



Sygn. akt II UK 343/17

## **WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 13 września 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Krzysztof Staryk (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Zbigniew Korzeniowski

SSN Piotr Prusinowski

Protokolant Edyta Jastrzębska

w sprawie Syndyka masy upadłości C. Sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w W.

(dawniej: P. spółka z o.o. we W.)

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi we W.

z udziałem zainteresowanego S. B.

o podstawę wymiaru składek

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu

13 września 2018 r.,

skargi kasacyjnej Syndyka masy upadłości C. Sp. z o.o. w upadłości z siedzibą

w W. od wyroku Sądu Apelacyjnego [...]

z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt III AUa [...],

**I. oddala skargę kasacyjną,**

**II. zasądza od Syndyka masy upadłości C. Sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w W. na rzecz organu rentowego kwotę 2.700 (dwa tysiące siedemset) zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu kasacyjnym.**

## UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we W. wyrokiem z dnia 16 kwietnia 2015 r., sygnatura akt IX U [...] - po rozpoznaniu sprawy P. Spółki z o.o. we W. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału we W. (dalej również jako: ZUS) z dnia 17 listopada 2014 r. określających podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych: I. C., B. C., S. B., P. B., A. G., K. G., K. P., Ł. P., P. P., X. Y. - oddalił odwołania.

Wyrokiem z dnia 23 marca 2016 r., sygnatura akt III AUa [...], Sąd Apelacyjny [...] oddalił apelację P. Spółki z o.o. we W. od wyżej wskazanego wyroku Sądu Okręgowego.

Sąd ustalił, że P. Spółka z o.o. we W. w 2012 r. ubezpieczała w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych średnio 337 osób, jednak nie zadeklarowała składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od otrzymanych przez pracowników napiwków. W kasynie skrupulatnie były prowadzone rejestry napiwków, zawierające podpisy osób, którym je wypłacano. Pracownicy sporządzali raz w miesiącu listę napiwków, na podstawie której księgowość obliczała i odprowadzała zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych. Pracownicy gromadzili napiwki w „*tip boxach*”, według praktyki wykształconej przed laty przez obsługę prowadzonych przez spółkę kasyn gry; spółka te zasady akceptowała. Ten zwyczajowy system uwzględniał zaangażowanie i doświadczenie pracownika lub zleceniobiorcy, ponieważ niektórzy zleceniobiorcy też mogli uczestniczyć w podziale napiwków, zgodnie z decyzją zespołu pracowników kasyna. Napiwki ujmowane były przez pracodawcę jako przychód pracownika w rocznych rozliczeniach podatkowych PIT 8 i 11.

Sąd nie zaaprobował wyroku Wojewódzkiego Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., sygnatura akt VIII U 2718/92, w którym prawomocnie orzeczono, że otrzymywane przez pracowników spółki napiwki nie są dochodem podlegającym oskładkowaniu, gdyż nie są dochodem, dla którego uzyskania stosunek pracy stanowi tytuł prawny.

Sąd, powołując się między innymi na art. 18 ust. 1 oraz art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 17 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2015 r.,

poz. 121 ze zm.; dalej również jako: „ustawa systemowa” albo „u.s.u.s.”) stwierdził, że w przypadku pracowników podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowią przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy (art. 18 ust. 1 u.s.u.s.). Stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361; dalej również jako: „u.p.d.o.f.”) za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów podatkowych uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Jeżeli określony przychód pracownika nie korzysta ze zwolnienia wymienionego w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.) to podlega on oskładkowaniu. Według Sądu napiwki stanowią przychód w rozumieniu art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podlegający uwzględnieniu przy określaniu podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. W konsekwencji podlegają one również uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe pracowników (art. 20 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) oraz na ubezpieczenie zdrowotne pracowników (art. 81 ust. 1 w związku z art. 66 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych - Dz.U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.), dlatego apelację oddalił.

Powyższy wyrok Sądu Apelacyjnego P. Spółki z o.o. we W. zaskarżyła skargą kasacyjną. Skargę oparto na obydwu podstawach kasacyjnych. W ramach pierwszej podstawy (art. 398<sup>3</sup> § 1 pkt 1 k.p.c.) zarzucono:

- a) błędną wykładnię art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s.

w związku z art. 18 ust. 1 u.s.u.s., a w konsekwencji niewłaściwe ich zastosowanie do stanu faktycznego niniejszej sprawy, polegające na wadliwym przyjęciu, że otrzymywanie napiwków przez zainteresowanych od gości kasyna gry skarżącej, zaledwie przy okazji świadczenia pracy na rzecz pracodawcy, przesądza o uznaniu takiego świadczenia za przychód ze stosunku pracy, podczas gdy takie świadczenie, choć niewątpliwie pozostające w związku ze stosunkiem pracy, towarzyszące stosunkowi pracy, czy osiągnięte w związku ze stosunkiem pracy, nie stanowi przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.;

b) naruszenie art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP - będące konsekwencją nieprawidłowej wykładni art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. - przez ustalenie podstawy wymiaru składek i nałożenie obowiązku uiszczenia świadczenia publicznego na skarżącą w oderwaniu od źródła, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku, w szczególności w zakresie, w jakim przewiduje on uwzględnienie w podstawie wymiaru składek, oraz nałożenie na pracodawcę obowiązków płatnika i obowiązku sfinansowania składek w zakresie finansowanym przez pracodawcę, w stosunku do świadczeń, co do których pracodawca: (i) nie jest źródłem finansowania przychodu, (ii) nie ma kontroli ani wpływu na okoliczność przyznania świadczenia, (iii) nie ma kontroli ani wpływu na wysokość świadczenia, oraz nie staje się właścicielem środków pieniężnych będących przedmiotem świadczenia, ani ewentualnie ich ekwiwalentu.

W ramach podstawy procesowej (art. 398<sup>3</sup> § 1 pkt 2 k.p.c.) zarzucono naruszenie art. 365 § 1 k.p.c. przez ponowną ocenę kwestii prawnej prawomocnie rozstrzygniętej wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., sygn. akt VIII U 2718/92, który to wyrok wprowadził materialny skutek prawomocności orzeczenia wydanego w takiej samej sprawie oraz orzeczenie w sposób odmienny od takiego prawomocnego rozstrzygnięcia, co stanowi ponadto naruszenie zasady praworządności i powagi wymiaru sprawiedliwości.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu z pozostawieniem temu sądowi rozstrzygnięcia o kosztach postępowania, w tym kosztach zastępstwa procesowego; ewentualnie, z ostrożności procesowej,

o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy na zasadzie art. 398<sup>16</sup> k.p.c., a także o zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Ponieważ jedynie wartość przedmiotu zaskarżenia skargi kasacyjnej dotyczącej S. B. w zakresie dotyczącym wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne za okres od lutego do grudnia 2008 r. została wskazana na ponad 10.000 zł, skargi kasacyjne dotyczące pozostałych zainteresowanych zostały odrzucone.

Jak wyjaśnił na rozprawie kasacyjnej pełnomocnik syndyka masy upadłości - po zarejestrowaniu w dniu 17 stycznia 2017 r. zmiany nazwy i siedziby P. Spółki z o.o. na C. Spółka z o.o. w W., prowadzone było wobec tego podmiotu od 10 kwietnia 2017 r. postępowanie upadłościowe.

Postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2017 r., sygnatura akt X GU [...], Sąd Rejonowy - Sąd Gospodarczy w W. ogłosił upadłość C. Spółki z o.o. w W..

W piśmie z dnia 5 lipca 2018 r. syndyk masy upadłości C. Spółki z o.o. w upadłości z siedzibą w W. złożył oświadczenie, że wstępuje do niniejszego postępowania. Jego pełnomocnik na rozprawie kasacyjnej podtrzymał zarzuty i argumentację skargi kasacyjnej.

Pełnomocnik Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na rozprawie kasacyjnej wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie kosztów procesu za instancję kasacyjną.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna kontestuje subsumpcję art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z 1998 r. ustawy systemowej i art. 12 u.p.d.o.f., uważając za nieprawidłowe wliczanie napiwków otrzymanych przez pracowników kasyna do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. W ocenie Sądu Najwyższego pogląd ten jest nieuzasadniony.

Konwencja nr 172 Międzynarodowej Organizacji Pracy z dnia 5 czerwca 1991 r. dotycząca warunków pracy w hotelach, restauracjach i podobnych

zakładach w artykule 6 zawarła legalną definicję napiwku jako „kwoty pieniężnej danej dobrowolnie pracownikowi przez klienta, dodatkowo do kwoty, którą klient musi zapłacić za otrzymane usługi” (ust. 1). Niezależnie od napiwków, zainteresowani pracownicy będą otrzymywać podstawowe wynagrodzenie, płacone w regularnych odstępach czasu (ust.2).

Z unormowania tego wynika, że mimo dobrowolności i finansowania napiwków przez osobę trzecią (klienta), część pracodawców (w sposób wadliwy) traktowała napiwki jako formę wynagrodzenia za pracę. Wskazuje to jednak na związek funkcjonalny napiwków z organizacją przedsiębiorstwa, a także na wykorzystywanie napiwków jako specyficznego i zastępczego wynagrodzenia za pracę.

W ocenie Sądu Najwyższego należy zaaprobować pogląd Sądu drugiej instancji, iż pojęcie wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w art. 78 § 2 k.p., ma charakter węższy niż pojęcie przychodów ze stosunku pracy, które są zdefiniowane w art. 12 u.p.d.o.f. Definicja przychodu zawarta w tym ostatnim przepisie jest określona szeroko, obejmując „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne” i to bez względu na źródło finansowania tych środków. Zestawiając zatem art. 18 ust. 1 u.s.u.s. z pojęciem przychodu z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy dojść do wniosku, że oskładkowaniu podlegają także przychody pracownika z tytułu otrzymanych napiwków.

Zdaniem Sądu Najwyższego napiwek w postaci niedużych kwot jest gratyfikacją za dobrze wykonaną usługę, wręczaną fakultatywnie i niezależnie od płaconego rachunku przez zadowolonego klienta na przykład hotelowemu concierge lub krupierowi w kasynie; przeważnie dotyczy sprawnej obsługi kelnerskiej, a niekiedy jest wyrazem zachwyty nad efektem sztuki kulinarnej. Mimo, że w polskiej obyczajowości przeważnie otrzymują go kelnerzy w wysokości około 10-15 % wartości rachunku, albo krupierzy w kasynach, uzasadnione jest rozdzielenie go także na pozostałych pracowników obsługi, a zwłaszcza na rzecz kucharzy i pomiędzy obsługę sommelierską. Na zadowolenie klienta wpływa bowiem staranna praca całego zespołu pracowników; niebagatelne znaczenie ma również anturaż kasyna lub restauracji, co jest zasługą pracodawcy. Również to przemawia za uznaniem, że otrzymane przez pracowników napiwki związane są z

organizacją pracodawcy, przez co można je zaliczyć do przychodów związanych z pracą w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. w związku z art. 18 ust. 1 u.s.u.s.

Dający napiwek mogliby być zaskoczeni koniecznością stosowania do tego elementu kulturowego *savoir-vivre'u* narzędzi fiskalnych w postaci podatku dochodowego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Traktują oni napiwek jako pośrednią formę między darowizną i dodatkowym wynagrodzeniem za pracę, czasami spowodowaną przymusem obyczajowym. Okoliczności te oraz nie budząca wątpliwości konstatacja, iż napiwek nie stanowi wynagrodzenia za pracę, mogły wpłynąć na treść wyroku Wojewódzkiego Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., sygnatura akt VIII U 2718/92, w którym w sposób odmienny od zaskarżonego skargą kasacyjną wyroku w sposób prawomocny rozstrzygnięto kontestowaną w skardze kasacyjnej kwestię. Wyroki te opierają się jednak na różnej podstawie prawnej. W 1993 r. obowiązywało rozporządzenie Rady Ministrów z 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego i rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego. W § 7 tego rozporządzenia wskazano, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników stanowi dochód w gotówce i w naturze z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy, z wyjątkiem wskazanych w kolejnych punktach świadczeń. Definicja ta jest odmienna od przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. Odnośnie do stanu faktycznego objętego skargą kasacyjną obowiązywało rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (aktualny jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 1949); nie stanowiło ono podstawy prawnej do wyłączenia napiwków z przychodów pracowników podlegających oskładkowaniu.

W ocenie Sądu Najwyższego zmiana stanu prawnego z dniem 1 stycznia 1999 r. i oraz różna treść zaskarżonych decyzji ZUS (wyznaczających zakres i przedmiot rozpoznania przez Sądy) uniemożliwiają uznanie dalszego obowiązywania powagi rzeczy osądzonej wyroku Wojewódzkiego Sądu Pracy i

Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 1993 r., przez co nie doszło do - zarzucanego w skardze kasacyjnej - naruszenia art. 365 § 1 k.p.c., ani zasad praworządności lub powagi wymiaru sprawiedliwości.

Wnoszący skargę kasacyjną nie kwestionował, że w związku ze świadczeniem pracy pracownicy kasyna otrzymywali napiwki w postaci żetonów do gry, które mieli obowiązek wrzucać do „tip boxów”, ponieważ nie mogli przyjmować bezpośrednio napiwków od klientów. Na koniec dnia napiwki były komisyjnie wyjmowane z „tip boxów”, liczone i wymieniane na pieniądze w kasie kasyna. Zebrana pula napiwków była dzielona pomiędzy pracowników przez kierownika sali, zgodnie ze zwyczajowo przyjętymi zasadami i przyznanymi punktami „tipowymi”. Pieniądze były wypłacane raz w miesiącu lub częściej za pokwitowaniem, po odnotowaniu w prowadzonym przez kasyno rejestrze napiwków danych personalnych pracownika kasyna, wartości wypłaconych napiwków i daty ich wypłaty.

W ocenie Sądu Najwyższego pracodawca miał oczywisty wpływ na organizację otrzymywania i dystrybucję napiwków. W świetle jednoznacznego brzmienia art. 78 ust. 1 pkt 3 ustawy z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 612) wnioskodawca jako podmiot prowadzący działalność w zakresie gier hazardowych był zobowiązany prowadzić rejestr napiwków w kasynie gry, według wzoru ustalonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. z 2010 r. Nr 8, poz. 57). Przez pewien czas napiwki pozostawały w depozycie pracodawcy, który w specjalnych rejestrach notował wysokość napiwków wypłacanych poszczególnym pracownikom. Wprawdzie w ograniczonym zakresie napiwki otrzymywały osoby nie związane stosunkiem pracy ze spółką, jednak większość beneficjentów napiwków stanowili pracownicy. Zainteresowani wymienieni w decyzjach ZUS byli pracownikami spółki, dotyczy to również objętego skargą kasacyjną S. B., zatem stosunek pracy był warunkiem *sine qua non* otrzymywania przez nich napiwków. W tym znaczeniu napiwki należy uznać za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. Dodatkowo można wskazać, że w razie sporu odnośnie wysokości

wypłacanych w kasynie napiwków, pracownicy mogliby skierować roszczenie o ich wypłatę wyłącznie do pracodawcy (właściciela kasyna), który, jak wynika z ustaleń zaskarżonego wyroku, za pośrednictwem księgowości dokonywał dystrybucji napiwków.

Należy też przywołać pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 września 2010 r., sygnatura akt II UK 98/10, OSNP 2012 nr 1-2, poz. 20, dotyczący podobnej sprawy, że wypłaty finansowane z napiwków doliczanych do rachunku regulowanego kartą płatniczą, wypłacane kelnerowi (pracownikowi) przez pracodawcę, na którego konto wpływają, z zachowaniem zasady, że kelner otrzymuje kwoty równoważne napiwkom zapłaconym kartą w jego rewirze, powinny być wliczane do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia.

Rozwijając tę myśl, Sąd Najwyższy w obecnym składzie uznał, że wykładnia art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do konkluzji, iż napiwki organizowane, obliczane, przechowywane w depozycie pracodawcy i wypłacane przez upoważnionych pracowników pracodawcy stanowią podstawę obliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wraz z innymi przychodami ze stosunku pracy.

Zwrócić należy uwagę, że intencją osób wręczających napiwki jest, aby cała kwota tych napiwków trafiła do dyspozycji konkretnego pracownika lub zespołu pracowników. Przyjęcie sugestii ze skargi kasacyjnej, iż kwota napiwku miałaby być pomniejszona o zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych (18%) oraz miałaby pokrywać składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w części finansowanej przez pracodawcę i pracownika (około 40%), byłoby sprzeczne z istotą napiwku, bowiem oznaczałoby to *de facto* dawanie napiwku państwu lub jego instytucjom (około 60% napiwku), prowadząc do sprzeczności z zamiarem „napiwkodawcy”. Konstatacje te implikują obligatoryjne finansowanie podatku dochodowego i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne - z innych funduszy pracodawcy, tworzonych na przykład przez adekwatne ustalenie marży za sprzedawane usługi. Nie stanowi to zarzucanego w skardze kasacyjnej naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, jako konsekwencji nieprawidłowej wykładni

art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., przez nałożenie obowiązku uiszczenia świadczenia publicznego na stronę skarżącą w oderwaniu od źródła, z którego nastąpić może zaspokojenie obowiązku.

Kwestia zgodności art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 2 w związku z art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim pozwala on na uznanie za przychody ze stosunku pracy otrzymane przez pracowników spółki napiwki niebędące przychodem pracodawcy była również przedmiotem skargi konstytucyjnej podmiotu prowadzącego kasyno, której postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt Ts 68/13 (OTK-B 2014 nr 4, poz. 290) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu. Trybunał uznał, że zgodnie z zaskarżoną regulacją, uznanie danego świadczenia za przychód ze stosunku służbowego nie jest uzależnione od źródła finansowania tego świadczenia. Przepis stanowi bowiem, że za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. Należy zatem uznać - w związku z tym, że katalog świadczeń zaliczanych do przychodów ze stosunku służbowego ma charakter otwarty - że każda wpłata, którą pracownik otrzymuje w związku ze stosunkiem pracy, jest jego przychodem z tego źródła, z którego dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym, w dziedzinie prawa „daninowego”, Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku. Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU 2001 nr 1, poz. 4 i przywołane tam orzecznictwo). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma bowiem uzasadnienia w świetle przepisów

Konstytucji.

Relevantne znaczenie w ocenie skargi kasacyjnej ma również kwestia jednolitości orzecznictwa w aspekcie wykładni art. 12 u.p.d.o.f. przez sądownictwo administracyjne. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 marca 2016 r. w sprawie II FSK 216/15 (LEX nr 2036450) potwierdza tożsamą judykaturę, iż uzyskiwane przez pracowników kasyn przychody z napiwków stanowią przychody ze stosunku pracy, a więc ze źródła zdefiniowanego w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.; zgodnie z art. 20 ust. 1 *in fine* u.p.d.o.f.; oznacza to, że do przychodów z innych źródeł zakwalifikowane być już nie mogą.

Odwołanie w art. 4 ust. 1 ustawy systemowej do art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych determinuje wykładnię „przychodów ze stosunku pracy” w analogiczny sposób jak przedstawia to jednolita judykatura administracyjna. Również ta przesłanka nie pozwalała na uwzględnienie zarzutów kasacyjnych.

Z dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego staje się masą upadłości, która służy zaspokojeniu wierzycieli upadłego. Po ogłoszeniu upadłości postępowania sądowe dotyczące masy upadłości mogą być wszczęte i prowadzone wyłącznie przez syndyka albo przeciwko niemu (art. 61 i art. 144 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe; aktualny jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 2344), dlatego Sąd Najwyższy uznał, że nie ma przeszkód prawnych do prowadzenia rozprawy kasacyjnej z udziałem pełnomocnika syndyka masy upadłości oraz wyrokowania w takiej sprawie.

Ponieważ skarga kasacyjna okazała się nieuzasadniona, dlatego stosownie do art. 398<sup>14</sup> k.p.c. podlegała oddaleniu. O kosztach procesu orzeczono na podstawie art. 98 § 1 i 2 k.p.c. w związku z § 10 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. poz. 1804 ze zm.).