić naturę tego stosunku.

W ocenie Trybunału jest oczywiste, że pracodawcy (poza wyjątkowymi sytuacjami) nie dokonują darowizn na rzecz swoich pracowników.

Jednocześnie jest oczywiste, że wynagrodzenie za pracę może przybierać nie tylko pieniężną postać lecz także postać różnego rodzaju świadczeń, które – nawet nieujęte w umowie o pracę – w praktyce są postrzegane jako jego element.

Gdyby się zdarzyło, że pracodawca rzeczywiście chce obdarować konkretnego pracownika, np. z okazji jubileuszu zatrudnienia wręcza mu zegarek, wówczas korzyść tę należałoby potraktować jako podlegającą ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (...).

A zatem **to nie zamiar obdarowania stanowi kryterium odróżnienia** świadczeń pracodawcy, o których wartość należy podnieść podlegający opodatkowaniu dochód pracownika, od tych, które jego dochodu nie zwiększają.

# Dochód, przychód... co za różnica dla TK?

## Pkt 3.2.5. uzasadnienia wyroku TK

**Przychód ze źródła**, jakim jest stosunek służbowy czy stosunek pracy, nie różni się od przychodów osiągniętych z innych źródeł, tzn. może wystąpić pod różnymi postaciami, przy czym najczęściej występującą i najbardziej typową postacią są oczywiście pieniądze (w formie gotówkowej lub bezgotówkowej).

Ponadto może przybrać postać uzyskanego przez podatnika świadczenia w naturze, które ma formę rzeczową lub stanowi usługę (por. A. Huchla, op.cit., s. 290).

Gdy chodzi o pierwszą postać przychodu ze stosunku służbowego i stosunku pracy, to – zgodnie z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. – obejmuje ona „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”.

W tym samym przepisie, jako dochód podlegający opodatkowaniu, ustawodawca wskazuje „wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych”.

3.4.2. Kryterium tym musi być obiektywna ocena, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku.

Trybunał – w ślad za uchwałą NSA – uznaje, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, „których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”.



## Dochód czy korzyść majątkowa?

3.4.3. Świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podległy opodatkowaniu muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi.

W wyniku takiego świadczenia w majątku pracownika nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ – jak wskazano w pkt 3.2.4. uzasadnienia – znaczenie dochodu na gruncie u.p.d.o.f. jest szersze, zaoszczędzenie wydatków musi być traktowane na równi z przyrostem majątku.



Czy korzyść to dochód?

Czy zmiana majątku na pewno  
zawsze jest korzyścią?



# Uf, jednak świadczenie to świadczenie od kogoś!

4.2.4. Trybunał stwierdza, że stosowanie do oceny konkretnych świadczeń pracodawcy na rzecz pracownika kryterium obiektywnego, ustalonego w pkt 3.4.7. uzasadnienia, w praktyce prowadzi do wyników zbieżnych z tymi, do których prowadzi określenie w ustawie zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy.

Jeśli jest nim „otrzymanie” od pracodawcy nieodpłatnego świadczenia przez konkretnego pracownika – wówczas powstaje zobowiązanie podatkowe.

W konsekwencji, zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii „innych nieodpłatnych świadczeń” jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

1

Zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie)

2

Zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść

3

Korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów)



4.3.4. Trybunał stwierdza, że choć art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nie przewiduje wprost uprawnienia pracodawcy do rozbicia ogólnej (zbiorczej) ceny zakupu między pracowników, to przedstawiony przez NSA sposób ustalenia podstawy opodatkowania narzuca się jako logiczna konsekwencja nabywania przez pracodawcę, w drodze jednej czynności prawnej, pewnych dóbr dla większej liczby osób.

W takiej sytuacji proste działanie matematyczne prowadzi do ustalenia przychodu przypadającego na każdą z nich.

W ocenie Trybunału, dla określenia obowiązku podatkowego nie ma znaczenia, podkreślana przez wnioskodawcę, różnica między ceną zapłaconą przez pracodawcę a wartością przysporzenia po stronie pracownika.

Jak słusznie stwierdził w powołanej wyżej uchwale pełnej Izby Finansowej NSA, „(...) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których w przepisie tym mowa [art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.], nie stanowi cena zakupu, w szczególności cena – w rozumieniu (cyt.) ustawy o cenach – ale ustala się ją (dopiero) według cen zakupu, to jest: odpowiednio, stosownie do cen zakupu, zależnie od cen zakupu, kierując się cenami zakupu.

Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu.

Ustawowe sformułowanie «według cen zakupu», posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałby samodzielnie użyty termin «cena zakupu».

Za takim stanowiskiem przemawia także okoliczność, że w art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. ustawodawca przewidział możliwość ustalania przychodu pracownika w przypadku świadczeń częściowo odpłatnych, a zatem dopuścił dokonanie przez pracodawcę indywidualnej oceny wartości świadczenia.

# I do czego to doszło?



Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników skarżącej Spółki w miejscu wykonywania przez nich pracy, z wyłączeniem podróży służbowej, będą stanowiąc dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 u.p.d.o.f.



Ponoszenie w takiej sytuacji wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie tego pracownika, ponieważ umożliwia mu zapewnienie właściwych warunków socjalnych, które powinien sfinansować z uzyskiwanych dochodów. W tym znaczeniu to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść.

## Do czego to doszło?



Jeżeli skarżący zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie oraz bezpłatny transport, wartość tych świadczeń stanowi dla jego pracowników przychód w rozumieniu u.p.d.o.f.

Jest to przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f.

## A przecież trzeba pamiętać, że...

(...) choć umowa ta prowadzi do odpłatnego zbycia nieruchomości, nie jest to wystarczającą przesłanką, aby przyjąć, iż przychód uzyskany w wyniku tego zbycia podlegałby opodatkowaniu. W uzasadnieniu cytowanego wyroku podkreślono, że ustawodawca nie mówi, iż uprawnienia i świadczenia dożywocia z tej umowy są ceną za przeniesienie własności nieruchomości.

Mimo że zarówno umowa sprzedaży, jak i umowa dożywocia są umowami wzajemnymi, w których świadczenie jednej strony jest odpowiednikiem świadczenia drugiej, i subiektywnie rzecz ujmując, mają one charakter ekwiwalentny (...), to czas trwania świadczeń w umowie dożywocia może być różny, a to oznacza, że nie sposób ich utożsamiać z ceną. Już tylko z tego powodu do świadczeń z umowy dożywocia nie można było zastosować reguł określenia wartości rynkowej z art. 19 ust. 1–4 u.p.d.o.f. (...) nie ma możliwości określenia ceny (odpłatności) odpłatnego zbycia nieruchomości przez dożywotnika z uwagi na nieweryfikowalny, zależny od długości życia dożywotnika zakres i czas trwania świadczeń z tej umowy. Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż mimo że umowa dożywocia jest umową odpłatną, w której zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a/ u.p.d.o.f. dochodzi do zbycia nieruchomości, to z uwagi na niemożliwość zastosowania przesłanek z art. 19 ust. 1–4 tej ustawy przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości w wyniku tej umowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób

## A trzeba pamiętać, że...

(...) choć umowa ta prowadzi do odpłatnego zbycia nieruchomości, nie jest to wystarczającą przesłanką, aby przyjąć, iż przychód uzyskany w wyniku tego zbycia podlegałby opodatkowaniu. W uzasadnieniu cytowanego wyroku podkreślono, że ustawodawca nie mówi, iż uprawnienia i świadczenia dożywocia z tej umowy są ceną za przeniesienie własności nieruchomości.

Mimo że zarówno umowa sprzedaży, jak i umowa dożywocia są umowami wzajemnymi, w których świadczenie jednej strony jest odpowiednikiem świadczenia drugiej, i subiektywnie rzecz ujmując, mają one charakter ekwiwalentny (...), to czas trwania świadczeń w umowie dożywocia może być różny, a to oznacza, że nie sposób ich utożsamiać z ceną. Już tylko z tego powodu do świadczeń z umowy dożywocia nie można było zastosować reguł określenia wartości rynkowej z art. 19 ust. 1–4 u.p.d.o.f. (...) nie ma możliwości określenia ceny (odpłatności) odpłatnego zbycia nieruchomości przez dożywotnika z uwagi na nieweryfikowalny, zależny od długości życia dożywotnika zakres i czas trwania świadczeń z tej umowy.

Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż mimo że umowa dożywocia jest umową odpłatną, w której zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a/ u.p.d.o.f. dochodzi do zbycia nieruchomości, to z uwagi na niemożliwość zastosowania przesłanek z art. 19 ust. 1–4 tej ustawy przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości w wyniku tej umowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

## Korzystanie z darmowego programu – podejście cywilistyczne



Świadczenie?



Podmiot świadczący?



Nieodpłatne?



Czy to ma sens?



Podatkowo –  
przychodu nie da się ustalić,  
albo przychód = 0



# Dziękujemy za uwagę!



dr hab. Wojciech Morawski  
Prof. UMK  
wmoraw@umk.pl



Alicja Sarna  
Partner, doradca podatkowy  
alicja.sarna@ssw.solutions