

ROBERT STEFANICKI

Uniwersytet Wrocławski

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH
NA PRZYKŁADZIE PORĘCZENIA
JAKO ŚWIADCZENIA NIEODPŁATNEGO

Powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, wyprowadzany jest bezpośrednio z norm konstytucyjnych. W celu prawidłowej realizacji tego obowiązku art. 217 Konstytucji ustanowił zasadę, że ustawa podatkowa ma określać, między innymi, podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe. Akty prawne określające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa powinny być stanowione i wdrażane w sposób restryktywny, aby pozwoliły beneficjentowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Szczególnie w regulacjach prawa podatkowego nie powinien być pozostawiony nadmierny margines przy ich wdrażaniu, stwarzający niepewność podatnikom co do ciążących na nich obowiązków¹. Obciążenia publiczne mają istotny charakter nie tylko w wymiarze indywidualnym (podatnika), ale również generalnym, wywołującym skutki w zakresie funkcjonowania gospodarki państwa. Odpowiednie regulacje normatywne w tym zakresie mogą wpływać kreując na powstawanie aktywności przedsiębiorców przez podejmowanie określonych przedsięwzięć gospodarczych lub przeciwnie — przyczyniać się do ich destabilizacji².

Ustawiczna zmienność otoczenia, w jakim funkcjonuje prawo, nie stwarza jednakże możliwości przewidzenia wszystkich przedmiotowych kwestii i posłu-

¹ Z obowiązku regulacji ustawowej danin prawa publicznego wynika brak relewantności normatywnej aktów niższego rzędu. Zasada, że ograniczenia obywateli muszą wynikać wyłącznie z powszechnie obowiązujących przepisów prawa, a nakładanie podatków następuje w drodze ustawy, była realizowana w orzeczeniach uchylających decyzje podatkowe oparte na aktach kwalifikowanych jako podstawowe. W wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r. (sygn. akt FSK 184/04) NSA stwierdził, że art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie uprawniał Ministra Finansów do wydania rozporządzenia regulującego zakres podmiotowy podatku.

² B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 934, uwagi do art. 217.

giwania się formułą zamkniętą przepisów. Stale rozwijający się katalog świadczeń nieodpłatnych³ powoduje, że enumeratywne wyliczenie w prawie podatkowym wszystkich nieodpłatnych przysporzeń, które zgodnie z regułą powszechności podatku dochodowego powinny być przez ustawodawcę uwzględnione, jest niemożliwe. Ukształtowanie się w określonej sferze jednolitej, trwałej i powszechnej interpretacji, zwłaszcza w drodze orzecznictwa Sądu Najwyższego(SN) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), pozwala przyjąć, że kontrola konstytucyjności może dotyczyć przepisów w znaczeniu przyjętym i utrwalonym w procesie wykładni⁴. Ponadto spójna i jednoznaczna, przewidywalna wykładnia kreuje zaufanie adresatów do prawa⁵. Dlatego tak niezwykle istotną, porządkującą funkcję, wypełnia w tym zakresie orzecznictwo sądów, zwłaszcza uchwały NSA. Nie sposób pominąć okoliczności, że Naczelny Sąd Administracyjny w polskiej rzeczywistości prawnej funkcjonuje już 35 lat. Wprawdzie jest organem ukształtowanym w specyficznych warunkach ustrojowych, zasadniczo kontynuuje tradycję sięgającą początków II Rzeczypospolitej, to jest Najwyższego Trybunału Administracyjnego.

Jest już pokazny dorobek orzeczniczy, odnoszący się do kwalifikowania poręczenia jako świadczenia nieodpłatnego, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych⁶. Kwestii tej dotyczył też wyrok z dnia 19 kwietnia 2013 roku⁷, w którym NSA oddalił skargę kasacyjną spółki W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w P. Za podstawę rozstrzygnięcia przyjęto następujący stan faktyczny. Skarżąca spółka zaciągnęła kredyt w banku komercyjnym, poręczony nieodpłatnie przez jedyne go jej udziałowca — Gminę W. Według przedstawionej przez nią oceny, poręczenie nie będzie stanowić świadczenia nieodpłatnego w rozumieniu niniejszej ustawy, ponieważ stanowi ono jedynie zabezpieczenie tego kredytu, a podatnik nie uzyskuje z tego tytułu korzyści majątkowej kosztem poręczyciela⁸.

³ J. Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2014, rozdz. 3.2.2. „Świadczenia odpłatne i nieodpłatne”.

⁴ Zob. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13.

⁵ W wyroku z dnia 14 marca 2005 r. (sygn. akt FPS 4/04, ONSA i WSA 2005 r., nr 3, poz. 50) NSA stwierdził, że podatnicy, którzy w zaufaniu do dotychczasowych przepisów rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych u nich zatrudnionych, mogą się ubiegać na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP o stwierdzenie nadpłaty w tym podatku. Roszczenia te pozostają w związku z wyrokiem TK z dnia 25 czerwca 2002 r. (sygn. akt K 45/01, OTK-A 2002 r., nr 4, poz. 46), stwierdzającego niekonstytucyjność jednego z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

⁶ Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm. (dalej jako p.d.o.p.).

⁷ II FSK 1689/11; LEX nr 1336918.

⁸ Poza przedmiotem rozważań pozostają umowy poręczenia sprzeczne z prawem, wyrok SN z dnia 24 kwietnia 2008 r. (IV CSK 39/08); J. Heropolitańska, *Prawne zabezpieczenia zapłaty wierzytelności*, Warszawa 2014, rozdz. IV oraz powołane orzecznictwo i literatura przedmiotu.

W związku z wątpliwościami, jakie ujawniły się w tej kwestii, skarżąca wniosła pytanie, czy udzielone poręczenie stanowi świadczenie nieodpłatne, w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy. W interpretacji indywidualnej z dnia 19 sierpnia 2010 roku Dyrektor Izby Skarbowej w P., działający z upoważnienia Ministra Finansów, uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu podał, że ustawa nie dookreśla, co należy rozumieć przez pojęcie nieodpłatnego świadczenia. Ustawodawca ograniczył się jedynie do wskazania sposobu i kryteriów ustalania wartości nieodpłatnych oraz częściowo odpłatnych świadczeń. Interpretator potwierdził, zgodnie z orzecznictwem sądownoadministracyjnym, że termin „nieodpłatne świadczenie” ma na gruncie prawa podatkowego szerszy niż w prawie cywilnym zakres znaczeniowy⁹, obejmuje bowiem swym zakresem wszelkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści¹⁰. W tej pojemnej formule mieści się omawiane przysporzenie w majątku podatnika, mające konkretny wymiar finansowy. Udzielając poręczenia, Gmina W. wyraziła gotowość do zaangażowania własnych aktywów w przyszłości, co ma określoną wartość ekonomiczną. Niezależnie od innych atutów korzyścią spółki W. jest rezygnacja poręczyciela z wynagrodzenia. Na taką interpretację spółka wniosła skargę do sądu. Organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując w całości stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu stwierdził, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie. Przyjął, że w badanej sprawie spór między stronami sprowadza się do zasadniczej kwestii, czy udzielone przez Gminę W. poręczenie jest czynnością nieodpłatną w rozumieniu prawa podatkowego. Artykuł 12 ust. 1 pkt 2 p.d.o.p. zawiera pojęcie nieodpłatnego świadczenia, stanowiąc przy tym, że przychód stanowi wartość nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, niebędących rzeczami lub prawami. Wymienione pojęcie nie ma wprawdzie definicji legalnej na gruncie prawa podatkowego, ale w ustawie wskazano kryteria ustalania wartości tego rodzaju świadczeń. Sąd przyjął ponadto szerokie rozumienie nieodpłatnego świadczenia, nawiązując w tym zakresie do uchwały NSA z dnia 18 listopada 2002 roku¹¹. Wskazano w niej, że świadczeniem nieodpłatnym w rozumieniu mających tu zastosowanie przepisów prawa podatkowego są: świadczenia w znaczeniu prawa cywilnego, a ponadto zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu; wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób praw-

⁹ Por. w tym zakresie stanowisko B. Brzezińskiego, *Glosa do wyroku NSA z dnia 1 września 2005 r., FSK 2236/04*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 5, s. 419. Natomiast na temat natury każdego z tych praw oraz spójności i zupełności systemu: M. Goettel, A. Goettel, [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, pkt 1.1 n.

¹⁰ Zob. w tej materii wyroki NSA z dnia: 18 listopada 2002 r. (FPS 9/02); 16 października 2006 r. (II FPS 1/06); 12 grudnia 2008 r. (II FSK 1361/07); 26 stycznia 2010 r. (II FSK 1417/08).

¹¹ FPS 9/02.

nych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku, mające konkretny wymiar majątkowy czy finansowy. Należy nadmienić, że dochód w rozumieniu przepisów prawa podatkowego nie pokrywa się z potocznym rozumieniem tego pojęcia. W świetle przedmiotowego prawa może on przybierać postać zarówno zwiększenia aktywów podatnika, jak i zmniejszenia wydatków, jakie musiałby ponieść w innych okolicznościach. Mimo że w tym drugim wypadku nie mamy do czynienia z realnym przyrostem majątku, ale ze zmniejszeniem pasywów, powstaje dochód podlegający opodatkowaniu.

Sąd oddalający skargę podniósł, że poręczenie ma konkretną wartość rynkową, a udzielane go bez wynagrodzenia stanowi „oczywistą korzyść majątkową”, prowadzi do wzrostu wiarygodności finansowej dłużnika, poprzez obciążenie majątku osoby trzeciej. W tych okolicznościach WSA przyjął, że poręczenie, jakie otrzymała skarżąca spółka od Gminy W., jest świadczeniem nieodpłatnym, tym samym stanowi przychód w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Skargę kasacyjną od takiego wyroku spółka oparła na podstawie art. 174 pkt 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹², zarzucając WSA naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 12 ust. 1 pkt 2 p.d.o.p., co skutkowało uznaniem, że w przedmiotowej sprawie poręczenie kredytu bankowego zaszeregowano do przychodu z nieodpłatnego świadczenia. W uzasadnieniu wniosku skarżąca podniosła, że błędna wykładnia wskazanego przez nią przepisu ustawy dokonana przez WSA polegała na: niewłaściwym rozumieniu terminu „świadczenie”, uznaniu za nieodpłatne poręczenia kredytu, niezależnie od tego, czy zostało ono wykonane, a także przyjęciu, że brak wynagrodzenia za poręczenie stanowi korzyść spółki, na tej tylko podstawie, że w typowych relacjach gospodarczych jest ono udzielane za wynagrodzeniem.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę, wskazując na brak usprawiedliwionych jej podstaw. Przedmiot sporu sprowadzał się do oceny, czy poręczenie kredytu bankowego bez wynagrodzenia stanowi dla kredytobiorcy nieodpłatne świadczenie, a w konsekwencji — czy stanowi jego przychód. W skardze kasacyjnej podkreśla się, że świadczeniem w rozumieniu powołanego przepisu może być tylko działanie — „zachowanie pozytywne”, a nie zaniechanie. Wskazuje się również, że w przypadku umowy poręczenia działaniem takim (a więc świadczeniem poręczyciela) będzie spłata długu w przypadku, gdy dłużnik główny nie będzie wykonywał ciążącego na nim zobowiązania. Do tego momentu, zdaniem skarżącej, nie odniesie ona żadnych korzyści z zawartej umowy poręczenia, umowa ta nie jest bowiem zawierana w jej interesie, lecz podmiotu udzielającego kredytu.

¹² Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r., Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.

Zdaniem NSA nie ulega wątpliwości, że poprzez poręczenie Gminy W. skarżąca spółka uzyskała zwiększenie wiarygodności kredytowej, co w konsekwencji umożliwiło otrzymanie kredytu na budowę Centrum Turystyczno-Sportowego A. Inaczej mówiąc, bez takiej poręki skarżąca spółka nie uzyskaby korzyści niezbędnej do podjęcia programu. Przeważnie nie kwestionuje się, że korzyść z zawarcia umowy poręczenia odnosi również bank, który uzyskuje w ten sposób możliwość dochodzenia spłaty zobowiązania z majątku poręczyciela. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym znajdują się odniesienia do Sądu Najwyższego. Do takiego nawiązania doszło w niniejszym wyroku, w którym przywołano orzeczenie SN z dnia 30 czerwca 2004 roku¹³. Zgodnie z brzmieniem zdania pierwszego niniejszego wyroku „skutkiem zawarcia umowy poręczenia jest zwiększenie pasywów poręczyciela, który zobowiązuje się względem innej osoby do świadczenia na jej rzecz”. Następuje on już w momencie zawarcia umowy, bez względu na to, czy w późniejszym okresie dłużnik będzie wykonywał zobowiązania, a zatem czy świadczenie poręczyciela stanie się wymagalne.

Zwiększenie pasywów poręczyciela nie pozostaje bez wpływu na sytuację ekonomiczną dłużnika. Nie zmienia to faktu, że „uzyskanie dodatkowego dłużnika” jest korzyścią wierzyciela, jednakże sam autor skargi kasacyjnej przyznał, że bez poręczenia udzielonego kredytu bank w ogóle by go nie przyznał. Należy więc się zgodzić ze stanowiskiem sądu pierwszej instancji, że korzyścią majątkową jest już sam wzrost wiarygodności finansowej dłużnika, poprzez obciążenie majątku osoby trzeciej. Sąd pierwszej instancji słusznie również wskazał, że poręczenie ma konkretną wartość rynkową i w typowych stosunkach gospodarczych jest dokonane za wynagrodzeniem. Biorąc pod uwagę, że w badanym przypadku poręczenia udzielił właściciel posiadający 100% udziałów w skarżącej spółce przy rezygnacji z wynagrodzenia, niewątpliwie stanowi ono oczywistą korzyść majątkową podmiotu zaciągającego zobowiązanie. Bez znaczenia dla klasyfikacji podatkowej pozostaje, że w chwili zawierania umowy nie rodzi ona po stronie poręczającego bezpośrednich negatywnych skutków ekonomicznych. Inne stanowisko przyjęła skarżąca spółka. Jej zdaniem świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nie może być zaniechaniem, a jedynie działaniem. W świetle tego stanowiska świadczenie rozumiane jako działanie pozytywne pojawia się dopiero w momencie, gdy dłużnik główny nie wykonuje ciężącego na nim zobowiązania lub przestaje je wykonywać.

W ocenie NSA z nie można się zgodzić z taką argumentacją. W zaskarżonym wyroku dokonano prawidłowej wykładni terminu „świadczenie” na potrzeby mającego tu zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., wyjaśniając przy tym relacje pomiędzy tym przepisem a przepisami kodeksu cywilnego (dalej również jako k.c.). Powołana w skardze kasacyjnej zasada autonomii prawa podatkowego nie

¹³ IV CK 513/03, LEX nr 183715.

została naruszona, WSA we Wrocławiu przyjął bowiem odmienne, szersze rozumienie słowa *świadczenie* w prawie podatkowym, w stosunku do regulacji w prawie cywilnym. Wprawdzie gwarancja bankowa (i podobne jej konstrukcje, takie jak poręczenie wekslowe) kreują szerszy zakres odpowiedzialności poręczyciela oraz związanego z tym ryzyka niż poręczenie określone w art. 876 § 1 k.c., niemniej jednak w obydwu wypadkach istota poręczenia pozostaje niezmieniona¹⁴. Skoro warunkiem udzielenia kredytu określonemu podmiotowi jest nieodpłatne poręczenie, to kredytobiorca uzyskuje pewną wartość, czyli cenę, którą w innych okolicznościach rynkowych musiałby poręczycielowi zapłacić. Tym samym mamy tu do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu wskazanego przepisu ustawy.

W badanej przez NSA skardze skarżąca spółka uzyskiwała od jej jedyne go udziałowca — Gminy — zabezpieczenie w postaci poręczenia kredytu bankowego. Określone działanie ma charakter czynności przysparzającej, o określonej wartości, rodzącej po stronie podatnika konkretny przychód, który nie wywołuje po jego stronie zobowiązań do świadczeń wzajemnych. Ażeby dokonać oceny niniejszego wyroku z punktu widzenia jego użyteczności dla praktyki i rozwoju myśli naukowej, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że w tej materii istnieje pokaźny dorobek orzecznictwa sądowoadministracyjnego, cechujący się jednolitym, spójnym podejściem do klasyfikowania zabezpieczenia poręczenia kredytu bankowego w kategorii czynności przysparzającej, majątkowej o określonej wartości, statuującej konkretny przychód podatnika, który nie rodzi po jego stronie zobowiązań do świadczeń wzajemnych¹⁵. Uzyskujący poręczenie może mieć różnorodne korzyści, poczynając od zwiększenia się jego zdolności kredytowej, czy w ogóle możliwości jego zaciągnięcia, aż po ewentualne uzyskanie niższego oprocentowania kredytu. Ponadto udzielenie poręczenia z reguły nie pozostaje bez wpływu na możliwość i warunki zaciągania innych zobowiązań przez porę-

¹⁴ Szerzej m.in. M. Bączyk, *Odpowiedzialność cywilna poręczyciela*, Toruń 1982, s. 7 n.; J. Pisuliński, G. Tracz, *Zabezpieczenie wierzytelności umownych w obrocie gospodarczym*, [w:] *System prawa handlowego*, t. V: *Prawo umów handlowych*, red. S. Włodyka, Warszawa 2011, rozdz. IV; Z. Radwański, *Poręczenie*, [w:] *System prawa prywatnego*, t. VIII: *Prawo zobowiązań — część szczegółowa*, red. J. Panowicz-Lipska, Warszawa 2011, rozdz. VIII; R. Trzaskowski, *Poręczenie. Analiza instytucji i perspektywa kodyfikacyjna*, Warszawa 2012, s. 5 n.

¹⁵ M.in. w wyroku z dnia 12 grudnia 2008 r. NSA przyjął (II FSK 1361/07), że „udzielenie podatnikowi przez powiązaną z nim spółkę gwarancji i poręczenia wekslowego nieodpłatnie w celu zabezpieczenia kredytu udzielonego podatnikowi przez bank spełnia wymogi opodatkowania tego świadczenia jako nieodpłatnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”. Również w wyroku z dnia 12 marca 2010 r. NSA przyjął (II FSK 1776/08), że w każdym przypadku podmiot uzyskujący poręczenie nieodpłatnie (nieekwiwalentnie) uzyskuje określoną korzyść, która dla celów podatkowych powinna być kwalifikowana jako nieodpłatne świadczenie. Por. głosę do niniejszego wyroku J. Olesiak, Ł. Pajor, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 26 n. Jednolite stanowisko z poprzednim orzecznictwem zajął NSA w wyroku z dnia 23 sierpnia 2012 r. (II FSK 144/11).

czyciela¹⁶. Istotną kwestią przy ustalaniu wartości nieodpłatnych świadczeń jest uzależnienie ich wysokości od tego, czy mamy do czynienia z jednym poręczycielem, czy kilkoma¹⁷, a także stan, w jakim znajduje się wierzytelność w momencie zawierania umowy poręczenia¹⁸. Poręczyciel spłacający dług przejmując wierzytelność w takim stanie, w jakim jest w chwili przejęcia. Należy też zwrócić uwagę, że z momentem zawarcia umowy poręczenia poręczyciel pozostaje w stanie gotowości wykonania zobowiązania, co nie pozostaje bez wpływu na możliwość zaciągania innych zobowiązań.

Odpowiedzialność poręczyciela ma charakter akcesoryjny, a nie samoistny, sprowadza się ona do zobowiązania się względem wierzyciela do wykonania zobowiązania dłużnika na wypadek, gdyby ten nie wykonał ciążących na nich powinności. Oznacza to zatem dla poręczyciela przyjęcie na siebie określonego ryzyka. Skoro udzielenie nieodpłatnego poręczenia warunkuje przyznanie kredytu podmiotowi, za którego się poręcza, przyjęcie wspomnianego ryzyka ma pewną wartość, czyli cenę, którą je uzyskujący w normalnych warunkach rynkowych musiałby poręczycielowi zapłacić. Jeżeli zatem poręczenie takie otrzymuje nieekwiwalentnie, tym samym uzyskuje nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

Problematyka dookreślenia pojęcia „nieodpłatne świadczenie” jest przedmiotem wielu sporów, również na tle wdrażania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przykładem może być klasyfikacja w tej kategorii pakietu świadczeń medycznych, oferowanych przez pracodawcę pracownikom. Zgodnie z utrwalonym już w tym zakresie orzecznictwem NSA¹⁹

wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych, których wartość nie jest wolna od podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. [...], stanowią dla pracowników, uprawnionych do ich wykorzystania, nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 wymienionej ustawy.

Nie ulega wątpliwości, że w zakresie objętym przedmiotowymi rozważaniami ukształtowała się jednolita, trwała i powszechna interpretacja w orzecznictwie sądów administracyjnych, zwłaszcza NSA. Ma to niewątpliwie znaczenie z punktu widzenia pewności prawa i zaufania do systemu normatywnego beneficjentów prawa²⁰. Pozwala bowiem na przewidywalność kierunku praktyki organów wdra-

¹⁶ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2014, art. 12.

¹⁷ Szerzej *ibidem* i powołane przez autorów orzecznictwo.

¹⁸ Z dnia 20 lutego 2014 r. (I CSK 239/13).

¹⁹ Uchwała z dnia 24 października 2011 r. (II FPS 7/10). Zob. też uchwałę NSA z dnia 24 maja 2010 r. (II FPS 1/10), por. J. Olesiak, Ł. Pajor, *Pojęcie świadczenia nieodpłatnego a opodatkowanie pakietów medycznych podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Glosa” 2011, nr 1, s. 118 n. Zob. też w kwestii znaczenia tego orzecznictwa dla kształtowania jednolitej i powszechnej wykładni przepisów ustawy, uzasadnienie wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. (K 7/13).

²⁰ Szerzej Z. Tabor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 67.

żających przepisy prawa podatkowego, a także prognozowania działań podmiotów obowiązku. W ten krąg powinna się również wpisywać interpretacja organów podatkowych. Prawo jest zawsze nośnikiem określonych wartości, a w każdym razie tych, które są uznawane za podstawowe. Jednak płaszczyzna aksjologiczna nie zawsze jest prawidłowo akcentowana w praktyce. Tymczasem nośniki aksjologii przy wdrażaniu systemu podatkowego wypływają wprost z reguł i zasad wyrażonych w Konstytucji.

CORPORATE INCOME TAX BASED ON THE EXAMPLE OF A GUARANTEE AS A FREE OF CHARGE BENEFIT

Summary

A general obligation to bear public burdens and pay public dues, including taxes, stems directly from constitutional norms. Legal Acts defining civil rights and liberties and imposing obligations to the state should be constituted and implemented in a restrictive manner which allows their recipient to predict the legal consequences of his behavior. Appropriate normative regulations in this area may facilitate the creation of business activities through undertaking of certain enterprises, or — on the contrary — contribute to their instability. Coherent, unambiguous and predictable interpretation creates confidence in law's recipients. It is therefore essential that the ordering function in this respect is filled by the case law of the courts. According to the administrative court case law, the concept of "free of charge benefit" is broader in tax law than in civil law when it comes to the scope of its meaning, because it encompasses all economic phenomena and legal events resulting in obtaining benefits. Granting legal guarantees by an entity expresses its readiness to engage its assets in the future, which has specific economic value. Independently of other assets, the benefit of a company is the resignation of a guarantor from receiving any remuneration. The law is always the bearer of certain values or at least those that are considered basic.