

GLOSÝ

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2012 r. o sygn. akt II FSK 709/11

1. Wprowadzenie

Główną tezą glosowanego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego jest stwierdzenie, iż wynagrodzenie za wykonywanie określonych czynności oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, w tym przekazanie środków majątkowych w celu wykonania umowy, stanowi przychód na gruncie art. 13 pkt 9 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: pdofiz)¹.

Stan faktyczny przedstawiony w badanym orzeczeniu, jak również analiza przepisów, orzecznictwa i tez doktryny, wskazuje jednak na inne rozumienie przepisów określających pojęcie przychodu (art. 11 pdofiz) i przychodu na podstawie art. 13 pkt 9 pdofiz, niż wskazał sąd w glosowanym orzeczeniu. Twierdzenia przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny są błędne i niekorzystne

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.).

dla podatnika, a także niezgodne z podstawowymi zasadami prawa podatkowego, w tym z zasadami wykładni prawa podatkowego i Konstytucją RP².

2. Zarys stanu faktycznego

Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Handlowe M. sp. z o.o w B. (obecnie M. sp. z o.o. w B.) zawierało umowy cywilnoprawne o zarządzanie przedsiębiorstwem z 18 osobami. Dla każdego zleceniobiorcy ustalono wynagrodzenie miesięczne w formie pieniężnej, płatne w terminie 14 dni od daty otrzymania przez spółkę faktur zleceniobiorcy. Zgodnie z treścią zawieranych umów spółka zobowiązała się zapewnić zleceniobiorcom środki techniczne niezbędne do wykonania umowy (tu: telefon komórkowy, samochód służbowy, komputer), jak również obciążały ją inne koszty związane z wykonaniem umowy (tu: koszty przejazdów, usług hotelowych, organizacji spotkań). W przypadku, kiedy owe koszty ponosili zleceniobiorcy, mieli oni prawo do refakturowania tychże na spółkę, jednak pod warunkiem, iż były one uzasadnione. Natomiast gdy zleceniobiorca korzystał ze składników majątku zleceniodawcy do celów innych niż wskazane w umowie, zleceniobiorca zobowiązany był do zapłacenia zleceniodawcy czynszu w odpowiedniej, ustalonej wysokości z uwzględnieniem stopnia korzystania przez zleceniobiorcę ze składników majątku zleceniodawcy do innych celów.

Decyzją z dnia 30 maja 2008 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. orzekł o odpowiedzialności podatkowej płatnika – M. sp. z o.o. w B. – w związku z niedopełnieniem obowiązków obliczenia, pobrania i wpłacenia zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące od stycznia do grudnia 2004 r. oraz określił wysokość niepobranego i niewpłaconego podatku. Organ ten uznał, że ponoszone przez spółkę wydatki na rzecz osób fizycznych na pod-

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

stawie zawartych z nimi umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, związane z eksploatacją samochodów służbowych, telefonów komórkowych, komputerów, stanowią element ich dodatkowego wynagrodzenia i są przychodami w rozumieniu art. 13 pkt 9 p.dofiz.

Wskazane rozstrzygnięcie zostało zaskarżone przez spółkę, która wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej. Postanowieniem z dnia 30 lipca 2008 r. organ stwierdził, iż odwołanie zostało wniesione z uchybieniem terminu. Spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, który wyrokiem z dnia 3 grudnia 2008 r. uchylił zaskarżone postanowienie, a skarga kasacyjna organu podatkowego została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 27 maja 2010 r. Mając na względzie wskazane rozstrzygnięcie NSA, Dyrektor Izby Skarbowej rozpatrzył odwołanie spółki, jednak nie znalazł podstaw do uwzględnienia tejże, wskazując na opodatkowanie na podstawie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów z tytułu umów o zarządzanie przedsiębiorstwem.

Spółka, nie zgadzając się z rozstrzygnięciem Dyrektora Izby Skarbowej, wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, który w wyroku stwierdził, iż nie zasługiwała ona na uwzględnienie. NSA podzielił zdanie sądu pierwszej instancji, stwierdzając, iż skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

3. Ocena prawna komentowanego wyroku

Główną tezą glosowanego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego jest twierdzenie, iż „przychodem z umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktu menedżerskiego lub umowy o podobnym charakterze (art. 13 pkt 9 p.dofiz) jest określone w takiej umowie wynagrodzenie za wykonywanie określonych czynności jak również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Wydatki uznane za elementy dodatkowego wynagrodzenia osoby zarządzającej spółką, czyli

koszty, jakie spółka ponosi w związku z eksploatacją środków majątkowych udostępnionych zleceniobiorcom (menedżerom), takich jak samochody, komputery i telefony, stanowią przychody w rozumieniu art. 13 pkt 9 p.dofiz, a ich wielkość wpływa na kształt podstawy opodatkowania osoby zarządzającej spółką". Z podanym stanowiskiem NSA w świetle stanu faktycznego sprawy i głównych założeń prawa podatkowego nie sposób się jednak zgodzić.

Podstawą określenia podatku dochodowego od osób fizycznych jest „przychód”, który ma swoją definicję legalną³ w art. 11 ust. 1 p.dofiz. Ustawodawca wskazał, iż są nim otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w danym roku kalendarzowym pieniądze oraz wartości pieniężne, a także wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ustanowioną w przytoczonym przepisie definicję przychodu uzupełniają następnne przepisy ustawy. Jednakże w tym miejscu należy zaznaczyć, iż z przytoczonej definicji wynika, że w przypadku podatków dochodowych zastosowanie ma zasada kasowego charakteru przychodu, gdzie momentem uzyskania przychodu jest faktycznie otrzymanie lub pozostawione podatnikowi do dyspozycji przysporzenie majątkowe o charakterze bezzwrotnym⁴. Nie jest to jednak zasada charakterystyczna dla przychodów, ale jedynie zasada dominująca, gdyż można również zastosować zasadę memoriałową, gdzie brany jest pod uwagę przychód należny w momencie określania wysokości podatku⁵. Dla określenia przychodu konieczne jest wskazanie, iż musi on także posiadać cechę ostateczności, czy też bezzwrotności, które to cechy w sposób oczywisty determinują przysporzenie podatnika powodujące powstanie jego przychodu. W głosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny słusznie

³ Por. A. Marczak, *Świadczenia rzeczowe – podatkowy ambaras w życiu menedżera*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 11, gdzie autor jasno wyraża pogląd o braku definicji legalnej przychodu w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁴ W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Warszawa 2005, s. 133.

⁵ Ibidem, s. 133.

podkreślił podstawowe założenia pojęcia „przychodu”, jednak wskazał zbyt szeroki jego zakres, nie odnosząc się w sposób wyczerpujący i konieczny do fundamentalnych aspektów zastanego stanu faktycznego.

Podmiotem występującym w ramach stosunku prawnego niniejszej sprawy jest „menedżer” wykonujący czynności związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem na podstawie kontraktu menedżerskiego czy innej umowy cywilnoprawnej o podobnym charakterze⁶. Natomiast przez kontrakt menedżerski „menedżer zobowiązuje się do stałego wykonywania czynności zarządzania przedsiębiorstwem lub częścią przedsiębiorstwa zleciendawcy, w jego imieniu i na jego rzecz za wynagrodzeniem”⁷. Kontrakt menedżerski jest umową cywilnoprawną nienazwaną, a jej przedmiotem jest wykonywanie przez osobę fizyczną lub inny podmiot czynności zarządzania jednostką organizacyjną czy też prawną – jest on zatem niezwykle podobny do umowy zlecenia, aczkolwiek charakteryzuje się pewnymi odmiennościami⁸. Należy zaznaczyć, iż nie ma znaczenia, czy menedżer prowadzi działalność gospodarczą jako zarejestrowany przedsiębiorca⁹. W każdym przypadku bowiem należy zaliczyć do działalności osobistej menedżera działalność polegającą na wykonywaniu czynności będących przedmiotem takiej umowy, z czym wiążą się różne konsekwencje na gruncie prawa podatkowego¹⁰. Określenie „działalność osobista” – co znajduje odzwiercie-

⁶ Por. J. Budziszewski, A. Żarkowska, *Aspekty prawne i podatkowe kontraktu menedżerskiego*, „Doradztwo Podatkowe” nr 2012/11/51, LEX [dostęp: 15.11.2013]; Z. Kubot, *Kontrakty menedżerskie – aspekty pojęciowe*, „Prawa i Zabezpieczenie Społeczne” nr 2003/6/17, LEX [dostęp: 15.11.2013].

⁷ M. Jarocki, *Kontrakty menedżerskie – wątpliwości interpretacyjne*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 1, s. 8.

⁸ W. Modzelewski (red.), *Komentarz...*, s. 158; por. M. Chudzik, *Umowy, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zasady opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6, Legalis [dostęp: 15.11.2013].

⁹ J. Aninowski, *Opodatkowanie kontraktów menedżerskich podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe” nr 2004/3/33, LEX [dostęp: 15.11.2013].

¹⁰ F. Małyś, *Kontrakty menedżerskie*, „Służba Pracownicza” nr 2012/8/15, LEX [dostęp: 15.11.2013].

dlenie zarówno w art. 10 ust. 1 pkt 2, jak i art. 13 pdofiz – należy jednak zaliczyć do opisu źródła przychodu, a nie do przesłanki jako czynnika wskazującego na przychód do źródła przychodu określonego w art. 13 pdofiz¹¹. Opodatkowanie kontraktów menedżerskich na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostało ustanowione w art. 13 pkt 9 i innych tejże, z analizy których wynika, że podstawowym kryterium odróżniającym wskazaną umowę jest przedmiot umowy, a nie osobisty stosunek łączący strony¹². Wobec powyższego należy wskazać, iż charakterem działalności wykonywanej przez menedżera jest prowadzenie przedsiębiorstwa czy innego podmiotu, a także zarządzanie nim. Menedżer więc wykonuje swoje czynności, podczas gdy podmiot, na rzecz którego są dokonywane te czynności, jest zobowiązany zapewnić mu ku temu narzędzia. Naczelny Sąd Administracyjny słusznie wskazał w glosowanym wyroku cechę osobistości wykonywania wskazanej umowy, jednocześnie powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2007 r. o sygn. K 11/06. Wskazanie przedstawionego charakteru tejże umowy jest konieczne dla określania sposobu opodatkowania powstającego w ramach niniejszej umowy przychodu, jednakże w świetle stanu faktycznego opodatkowanie to w ogóle nie ma miejsca.

W uzasadnieniu glosowanego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się również do zarzutu naruszenia przez sąd pierwszej instancji art. 41 ust. 1 pdofiz, poprzez jego błędną interpretację. Wskazany przepis w brzmieniu z 2004 r. wskazywał obowiązki podmiotów wypłacających należności osobom określonym w art. 3 ust. 1 ustawy za należności określone również w art. 13 pkt 9 pdofiz. Abstrahując od wykładni przedstawionego przepisu, na-

¹¹ M. Chudzik, *Umowy, o których mowa...* [dostęp: 15.11.2013]; podobnie: interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2010 r. o sygn. IPPB1/415-773/10-2/ES – opubl. www.mf.gov.pl, interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2011 r. o sygn. ITPB1/415-1031a/10/MR – opubl. www.mf.gov.pl oraz B. Bigajski, *Kontrakt menedżerski – płatnik z przymusu*, „Monitor Podatkowy” nr 2004/3, Legalis [dostęp: 15.11.2013].

¹² M. Jarocki, *Kontrakty menedżerskie...*, s. 9.

leży stwierdzić, iż obowiązek pobierania zaliczek powstawał w momencie, w którym aktualizowała się norma wyrażona w art. 13 pkt 9 ustawy. Wobec powyższego niezbędne było określenie, czy dane świadczenie, należność należy uznać za przychód na podstawie art. 13 pkt 9 ustawy. Jak wynika z wcześniejszych ustaleń, przekazania narzędzi pracy do używania menedżerom, jako świadczenie nieprzynoszące im przysporzenia, nie można uznać za przychód, dlatego też po stronie płatnika nie zaktualizował się obowiązek poboru zaliczek.

Kluczowym pojęciem w świetle glosowanego orzeczenia, jednak całkowicie pominiętym przez sąd, jest zagadnienie „nieodpłatnego świadczenia” na rzecz menedżera. Samo pojęcie świadczenia nie ma legalnej definicji ani na gruncie prawa podatkowego, ani prawa cywilnego, jednakowoż wywodzi się z prawa cywilnego na podstawie art. 353 § 1 Kodeksu cywilnego¹³, gdzie wskazuje się, iż „świadczenie jest wyznaczone treścią zobowiązania do określonego zachowania się dłużnika względem wierzyciela”¹⁴. Przy czym nie ma zgodności poglądów w doktrynie prawa cywilnego co do konieczności woli wykonania zobowiązania przy realizacji świadczenia, jednakże niezależnie od tego, świadczenie zawsze powinno być wykonywane z zamiarem wywiązania się ze zobowiązania¹⁵.

Na gruncie prawa podatkowego pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” ma charakter pojęcia prawnego, które jednak nie zostało zdefiniowane w żadnej ustawie o podatkach dochodowych. Wobec tego na podstawie art. 11 ust. 1, 2a i 2b p.dofiz można ustalić znaczenie wskazanego pojęcia na gruncie tejże ustawy¹⁶. Jak wynika ze wskazanych przepisów, zakres podmiotowy analizowanego pojęcia

¹³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) – dalej: k.c.

¹⁴ Z. Banaszczyk, *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] M. Safjan (red.), *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne – część ogólna*, t. I, Warszawa 2012, s. 964.

¹⁵ Szerzej: Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 41.

¹⁶ J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009, s. 90.

sprowadza się do świadczeniobiorcy – podatnika (zasadniczo). Natomiast dla określenia przedmiotu tegoż należy wskazać wartość nieodpłatnych świadczeń, ustalanych w przedstawiony poniżej sposób:

- 1) usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonyującego świadczenie – zgodnie z cenami stosowanymi wobec innych odbiorców,
- 2) usługi zakupione – zgodnie z ceną zakupu,
- 3) udostępnienie lokalu lub budynku – zgodnie z równowartością czynszu, w przypadku kiedy przysługiwałby w przypadku zawarcia umowy najmu/dzierżawy,
- 4) inne – zgodnie z cenami rynkowymi stosowanymi przy świadczeniu usług/udostępnianiu rzeczy/praw z uwzględnieniem stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia¹⁷.

Należy bowiem wskazać, iż poprzez przychód z nieodpłatnych świadczeń rozumie się „wartość tych przysporzeń majątkowych, które podatnik uzyskał w formie nieodpłatnych usług lub umożliwienia mu korzystania ze składników cudzego majątku bez żadnego wynagrodzenia, gdyż na tym właśnie polega bezpłatne udostępnienie rzeczy i praw”¹⁸. Konieczna jest również przesłanka celowego działania świadczeniodawcy podatnika oraz fakt, iż podatnik rzeczywiście uzyskał bezpłatną korzyść.

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż w stanie faktycznym glosowanego orzeczenia spółka nie była zobowiązana do świadczeń w naturze na rzecz menedżera, co wynika wprost z woli stron i zapisów umowy. Spółka jedynie dostarczała narzędzi do wykonywania pracy menedżera, a przekazanych rzeczy nie można uznać za wynagrodzenie za świadczone usługi w formie bezgotówkowej. Dlatego też należy podkreślić, iż nie miało miejsca otrzymanie świadczenia nieodpłatnego przez menedżera, ze względu na przewidziane w umowie opłaty za używanie rzeczy przekazanych menedżerowi w celach prywatnych. Potwierdza to jednocześnie fakt,

¹⁷ Ibidem, s. 92-93.

¹⁸ Ibidem, s. 96-97.

iż owego przekazania narzędzi pracy nie można uznać za świadczenie nieodpłatne.

Kontrakt menedżerski jest umową nienazwaną podobną do umowy zlecenia, dlatego też w przypadku braku regulacji poszczególnych zagadnień następuje odesłanie do postanowień przewidzianych w odpowiednich unormowaniach Kodeksu cywilnego przewidzianych dla umowy zlecenia (art. 750 k.c.). Jak wynika z charakteru kontraktu menedżerskiego, przekazanie niezbędnych do wykonywania zobowiązania narzędzi przez jedną ze stron nie może być traktowane jako wynagrodzenie ze względu na brak podstawowych cech wynagrodzenia, którymi są bezzwrotność oraz świadczenie za określone, wykonane zadanie, co stanowi przysporzenie po stronie menedżera. Narzędzi pracy: komputera, samochodu i innych nie można nazwać wynagrodzeniem menedżera, zwłaszcza jeżeli umowa kontraktu menedżerskiego jasno przewiduje obowiązek zapłaty określonej kwoty w przypadku, kiedy menedżer będzie używał przekazanego sprzętu dla celów prywatnych. Fakt używania narzędzi pracy przez menedżera przysporzy korzyści jedynie spółce powierzającej wykonanie zadania ze względu na wykonywaną przez menedżera pracę. Takie stanowisko znajduje odzwierciedlenie w art. 741 k.c., który stanowi, iż „przyjmującemu zlecenie nie wolno używać we własnym interesie rzeczy i pieniędzy dającego zlecenie. Od sum pieniężnych zatrzymanych ponad potrzebę wynikającą z wykonania zlecenia powinien płacić dającemu zlecenie odsetki ustawowe”. Takie postanowienia wynikające z prawa cywilnego należy przede wszystkim skonfrontować z zasadą autonomii prawa podatkowego oraz naczelnymi zasadami wykładni prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga jednak fakt, iż prawo podatkowe jest szczególnie związane z prawem cywilnym, poprzez czynienie przedmiotem opodatkowania określonych zdarzeń, czynności prawnych i innych dokonujących się na gruncie prawa cywilnego. Jak słusznie wskazuje B. Brzeziński, „Są one [stany, zdarzenia cywilnoprawne] elementami podatkowego stanu faktycznego, mieszcząc się w hipotezie normy prawnopodatkowej. W związku z tym przepisy prawa podatkowego operują terminami

właściwymi dla prawa cywilnego, ponownie ich nie objaśniając¹⁹. Odnosząc się natomiast do wykładni systemowej w szerokim tego słowa znaczeniu, a w szczególności do wykładni systemowej zewnętrznej, należy wskazać budowanie hipotez norm prawa podatkowego na podstawie instytucji z innych dziedzin prawa. Jednakże trzeba mieć na względzie nie tylko same definiowanie danego pojęcia, ale również wyznaczanie kształtu danych instytucji prawnych oraz zasad funkcjonowania tychże, w przypadku kiedy mają one znaczenie dla zastosowania przepisu prawa podatkowego²⁰. Dlatego też w pełni uzasadnione jest określenie stanu faktycznego i pojęcia świadczenia niepieniężnego zgodnie z przepisami i wykładnią prawa cywilnego. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż współdziałanie stron przy wykonywaniu umowy kontraktu menedżerskiego jest jedną z podstawowych zasad prawa cywilnego o ugruntowanym podłożu²¹.

W orzecznictwie administracyjnym w zakresie prawa podatkowego pojawił się pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 sierpnia 1999 r. o sygn. I SA/Łd 952/99, gdzie wyraźnie wskazano: „w doktrynie prawa podatkowego utrwalił się pogląd, że zawarte w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowanie dotyczy *przyrostu czystego majątku* uzyskanego przez podatnika w ciągu roku podatkowego”²². Stan faktyczny dotyczył zwrotu kosztów dojazdu sędziom, jednak w drodze analogii należy przyjąć, iż także w przypadku przekazania narzędzi pracy menedżerom należy uznać, iż takie przekazanie nie powoduje przyrostu czystego majątku w roku podatkowym, wobec czego nie może być uznane za przychód w rozumieniu art. 13 pkt 9 p.dofiz. Jak słusznie wskazano w innym wyroku: „udostępnienie w analizowanej sytuacji prezesowi zarządu składników ma-

¹⁹ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 216.

²⁰ Ibidem, s. 290.

²¹ A. Marczak, *Świadczenia rzeczowe...*, s. 13.

²² Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 1999 r., sygn. I SA/Łd 952/99, [w:] R. Czerniawski, A. Rapacka, *Pomiędzy prawem a finansami: poradnik członka rady nadzorczej spółki akcyjnej*, Warszawa 2007, s. 193.

jątkowych spółki, jak też dokonywanie przez spółkę zwrotu wydatków poniesionych przez prezesa, a związanych z użytkowaniem telefonu służbowego, z podróżami służbowymi nie może być uznane za otrzymane świadczenie w naturze, albowiem wyżej wymienione składniki majątku Spółki zostały mu jedynie udostępnione [...] Przychodem w rozumieniu tegoż [art. 11 ust. 1 p.dofiz] uregulowania jest bowiem m.in. wartość otrzymanych, a nie pozostawionych do dyspozycji podatnika świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Natomiast wykorzystanie pozostawionego do dyspozycji prezesa zarządu majątku Spółki nie może być uznane za nieodpłatne świadczenie na jego rzecz w sytuacji, gdy owe składniki majątku są wykorzystane jedynie do celów służbowych, służących realizacji zawartego kontraktu menedżerskiego”²³.

4. Wnioski końcowe

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zasługuje na aprobatę, gdyż nie uwzględnia podstawowych zasad prawa podatkowego. Jednocześnie należy podkreślić, iż sąd wydał wyrok, który abstrahował od zastanego stanu faktycznego, powielając jedynie założenia i tezy judykatury wskazane w innych orzeczeniach, które nie miały zastosowania do przedmiotowej sprawy.

Pomimo prawidłowej wykładni art. 11 ust. 1 p.dofiz oraz podstawowych założeń dotyczących cechy osobistości stosunku w ramach kontraktu menedżerskiego sąd nie odniósł się do najważniejszego aspektu wskazanego stanu faktycznego, jakim było nieodpłatne świadczenie i granice jego opodatkowania, które były kluczowe dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Sąd w swoim wyroku nie odniósł się w żaden sposób do powyższego, co doprowadziło do błędnych wniosków, a w konsekwencji błędnego wyroku. W ten sposób sąd w sposób niezrozumiale szeroki zakreślił pojęcie przychodu z nieodpłatnych świadczeń na gruncie kontraktów mene-

²³ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. I SA/Bk 173/07.

dżerskich, co doprowadziło do opodatkowania wartości używania narzędzi pracy przekazanych przez spółkę menedżerom, które nie przynoszą żadnego przychodu dla podatnika. Wskazaną tezę potwierdza również fakt, że w umowie jasno zostało wskazane, iż menedżerowie w przypadku korzystania z przekazanego sprzętu dla celów prywatnych zmuszeni są do płacenia określonej ceny, która uwzględnia rynkową wartość oraz sposób i zakres użytkowania rzeczy przez menedżera dla celów prywatnych. W świetle powyższego tym bardziej nie jest zasadne twierdzenie sądu, jakoby podatnicy odnosili jakąkolwiek korzyść z używania przez nich rzeczy przekazanych przez spółkę, ze względu na fakt, iż ograniczeni zostali w umowie celem, w jakim zostały one przekazane, a mianowicie wykonywania zadań na rzecz spółki – cel kontraktu menedżerskiego. Jeżeli menedżerowie mieliby prawo używać rzeczy dla celów prywatnych bezpłatnie, zachodziłyby przesłanki z art. 11 ust. 1 w zw. z art. 13 pkt 9 p.dofiz, a więc nieodpłatne świadczenie, które podlega opodatkowaniu na gruncie wskazanej ustawy.

Przyjęcie błędnego założenia Naczelnego Sądu Administracyjnego może doprowadzić do zbyt daleko idących skutków, a w przyszłości także do kolejnych błędnych wyroków sądów administracyjnych oraz błędnych rozstrzygnięć organów podatkowych. W każdym przypadku oceniania, czy ma zastosowanie norma art. 13 pkt 9 ustawy, organ podatkowy i sąd administracyjny powinien wziąć pod uwagę przede wszystkim zastany stan faktyczny, jak również wszelkie przesłanki wynikające z Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak wynika z analizy przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, jak również z orzecznictwa i doktryny prawnopodatkowej, należy podkreślić, iż przepisy dotyczące określenia przychodu oraz nieodpłatnego świadczenia nie są jasne i klarowne ani nie mają dobrze określonych granic. Jak wynika z charakteru norm prawnopodatkowych, powinny być one dostatecznie precyzyjne.

Brak ostro określonych granic opodatkowania wraz z błędną wykładnią organów podatkowych i sądów administracyjnych,

zwłaszcza w świetle wskazanego wyroku, prowadzą do wniosku, iż wskazane unormowanie nie jest zgodne z Konstytucją RP, w szczególności z jej art. 2 i art. 217. Podkreślenia wymaga fakt, iż Rzeczpospolita Polska jest państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2), co stanowi fundament zasad i reguł całego porządku prawnego w Polsce. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich wyroków: „zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa, określona jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”²⁴. Wskazany przepis normuje także zasadę określoności przepisów prawa, co doprecyzował Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, iż „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”²⁵, podkreślając także, iż: „dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”²⁶. Wskazane założenia zostały również doprecyzowane w art. 217 Konstytucji, stanowiącym o nakładaniu podatków i innych danin publicznych w drodze ustawy (tu ważne jest określenie podmiotu, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii

²⁴ M. Zubik, *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*, Warszawa 2011, s. 20 (wyrok TK o sygn. 48/04).

²⁵ *Ibidem*, s. 32 (wyrok TK: K 39/97, K 41/02, K 4/03, K14/03).

²⁶ *Ibidem* (wyrok TK: K 19/99, K41/02, W 12/94, K39/97).

podmiotów zwolnionych od podatków). Naczelny Sąd Administracyjny w innym ze swoich wyroków jasno podkreślił zasadę określoności, jednocześnie wskazując elementy wymienione w art. 217 Konstytucji jako elementy niezbędne, przy czym podkreślił takie cechy jak: precyzja, przejrzystość i jasność uregulowania²⁷. Wobec przedstawionej interpretacji kluczowych przepisów Konstytucji konieczne jest wskazanie, iż przepisy dotyczące przychodów menedżerów z tytułu nieodpłatnych świadczeń są nieprecyzyjne oraz niejasne, co determinuje ich niekonstytucyjność, a zarazem uzasadnia konieczność ich doprecyzowania.

Wobec powyższego należy podkreślić, iż normy prawne dotyczące niniejszego zagadnienia wymagają doprecyzowania, gdyż najważniejsza jest ochrona podatników przed błędnymi interpretacjami przepisów organów podatkowych czy też sądów administracyjnych, które dokonują wykładni sprzecznej z normami konstytucyjnymi.

Streszczenie

W głosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 6 grudnia 2012 r. o sygn. II FSK 709/11 została podjęta kwestia zaliczenia do przychodów powierzenia osobom zatrudnionym na podstawie kontraktów menedżerskich narzędzi do wykonywania ich pracy: samochodów służbowych, telefonów komórkowych i innych, co zdaniem sądu niezależnie od faktycznie występującego przysporzenia należy ująć, określając kształt podstawy opodatkowania osoby zarządzającej spółką na podstawie art. 13 pkt 9 p.dofiz.

We wskazanym orzeczeniu sąd nie wziął pod uwagę zastanego stanu faktycznego, z którego wynikało, iż menedżerowie poprzez przekazane narzędzia pracy nie otrzymują żadnego przysporzenia, co wynikało z analizy stanu faktycznego i stanu prawnego. Sąd nie zanalizował również podstawowego pojęcia, jakim jest „nieodpłatne świadczenie”, dlatego też dokonał błędnej wykładni przepisów. Wobec powyższego zasadna jest teza, iż nie można zgodzić się z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz jego niepełnym uzasad-

²⁷ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1957/09.

nieniem. Wypada także wskazać naruszenie Konstytucji RP, w szczególności art. 2 i art. 217, co rodzi postulat doprecyzowania artykułów dotyczących pojęcia przychodu oraz przychodów powstających na podstawie kontraktu menedżerskiego.

Commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court of 6 December 2012, ref. II FSK 709/11

Summary

In the presented judgment of the Supreme Administrative Court of 6 December 2012 ref. II FSK 709/11 the Court took into consideration the issue whether the income of management agents should include tools used in their work, i.e. company cars, mobile phones and others. The Court stresses that regardless of actual benefit, these tools should be included in the tax base for managers of the company on the basis on article 13 point 9 of PIT Act.

In the indicated judgment, the Court did not take into account the factual circumstances and legal provisions applicable in the matter and failed to observe that managers do not receive any increment. The Supreme Administrative Court also did not analyze the fundamental term "fringe benefit" and therefore misinterpreted the law. Due to the above, it is not possible to agree with the judgment of the Supreme Administrative Court and its partial justification. Besides, one shall also notice a violation of the Polish Constitution, in particular article 2 and article 217, which raises the demand for clarification of definitions of income and income arising from managerial contracts.

