

8

JULIA ROGOSZ

Przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych – jednolita linia interpretacyjna sądów administracyjnych i organów podatkowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego?

Tutor: dr Robert Zieliński

Julia Rogosz – studentka III roku dwóch kierunków prawa oraz finansów i rachunkowości. Działaczka organizacji charytatywnych, wielokrotna laureatka stypendium Rektora ALK. Jej zainteresowania naukowe skupiają się wokół prawa finansowego.

1. Wstęp

Wielu pracowników otrzymuje od swoich pracodawców różnego rodzaju pozapłacowe świadczenia, stanowiące wynagrodzenie za pracę, tzw. nieodpłatne świadczenia. Wśród pracodawców pojawia się jednak problem opodatkowania tych świadczeń. Problem ten od lat pozostaje aktualny. Interpretacja co do uznania świadczenia za nieodpłatne stanowi przychód podatnika i w konsekwencji podlega opodatkowaniu, wzbudza wiele kontrowersji. Jednocześnie kwestia ta pozostaje niezwykle istotna dla podatników, a także pracodawców, jako płatników, którzy dokonują rozliczeń z właściwymi organami podatkowymi. Ze względu na brak w naszym porządku prawnym wypracowanej, jednolitej linii orzeczniczej w zakresie nieodpłatnych świadczeń pracodawcy każdorazowo stają przed decyzją, czy zdecydować się na pomniejszenie przychodów pracownika o kwotę zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu innych nieodpłatnych świadczeń, obniżając w ten sposób wynagrodzenie pracowników. Dylemat ten nie jest prosty do rozstrzygnięcia, ponieważ w przypadku, gdy świadczenia takie powinny zostać opodatkowane, a pracodawca nie zdecyduje się na pomniejszenie przychodu swoich pracowników, narazi się tym samym na spór z organami podatkowymi.

Czym są nieodpłatne świadczenia i które z nich podlegają opodatkowaniu? Czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 roku¹ pozwala obecnie na udzielanie precyzyjnej i jednoznacznej odpowiedzi co do opodatkowania nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez pracowników? Próba udzielenia odpowiedzi na te pytania stanowi przedmiot rozważań niniejszego opracowania.

2. Pojęcie „nieodpłatnych świadczeń”

Określając treść pojęcia „nieodpłatne świadczenia”, należy mieć na uwadze przepisy kodeksu cywilnego², ze względu na prawny charakter pojęcia „świadczenie”. Zgodnie z ich treścią „przez świadczenie należy rozumieć wskazane treścią zobowiązania zachowanie się dłużnika względem wierzyciela” (Grabarczyk, 2009, s. 77). Na gruncie prawa cywilnego świadczenie może polegać na działaniu lub na zaniechaniu, a więc na biernym lub czynnym zachowaniu się ze strony dłużnika. W istocie możliwe jest dokonanie głębszego podziału wewnątrz prezentowanych pojęć. Z działania wyodrębnia się danie (np. wydanie rzeczy) lub czynienie (np. wykonanie usługi), natomiast z zaniechania – nieczynienie oraz zaprze-

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, dalej: wyrok Trybunału Konstytucyjnego.

² Art. 353 § 1, Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.2017, poz. 459, ze zm.), dalej k. c.

stanie³. Świadczenie ponadto zawsze musi być oznaczone, a w chwili powstania stosunku zobowiązaniowego na gruncie przepisów k.c., także skonkretyzowane. „Charakter świadczenia mają tylko te przysporzenia, co do których działający nie tylko ma zamiar przenieść i przenosi jakąś wartość ze swego majątku do majątku innej osoby, lecz także czyni to w celu, by wypełnić swoje zobowiązanie i spowodować w ten sposób jego zgaśnięcie”⁴. Na konieczność interpretacji „nieodpłatnych świadczeń” w świetle uregulowań prawa cywilnego zwraca również uwagę Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z dnia 8 listopada 2000 r. stwierdził, że: „Jakakolwiek ustawa podatkowa nie precyzuje tego, co w jej rozumieniu jest świadczeniem nieodpłatnym, to wszakże nie powinno ulegać wątpliwości, iż pojęcie to związane jest ze stosunkami prawnymi o charakterze zobowiązaniowym (...)”⁵. Stanowisko, co do konieczności odwołania się do rozumienia tego pojęcia w prawie cywilnym, jak i również w orzecznictwie i doktrynie wynika także z interpretacji organów podatkowych⁶.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają legalnej definicji pojęcia „nieodpłatnego świadczenia”⁷. Jak podkreśla jednak NSA w jednym ze swoich wyroków „(...) pojęcie nieodpłatne świadczenia ma na gruncie prawa podatkowego szersze znaczenie niż w prawie cywilnym, gdyż obejmuje ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu (...)”⁸. Ze względu na przedmiot prawa podatkowego, którym jest sfera stosunków publicznoprawnych, a którą należy rozumieć jako powstałą w wyniku zdarzenia, z którym konkretna ustawa wiąże skutek prawny, nie sposób także odwoływać się wyłącznie do definicji językowej, nawet jeżeli jest wypracowana przez doktryny innych gałęzi prawa⁹. Pojęcie to pojawia się w art. 11 u.p.d.o.f., który w ust. 1 wskazuje, iż przychodami są otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Równocześnie, pojęcie to pojawia się w art. 12 ust. 1 tej ustawy wskazując, że za przychód ze stosunku służbo-

³ Ibidem, s. 78.

⁴ Ibidem, s. 80.

⁵ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2000 r., sygn. SA/Sz 1244/99, Lex, nr 53256, wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1998 r., sygn. I SA/Kr 1277/97 oraz wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2002 r., sygn. SA/Sz 1975/00.

⁶ Sekita (2015); Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 sierpnia 2011 r., IPPB2/415-440/11-5/MG.

⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

⁸ Sekita (2015, s. 201); wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2002 r., II FSK 144/11, CBOSA.

⁹ Dauter (2001, s. 82), por. wyrok NSA z dnia 12 marca 2002 r., sygn. I SA/Łd 1876/01, CBOSA.

wego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, uważa się także wartość innych nieodpłatnych świadczeń. Podstawowe kategorie przychodów zostały przez ustawodawcę określone w art. 10 u.p.d.o.f. Z powyższego wynika, że przychody określone w artykule 11 należy traktować jako dodatkową, a nie podstawową, kategorię przychodów. Mając to na względzie, inne nieodpłatne świadczenia powstają w sposób odmienny niż otrzymanie środków pieniężnych, wartości pieniężnych albo rzeczy lub praw majątkowych (Grabarczyk, 2009, s. 96). Na gruncie tej regulacji źródłem innych nieodpłatnych świadczeń są jedynie bezpłatne usługi lub nieodpłatne udostępnienie rzeczy lub praw. W ich wyniku stan majątkowy podatnika po stronie aktywnej nie ulega bezpośrednio zwiększeniu, jednak nie można zaprzeczyć co do faktycznego odniesienia korzyści finansowej po jego stronie. Na skutek otrzymania przysporzenia w formie nieodpłatnego świadczenia nie ponosi on kosztów, które prawdopodobnie poniósłby, gdyby świadczenie nie miało miejsca. Przychód z tytułu innych nieodpłatnych świadczeń stanowi więc przychód specyficzny, ponieważ jego źródłem jest zaoszczędzenie wydatku (Grabarczyk, 2009, s. 171). Nieodpłatność świadczenia przejawia się zatem w braku dokonywania zapłaty za nie. Jeżeli natomiast występuje częściowa, chociażby symboliczna odpłatność, to należy uznać je za częściowo odpłatne. Uznanie świadczenia za odpłatne nawet częściowo, prowadzi do powstania obowiązku podatkowego, ze względu na powstanie przychodu. Należy jednak z pełną stanowczością zaznaczyć, że nie każde nieodpłatne świadczenie będzie generowało powstanie przychodu po stronie pracownika, jako podatnika.

Należy także mieć na względzie, iż pomimo braku legalnej definicji pojęcia „nieodpłatnych świadczeń”, pewien sposób jego rozumienia został wypracowany w orzecznictwie sądów. Sąd Najwyższy w wyroku z 6 września 1999 r. wskazał, iż dla celów podatkowych pojęcie to należy rozumieć, jako „(...) te wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu”¹⁰. Również Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając kwestię nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób prawnych, przyjął tożsamą definicję¹¹. nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez pracowników pozostaje problemowa, co do konieczności ich opodatkowania, a więc uznania ich za przychód pracownika. Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. wartość otrzymywanych przez pracowników nieodpłatnych świadczeń w naturze oraz innych nieodpłatnych świadczeń jest przychodem ze

¹⁰ Wyrok SN- Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 6 sierpnia 1999 r., sygn. III RN 31/99.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., sygn. I SA/Gd 2285/98, Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 16 października 2006 r., sygn. II FPS 1/06, CBOSA.

stosunku pracy. Mając to na uwadze, otrzymane przez pracownika nieodpłatne świadczenia, będą powodowały powstanie przychodu, który będzie podlegał opodatkowaniu. Problematyka ta rodzi jednak wątpliwości w praktyce. Nie wszystkie nieodpłatne świadczenia należy uznać za przychód pracownika. Są w końcu również takie z nich, które co prawda za takie uznamy, jednak są one zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie tylko pracodawcy jako płatnicy mają problem z jednoznaczną interpretacją konkretnych świadczeń, rozbieżności widać również w judykaturze i interpretacjach organów podatkowych.

3. Orzecznictwo sądów administracyjnych i interpretacje organów podatkowych przed wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r.

Wielu pracowników korzysta z organizowanych przez swoich pracodawców szkoleń. Zgodnie z przepisami kodeksu pracy pracodawca nie ma obowiązku fachowego szkolenia pracowników, a jedynie ułatwianie im podnoszenia kwalifikacji (Marciniuk, 2017b, s. 77). Pracodawcy często decydują się jednak na pokrycie kosztów kształcenia swoich pracowników. Czy poniesienie tych kosztów skutkuje powstaniem u pracownika przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, który podlega opodatkowaniu? Odpowiadając na to pytanie, należy mieć na uwadze różnorodność szkoleń, w jakich mogą brać udział pracownicy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 31 stycznia 2008 roku¹², przywołał za Ministrem Finansów¹³, dwie kategorie szkoleń:

- 1) „szkolenia podnoszące posiadane kwalifikacje zawodowe w sensie umiejętności wykonywania bieżącej pracy (seminaria, odczyty, prelekcje, wykłady, kursy specjalizacyjne),
- 2) szkolenia podnoszące poziom wiedzy ogólnej i zawodowej pracownika (nauka w szkołach publicznych i niepublicznych, w szkołach wyższych, na studiach podyplomowych itp.)”¹⁴.

W pierwszym przypadku orzecznictwo wskazuje na brak odnotowania po stronie pracownika przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Konieczne jest jednak spełnienie warunku, aby umiejętności zdobyte w trakcie takiego szkolenia były wymagane na stanowisku, na którym pozostaje pracownik i w faktyczny sposób związane z jego pracą. Stanowisko takie odnaleźć można w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 października 2007 r.,

¹² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. III SA/Wa 1915/07, CBOSA.

¹³ Pismo Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1993 r., PO5/6-804-02457/93.

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. III SA/Wa 1915/07, CBOSA.

w której uznał, iż „(...) jeśli szkolenie nie byłoby związane z wykonywaniem czynności przez pracownika na danym stanowisku pracy, tylko miałyby na celu podniesienie ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia, a pracownicy nie uczestniczyliby w nim na podstawie polecenia służbowego, wówczas koszty ponoszone przez zakład pracy na to szkolenie, stanowiłyby przychód pracownika w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1”¹⁵. Tożsamy pogląd wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi z 30 maja 2014 roku¹⁶. Uczestniczenie radnego w szkoleniu, które ma go przygotować do pełnienia funkcji społecznej, zdaniem organu, należy do niezbędnego do codziennego wykonywania obowiązków. Mając powyższe na względzie, po stronie radnego nie powstanie przychód, który podlegałby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Odmiennej wykładni przepisów dokonał natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 2 marca 2010 r. Stwierdził on, że udział członków rady nadzorczej w szkoleniu, mającym na celu prawidłową realizację zadań przez jej członków, generuje powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu po ich stronie¹⁷. Jak podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 31 stycznia 2008 r., przychodu pracownika nie stanowi wartość szkoleń, których obowiązek przeprowadzenia wynika jednak wprost z obowiązujących przepisów Kodeksu pracy, np. szkolenia z zakresu BHP¹⁸.

Wątpliwości budzi także kwestia powstania nieodpłatnego świadczenia po stronie pracownika, w wyniku udziału w spotkaniach integracyjnych. Organy podatkowe w większości zajmowały stanowisko, iż świadczenia otrzymane przez pracowników w trakcie tzw. imprez integracyjnych stanowią przychody ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 u.p.d.o.f. (Marciniuk, 2017a, s. 165). I tak, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, iż „świadczeniem nieodpłatnym dla pracownika jest udział w imprezie integracyjnej sfinansowanej przez pracodawcę”¹⁹. Tożsame stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu²⁰.

¹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 października 2007 r., ILPB2/415-16/07-2/ES.

¹⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 maja 2014 r., IPTPB1/415-155/14-2/KC.

¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 marca 2010 r., IBPBII/1/415-956/09/BJ.

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w Warszawie z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. III SA/Wa 1915/07.

¹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 maja 2012 r., IPPB2/415-302/12-2/AS.

²⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 października 2010 r., ILPB1/415-849/10-4/TW; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 czerwca 2014 r., ILPB1/415-299/14-2/TW.

Zdaniem tego organu, bez znaczenia dla kwestii podatkowych pozostaje, czy pracownik rzeczywiście skorzystał z atrakcji, jakie były zapewnione w ramach imprezy integracyjnej.

Nie ulega wątpliwości, iż do powstania przychodu z tzw. nieodpłatnych świadczeń może dojść tylko wówczas, gdy tego rodzaju świadczenie zostanie przez pracownika faktycznie otrzymane, jednakże w judykaturze można spotkać aż trojaki rozumienie zwrotu „otrzymane świadczenie”. Może być nim zapewnienie możliwości skorzystania ze świadczenia, otrzymanie zgody na skorzystanie ze świadczenia albo rzeczywiste skorzystanie ze świadczenia (Pustuł, 2013). Organy w większości jako przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia przyjmują koszt wyliczony proporcjonalnie na podstawie liczby pracowników, którzy mogą w tej imprezie integracyjnej uczestniczyć, a następnie przypisują ten koszt rzeczywistym uczestnikom (Kosacka i Olszewski, 2013, s. 161). Naczelny Sąd Administracyjny podniósł ponadto, iż „ewentualne trudności towarzyszące indywidualizacji świadczeń na rzecz poszczególnych pracowników mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na byt i zakres obowiązku podatkowego”²¹. Również Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi²² oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy²³ podnieśli, iż kwestie problemu ustalenia osób uczestniczących w spotkaniach integracyjnych pozostają możliwe do rozwiązania. Organy podatkowe stoją więc na stanowisku, iż tego rodzaju świadczenia należy uznać za przychód pracownika, nawet w sytuacji, gdy pracodawca ponosi koszty ryczałtowe i nie jest w stanie dokonać indywidualizacji owych kosztów (Twardo, 2014, s. 226).

Jednolite stanowisko wśród organów podatkowych i sądów administracyjnych w zakresie uznania za przychód podlegający opodatkowaniu nieodpłatnych świadczeń z tytułu zakupu przez pracodawcę pakietu świadczeń medycznych (tzw. abonamenty medyczne) wynikało z uchwały NSA z 24 października 2011 roku²⁴. Do dnia wydania powyższej uchwały, w orzecznictwie sądów administracyjnych odnaleźć można było odmienną interpretację tych przepisów. Kwestie sporne budziło poniesienie przez pracodawcę kosztów w formie ryczałtowej dla ogółu pracowników. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dostrzegł problem niemożności przypisania świadczeń do konkretnego pracownika i uznał, iż w tym przypadku nie stanowią one przychodu pracownika²⁵. Stanowisko to, w jednako-

²¹ Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1998 r. sygn. I SA/Ka 1719/96, CBOSA.

²² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 2 sierpnia 2011 r., IPTPB2/415-182/11-2/KR.

²³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 sierpnia 2013 r., ITPB2/415-479/13/MM.

²⁴ Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 sierpnia 2008 r., sygn. III SA/Wa 625/08, CBOSA.

wym brzmieniu zostało również podniesione w wyroku z 4 grudnia 2009 roku²⁶. Jak trafnie wskazuje W. Nykiel „nie można ustalać przychodu w drodze arytmetycznego działania polegającego na podzieleniu kwoty ryczałtu przez liczbę pracowników.” (Nykiel, 2015, s. 180). Ostatecznie pełny skład Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale z 24 października 2011 r. uznał za trafne i uzasadnione stanowisko zaprezentowane w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2010 roku (Marciniuk, 2017, s. 165). Kwestie wypracowania jednolitej linii orzeczniczej w zakresie pakietów medycznych zauważa również Trybunał Konstytucyjny²⁷, wskazując jednak, iż wynika ona z uchwał NSA²⁸.

4. Opodatkowanie dochodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r.

W dniu 8 lipca 2014 r. Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał wniosek Prezydenta Konfederacji Lewiatan z siedzibą w Warszawie. Przedmiotem badania konstytucyjności były przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim dopuszczają opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń przyznawanych przez pracodawców na rzecz pracowników, tj. art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2–2b owej ustawy²⁹. Wnioskodawca zarzucał przedmiotowym przepisom niezgodność z art. 2 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków następuje w drodze ustawy, natomiast art. 2 określa zasadę demokratycznego państwa prawnego, zgodnie z którą „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”³⁰. We wniosku Prezydent Konfederacji Lewiatan podnosił nieprecyzyjność przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Taki stan prawny, zdaniem wnioskodawcy, narusza zasadę pewności prawa oraz zaufanie obywateli do państwa i stanowione go przez prawa. Jak podkreślał to Trybunał Konstytucyjny, w kwestii nieodpłatnych świadczeń otrzymanych

²⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 1018/09, CBOSA.

²⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13.

²⁸ Uchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010; uUchwała NSA z dnia 24 maja 2010 r., sygn. II FPS 1/10, CBOSA.

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13.

³⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

przez pracowników, brakuje stabilnej, jednolitej i powtarzalnej linii orzeczniczej. Pomimo istnienia w tym względzie wyjątku dotyczącego nieodpłatnych świadczeń w postaci pakietów medycznych, Trybunał Konstytucyjny wskazał na brak możliwości odniesienia takiej linii orzeczniczej do innych świadczeń, z pominięciem ich specyfiki³¹. W związku z powyższym, stanął na stanowisku, iż konieczne jest dokonanie przez niego samodzielnej interpretacji przepisów, które zostały przez Wnioskodawcę zaskarżone. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. nie podzielił stanowiska wnioskodawcy. Nie uznał kwestionowanych przepisów za sprzeczne z Ustawą zasadniczą, co do opodatkowania wszelkich świadczeń, które pracownik może otrzymać w związku z pozostawaniem w stosunku pracy, a które są ściśle związane z działalnością gospodarczą, którą prowadzi pracodawca, a także, których wartości nie da się obliczyć na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³². W wyroku podjął jednak wykładnię co do możliwości i skutków zastosowania, w zgodzie z Konstytucją, kwestionowanych przepisów ustawowych, tzw. wykładnię prokonstytucyjną. Wyrok ma więc walor wyroku interpretacyjnego (Bartosiewicz, 2015, s. 183). Jak bowiem wskazał Trybunał, „(...) uchylenie przepisów (jako niezgodnych z Konstytucją RP) z powodu braku ich należytej precyzji i określoności powinno być rozwiązaniem stosowanym tylko w sytuacji, gdy nie ma możliwości dokonania ich prokonstytucyjnej wykładni”³³. Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, że możliwość taka w przedmiotowym sprawie istnieje. Wnioskodawca kwestionował przede wszystkim sposób ustalenia przez sądy i organy podatkowe pojęcia przychodów, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jego zdaniem interpretacja w zgodzie z przepisami Konstytucji została odrzucona. Organy podatkowe i sądy nie brały pod uwagę, iż aby nieodpłatne świadczenie mogło zostać uznane za przychód i opodatkowane, konieczne jest, aby zostało przez pracownika otrzymane. Trybunał Konstytucyjny dokonał więc ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, formułując wniosek, iż „(...) mimo bardzo szerokiego ujęcia przychodów ze stosunku pracy – nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu”³⁴. W wyroku Trybunał Konstytucyjny sformułował kryteria pozwalające na zakwalifikowanie nieodpłatnych świadczeń do przychodu pracownika. Uznał, że musi być spełniona przesłanka obiektywnej oceny, iż

³¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 (1.4).

³² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13.

³³ Ibidem.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, Legalis 3.3.2.

świadczenie leżało w interesie pracownika. Spełnienie tej przesłanki oznacza, że po stronie pracownika pojawia się korzyść majątkowa (przysporzenie). Może ona polegać na możliwości zarówno zwiększenia jego aktywów, jak i zaoszczędzenia wydatków (Bartosiewicz, 2015, s. 184). Chcąc ustalić zaistnienie faktycznego zaoszczędzenia wydatków, należy udzielić odpowiedzi na pytanie: „Czy pracownik skorzystał ze świadczenia w pełni dobrowolnie?”. Świadczenie, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, aby mogło być traktowane jako przychód pracownika, powinno być indywidualnie do niego przypisane. W wyroku wyłania się interpretacja, iż zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest wyłącznie osoba fizyczna, nie natomiast grupa osób³⁵. W istocie często pojawiającym się problemem jest brak możliwości określenia zakresu, w jakim poszczególni pracownicy korzystają ze świadczenia zafinansowanego przez pracodawcę. Taka sytuacja ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy ponosi on koszty w sposób ryczałtowy. Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, nie jest zatem, w powyższych sytuacjach, możliwe indywidualne przypisanie świadczenia, a w konsekwencji pojawienie się przychodu po stronie pracownika. Nieodzownym kryterium, pozwalającym na uznanie nieodpłatnych świadczeń za przychód pracownika jest wyrażenie przez niego zgody na ich otrzymanie. „Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie.” (Bartosiewicz, 2015, s. 184). Trybunał Konstytucyjny również w bezpośredni sposób nawiązał do kwestii udziału pracownika w spotkaniach integracyjnych, szkoleniach i imprezach wyjazdowych. Nawet w przypadku dobrowolnego uczestnictwa pracownika w jednym z powyższych wydarzeń nie będzie można mówić o powstaniu po jego stronie korzyści. „Nie sposób bowiem przyjąć, że gdyby nie była to impreza organizowana przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu” (Bartosiewicz, 2015, s. 184). Trybunał Konstytucyjny zauważył ponadto problem indywidualizacji tego rodzaju świadczenia. W przypadku tego rodzaju przedsięwzięć brak jest podstaw, aby można było określić wysokość świadczenia, przypadającego na każdego pracownika. W drodze interpretacji Trybunał Konstytucyjny przyjął, że udział pracownika w imprezach integracyjnych, nie stanowi przesłanki powstania po jego stronie przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przyjmując powyższą interpretację w zakresie opodatkowania udziału pracowników w imprezach integracyjnych, Trybunał zakwestionował sposób interpretacji, który przyjmowały dotychczas organy podatkowe, a także w większości przypadków sądy admi-

³⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, Legalis 4.3.1.

nistracyjne. Równocześnie Trybunał Konstytucyjny odniósł się do kwestii szkoleń i różnego rodzaju dokształcania pracowników, wskazując na konieczność powstania po stronie pracownika korzyści majątkowej. Nie będzie jej natomiast w sytuacji, kiedy pracodawca oferuje udział w szkoleniu poza miejscem pracy. Należy mieć bowiem na uwadze, że „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 zwykle skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi” (Belon, Siwkowska i Świętek, 2017, s. 104). Zdaniem Trybunału nawet gdyby pracownik skorzystał ze szkolenia dobrowolnie, to po jego stronie nie powstaje przychód, bowiem nie sposób stwierdzić, iż, gdyby nie uczestniczył w szkoleniu zorganizowanym przez pracodawcę, to sam zdecydowałby się na wydanie pieniędzy celem uczestnictwa w nim. Odrębną kwestią pozostaje możliwość indywidualizacji takiego świadczenia. W przypadku szkolenia adresowanego do wszystkich pracowników, gdy nie ma możliwości indywidualnego przypisania każdemu pracownikowi, wymiernej korzyści, nie sposób uznać, aby po stronie każdego z nich zaistniał przychód. Trybunał podkreślał jednak możliwość dokonania indywidualizacji tych świadczeń, jeżeli są one oferowane grupie pracowników, a pracodawca jest w stanie określić ich liczbę oraz zakres, w jakim z niego skorzystał każdy z nich (Bartosiewicz, 2015, s. 185).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego potwierdził poprawność praktyki pomniejszenia przychodu pracownika o kwotę zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu innych nieodpłatnych świadczeń, a także w jednoznaczny sposób wskazał na zasady ich opodatkowania. „W oparciu o uzasadnienie orzeczenia, można stwierdzić, że z nieodpłatnym świadczeniem będziemy mieli do czynienia jedynie wówczas, gdy jednocześnie świadczenie leżało w interesie pracownika – stanowi ono dla niego realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku – a pracownik z niego skorzystał i faktycznie otrzymał przysporzenie” (Kubacki, 2017). Do czasu wydania wyroku powyższa kwestia wzbudzała wiele wątpliwości i w konsekwencji powodowała rozbieżności w interpretacjach, jakich dokonywały sądy i organy podatkowe. Podjęte przez Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnięcie w zakresie konstytucyjności przepisów stanowiących o opodatkowaniu wartości innych nieodpłatnych świadczeń stwarzało nadzieję na pierwszy ważny krok ku jednolitej linii orzeczniczej sądów i organów podatkowych w tym zakresie. Wskazane kryteria wyróżniające nieodpłatne świadczenia stanowiły pierwsze tego typu wytyczne pozwalające uznawać

dane świadczenie, za nieodpłatne świadczenia rodzące przychód po stronie pracownika i w konsekwencji podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Organy podatkowe w pełni podzielają wnioski sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny w omawianym wyroku (Marciniuk, 2017, s. 156).

5. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego wyznacznikiem jednolitej linii interpretacyjnej

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. (sygn. K 7/13) wskazuje kryteria, których spełnienie powoduje konieczność poboru podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń przez pracowników. Przed jego wydaniem orzecznictwo sądów administracyjnych i organów podatkowych pozostawało rozbieżne. Czy obecnie sytuacja ta uległa zmianie i zarówno podatnicy, jak i płatnicy doczekali się jednolitej interpretacji w kwestii nieodpłatnych świadczeń? Czy obecna wykładnia jest dla nich korzystna?

Sądy administracyjne oraz organy podatkowe, interpretując kwestię opodatkowania przychodu powstałego w wyniku nieodpłatnych świadczeń, respektują wyrok Trybunału Konstytucyjnego, a w szczególności przesłanki, które zostały w nim sformułowane. I tak, dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wydał interpretację³⁶, w której, określając, czy dane koszty należy uznać za nieodpłatne świadczenie, kierował się kryteriami wyróżniającymi nieodpłatne świadczenia, jakie wskazał Trybunał Konstytucyjny. Kwestia podlegająca interpretacji dotyczyła zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, co do uzyskania przychodu w związku z pokryciem kosztów członkostwa i certyfikacji w profesjonalnej organizacji. Koszty te były pokrywane w 100% przez pracodawcę. Przynależność do organizacji nie była obowiązkowa, jednak pracodawca rekomendował ją w przypadku zbieżności z zajmowanym stanowiskiem. Wnioskodawca chciał uzyskać odpowiedź na pytanie, czy koszty członkostwa i certyfikacji profesjonalnych organizacji zgodnych z celami biznesowymi pracodawcy, pokrywane przez pracodawcę stanowią przychód pracownika w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, w swojej interpretacji, w bezpośredni sposób nawiązuje do omawianego wyroku Trybunału Konstytucyjnego i za przychód pracownika uznał nieodpłatne świadczenie, pod warunkiem, że zostało ono spełnione za jego zgodą. Pracownik musiał więc skorzystać z tego świadczenia całkowicie dobrowolnie. Ponadto stwierdził, że świadczenie musi być spełniane w interesie pracownika, a nie pracodawcy. W konsekwencji powinno nastąpić

³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2016 r., IBPB – 2-1/4511-6/16/AD.

powiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów w postaci wydatków, które pracownik musiałby ponieść. Świadczenie to musi być także przypisane indywidualnie. W przedstawionym stanie faktycznym organ podatkowy zważył, że wszystkie powyższe przesłanki zostały spełnione. W przypadku nieponiesienia przez pracodawcę kosztu uczestnictwa i certyfikacji w organizacji pracownik musiałby zapłacić za nie samodzielnie. Istnieje więc bezpośrednia korzyść po stronie pracownika, która ponadto może być indywidualnie przypisana. Członkostwo w organizacji jest w pełni dobrowolne, a pracodawca nie nakłada na pracowników obowiązku z tym związanego. Sam pracownik występuje do pracodawcy z chęcią członkostwa i certyfikacji w organizacji i w związku z tym sfinansowania kosztów. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, w związku ze spełnieniem wszystkich przesłanek przewidzianych przez Trybunał Konstytucyjny w tym przypadku, u pracownika należy rozpoznać przychód, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych³⁷.

Przesłanki uznania przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń jako podlegających opodatkowaniu, wyartykułowane przez Trybunał Konstytucyjny, zostały również uwzględnione w interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy³⁸. Przychód w postaci opłacenia polisy od odpowiedzialności cywilnej (OC), gdy krąg osób objętych ochroną ubezpieczeniową nie został określony imiennie i jest nieograniczony, nie może być traktowany jako nieodpłatne świadczenie. Ze względu na niemożność zidentyfikowania osób objętych ubezpieczeniem nie będzie możliwe przypisanie przychodu z tego tytułu konkretnej osobie. W niniejszym stanie faktycznym nie zachodzi bowiem przesłanka wskazana przez Trybunał Konstytucyjny, dotycząca indywidualnego przypisania korzyści do konkretnego pracownika.

Warto także zwrócić uwagę na zmianę, jaka nastąpiła po wydaniu omawianego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w zakresie organizowania przez pracodawców tzw. imprez integracyjnych. Zgodnie z określonymi w tym wyroku kryteriami, jakie należy brać pod uwagę przy klasyfikacji danego świadczenia jako świadczenia nieodpłatnego powodującego powstanie obowiązku podatkowego, sądy administracyjne i organy podatkowe odstąpiły od dotychczasowej wykładni. Po wyroku Trybunału Konstytucyjnego „trudno (...) poważnie utrzymywać, że przychodem pracownika z umowy o pracę czy stosunku służbowego jest możli-

³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2016 r., IBPB – 2-1/4511-6/16/AD.

³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 lutego 2016, ITPB2/4511-1088/15/RS.

wość okazjonalnego uczestnictwa w obiedzie czy kolacji, a wartość zjedzonych przez niego potraw i wypitych napojów wyznacza podstawę opodatkowania” (Belon, Siwkowska i Świętek, 2017, s. 106). W wyroku z 5 lutego 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że w przypadku udziału pracowników w imprezach integracyjnych nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania dla konkretnego pracownika, a w związku z tym, nie jest spełniona jedna z istotnych przesłanek wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny. Tożsamą zmianę możemy obserwować w interpretacjach organów podatkowych. I tak dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w wydanej 4 lutego 2016 r. Interpretacji Indywidualnej³⁹, mając na względzie wyrok Trybunału Konstytucyjnego, uznał, że w związku z organizacją przez pracodawcę imprezy, po stronie pracowników nie pojawia się przychód podlegający opodatkowaniu. Zdaniem organu przemawia za tym zarówno brak pojawienia się korzyści majątkowej w postaci zaoszczędzenia wydatku, jak i niemożliwość indywidualnego przypisania świadczenia⁴⁰. Tożsamymi uzasadnieniami charakteryzują się interpretacje Dyrektorów Izb Skarbowych w Katowicach⁴¹, Warszawie⁴² oraz Bydgoszczy⁴³.

Uznanie pakietów medycznych, w kontekście przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, który podlega opodatkowaniu, po wydaniu uchwały przez pełen skład Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie budziło sprzeczności wśród sądów administracyjnych i organów podatkowych. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. pozwolił na pełne potwierdzenie tego stanowiska. Stanowił on więc „przypiecztowanie” wcześniejszej, prawidłowej linii interpretacyjnej. Kwestia powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, na skutek udziału pracowników w szkoleniu, które jest finansowane przez przedsiębiorcę, została również poruszona w omawianym wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który podkreślił konieczność spełnienia przesłanki przysporzenia majątkowego w postaci zaoszczędzenia wydatku.

³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 lutego 2016, ILPB1/4511-1-1504/15-2/TW, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 listopada 2015 r., ILPB3/4510-1-417/15-2/AO).

⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 lutego 2016, ILPB1/4511-1-1504/15-2/TW.

⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 30 czerwca 2015 r., IBPBI/2/4510-377/15/PC.

⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 sierpnia 2016 r., IPPB5/4510-627/16-2/BC; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 6 lipca 2015 r., IPPB2/415-421/13/15-5/S/MK1.

⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 31 marca 2016 r., ITPB2/4511-21/16/BK; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 listopada 2015 r., ITPB2/4511-857/15/MM.

Trybunał Konstytucyjny w bezpośredni sposób nawiązał również do opodatkowania świadczeń uzyskiwanych w związku z udziałem w szkoleniach, podkreślając, iż po stronie pracownika nie zostanie z tego tytułu odnotowany przychód. Tożsamą interpretację odnaleźć można w wyroku NSA z dnia 2 czerwca 2015 r.⁴⁴. Również organy podatkowe zdają się podzielać stanowisko Trybunału. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 3 grudnia 2015 r.⁴⁵ posługuje się w bezpośredni sposób wypracowanym przez Trybunał sposobem rozumienia pojęcia „nieodpłatnych świadczeń”, przywołując sformułowane przez niego przesłanki. Zdaniem organu, „(...) wobec jednoznacznego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13 (...)”⁴⁶ udział członków Gminnej Komisji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych i Zespołu Interdyscyplinarnego w szkoleniu, którego celem jest lepsze wykonywanie wyznaczonych im zadań, nie generuje po ich stronie przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Aprobata dla wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. wśród sądów administracyjnych widać w postanowieniu NSA, w którym odmówił podjęcia uchwały z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich⁴⁷. skazał tym samym, iż „wypowiedź Trybunału Konstytucyjnego jest wszechstronnie umotywowana, kompletna i jednoznaczna”⁴⁸ i w związku z tym, nie ma potrzeby jej powtarzania, uzupełniania, czy też poddawania zabiegom interpretacyjnym. Pomimo, że uwagi zawarte w ustnym uzasadnieniu do wyroku Trybunału Konstytucyjnego „nie wiążą formalnie ani sądów ani organów podatkowych” (Gadacz, 2014), to możemy dostrzec tendencję do interpretacji zgodnej z tym wyrokiem. Zarówno sądy, jak i organy podatkowe, w bezpośredni sposób w swoich wyrokach i interpretacjach nawiązują do przesłanek wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny i za ich pomocą badają uznanie danego świadczenia, za nieodpłatne świadczenie, powodują powstanie przychodu, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

5. Zakończenie

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. pozwolił na uporządkowanie rozbieżnych dotąd interpretacji organów podatkowych oraz sądów admi-

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1126/13.

⁴⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 3 grudnia 2015 r., ITPB2/4511-889/15/RS.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Postanowienie Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 13 października 2014 r., sygn. II FPS 6/14.

⁴⁸ Ibidem.

nistracyjnych w zakresie klasyfikacji nieodpłatnych świadczeń jako przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wyrok ten spotkał się z aprobatą ze strony judykatury, co znajduje odzwierciedlenie w powoływanych wyrokach i postanowieniach. Wskazuje on na przesłanki, których interpretacja w odniesieniu do konkretnego, indywidualnego przypadku pozwala na udzielenie jasnej odpowiedzi na pytanie, czy dane świadczenie należy uznać w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychód podlegający opodatkowaniu. Za sprawą stosowania jednolitych przesłanek klasyfikacyjnych widać wyjawiającą się jednolitą linię interpretacyjną. Ponadto, same organy podatkowe wzajemnie powołują wydane dotychczas interpretacje indywidualne, pozwalając tym samym na utrzymanie i wzmocnienie tej prawidłowej linii interpretacyjnej.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego ujedynolicił kryteria wg których należy dokonać klasyfikacji nieodpłatnych świadczeń w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Za jego sprawą zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe doczekały się jasnych i przejrzystych przesłanek interpretacyjnych. Wykładnia, jaką zastosował, powinna być uznana jako odchodząca od dotychczasowej, profiskalnej wykładni, stosowanej przez sądy administracyjne i organy podatkowe. Omawiany wyrok stanowi zatem ważny krok ku przejrzystości i jednolitości orzecznictwa i interpretacji organów podatkowych.

Bibliografia

- Bartosiewicz, A. (2015). *PIT. 5 wydanie komentarza*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Belon, E., Siwkowska, B. i Świętek, K. (2017). *Ustalanie zaliczek na podatek dochodowy przez zakłady pracy (płatników) w 2017 roku*. Gorzów Wlkp.: Gofin.
- Dauter, B. (2001). *Kontrowersje w podatku dochodowym od osób prawnych na tle orzecznictwa NSA*, Warszawa: Wydawnictwo Zrzeszenia Prawników Polskich.
- Gadacz, M (2014). *Nieodpłatne świadczenia pracownicze*. Warszawa: Legalis.
- Grabarczyk, J. (2009). *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*. Wolters Kluwer Polska.
- Kosacka, D. i Olszewski, B. (2013). *Reklama 2013. Reprezentacja, nieodpłatne świadczenia*. Białystok: DK Doradztwo sp. z o.o.
- Kubacki, R. (2017), *Leksykon. Podatek dochodowy od osób fizycznych*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Marciniuk, J. (red.) (2017a). *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Wyd. 17*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Marciniuk, J. (red.) (2017b). *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. Wyd. 18*. Warszawa: Legalis.
- Nykiel, W. (2015). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Difin.

- Pustuł, J. (2013). Imprezy integracyjne a przychód z nieodpłatnych świadczeń. *Przegląd Podatkowy*, 9.
- Sekita, J. (2015). *Podatki dochodowe. 522 wyjaśnienia i interpretacje*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Twardo, D. (2014). *Oskładkowanie i opodatkowanie wynagrodzeń. Rozliczenie pracowników i zleceniobiorców*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

