

Streszczenie

Opodatkowanie przychodów osób fizycznych z tytułu nieodpłatnych świadczeń

Wobec ogólnie wskazanej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych konstrukcji prawnej nieodpłatnych świadczeń, rodzą się wątpliwości interpretacyjne. Zasadniczy problem koncentruje się na braku podatkowoprawnej definicji nieodpłatnych świadczeń, czy braku ich normatywnego katalogu. Utrudnia to prawidłową kwalifikację nieodpłatnych świadczeń do przychodu podatkowego.

Tytuł rozprawy doktorskiej pt. *Opodatkowanie przychodów osób fizycznych z tytułu nieodpłatnych świadczeń* odnosi się w sposób bezpośredni do zakresu i celów pracy. Głównym celem badawczym pracy doktorskiej była kompleksowa analiza prawna, ocena, a przede wszystkim weryfikacja aktualnych rozwiązań dotyczących nieodpłatnych świadczeń. Problematyka podjęta w pracy ma wielowątkowy oraz wielopłaszczyznowy charakter oraz łączy zagadnienia o charakterze teoretycznym i praktycznym. Układ rozprawy doktorskiej odpowiada realizacji założonych celów badawczych oraz treści głównej autorskiej tezy badawczej. Struktura pracy została podzielona na cztery rozdziały merytoryczne poprzedzone Wstępem i zwieńczone Zakończeniem. Każdy z rozdziałów zawiera paragrafy merytoryczne oraz, w zależności od obszerności podejmowanych rozważań, również mniejsze jednostki redakcyjne. Każdy rozdział poprzedzony jest uwagami ogólnymi oraz zwieńczony jest uwagami końcowymi podsumowującymi dokonane rozważania i analizę. Zaproponowany układ rozdziałów pozwala na kategoryzację określonych zagadnień.

Rozdział pierwszy, zatytułowany: *Podstawowe zagadnienia pojęciowe* posiada charakter wprowadzający. Obejmuje teoretyczne aspekty opodatkowania dochodów osób fizycznych, które odnieść należy do ogólnego charakteru u.p.d.o.f. Podstawę stanowią obecne oraz historyczne prawne uwarunkowania. W tym zakresie, za umowną granicę czasową rozważań historycznych przyjęto dwudziestolecie międzywojenne. W tej części odniesiono się także do konstrukcji normatywnej dochodu i przychodu podatkowego. Dodatkowo, przedstawiono rozważania dotyczące konstrukcji prawnej nieodpłatnego świadczenia w świetle wykładni językowej, celowościowej i systemowej. W przeprowadzonej analizie podstawowych pojęć dokonano ogólnoteoretycznego wstępu do podejmowanej tematyki opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Posłużono się przy tym, w pierwszej kolejności rysem historycznoprawnym w kontekście teoretycznych aspektów opodatkowania dochodów osób fizycznych. Chociaż rozważania na tej płaszczyźnie nie zniwelowały wątpliwości interpretacyjnych wobec konstrukcji nieodpłatnych świadczeń to uprawniają do konstatacji, że przychód oraz dochód podatkowy były i są nadal szeroko omawianym

zagadnieniem na płaszczyźnie doktrynalnej i orzeczniczej. Wydaje się również, że jest to niezbędny punkt wyjścia i odniesienia się do dalszych rozważań. Przemawia za tym wiele względów, jednak ten najważniejszy koncentruje się na samej istocie podatku. Stanowi on nie tylko podstawową, ale jedną z najstarszych i najważniejszych kategorii ekonomicznych, prawnych, politycznych czy społecznych charakteryzującym się dużym stopniem wielowarstwowości, niejasności i złożoności. Następnie, problematyka opodatkowania nieodpłatnych świadczeń z uwagi na swoją swoistość wymagała ustalenia znaczenia słów i zwrotów wykorzystanych w tekście normatywnym. Tym bardziej, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie nieodpłatnych świadczeń nie charakteryzuje się istotną cechą eliminującą wątpliwości interpretacyjne, czyli definiowaniem. Stąd, konstrukcja prawna nieodpłatnego świadczenia została przeanalizowana w świetle wykładni językowej, celowościowej i systemowej. W założeniu, celem było wyjaśnienie podstawowego pojęcia nieodpłatnych świadczeń na potrzeby opodatkowania. Ostatecznie, słuszność podjętych rozważań w zakresie celu opodatkowania ukierunkowano na szczególny status podatkowych nieodpłatnych świadczeń. Stanowią one specyficzne, wyjątkowe ze swej istoty źródło uzyskania wymiernej korzyści.

Rozdział drugi, zatytułowany: *Normatywna konstrukcja podatkowych nieodpłatnych świadczeń* zawiera szczegółowy opis istniejących regulacji podatku dochodowego wobec nieodpłatnych świadczeń. Zgodnie z założeniami badawczymi pracy, rozważania w tej części dysertacji mają na celu wykazanie statusu normatywnego nieodpłatnych świadczeń w procesie kwalifikacji ich do opodatkowanego przychodu. Analiza posiada wielowątkowy i wielopłaszczyznowy charakter. Poczynione ustalenia w zakresie podstaw opodatkowania nieodpłatnych świadczeń pozwoliły na dokonanie zarówno ich ogólnego, jak i normatywnego rozpoznania. Dokonaną analizę oparto na trzech głównych płaszczyznach: nieodpłatne świadczenia w ramach źródeł przychodu, sposoby ustalenia wartości nieodpłatnych świadczeń oraz nieodpłatne świadczenia w ramach zwolnień przedmiotowych. Przy braku legalnej definicji nieodpłatnych świadczeń lub ich katalogu można wykazać normatywne modele kształtujące opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń. Na potrzeby niniejszej dysertacji przyjęto model pozytywny, dotyczący kwalifikowania danego nieodpłatnego świadczenia do opodatkowania oraz model negatywny, odnoszący się do czynników decydujących o zwolnieniu z opodatkowania przychodu otrzymanego z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Najistotniejszym jednak aspektem będącym pokłosiem tak wyodrębnionych modeli jest wyprowadzenie z regulacji podatku dochodowego konstrukcji, czy też schematu ich opodatkowania. Analiza oparta została na regulacjach prawnych podatku dochodowego od osób fizycznych, ale wsparta orzecznictwem sądowym, jak również rozstrzygnięciami organów podatkowych.

Rozdział trzeci, zatytułowany: *Prawne instrumenty weryfikacji przychodotwórczego wymiaru nieodpłatnych świadczeń* poświęcony został omówieniu normatywnych mechanizmów, za pomocą których dokonywana jest weryfikacja przychodotwórczego charakteru nieodpłatnych świadczeń. W tym zakresie, uwagę zwrócono na postępowanie interpretacyjne organów podatkowych oraz kontrolę sądową pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Dla spójności podjętej tematyki dokonano wskazania nieodzownego elementu ochrony prawnej podatnika przy opodatkowaniu nieodpłatnych świadczeń. Postępowanie mające na celu weryfikację przychodotwórczego charakteru nieodpłatnych świadczeń pozwala ukazać zachodzącą relację pomiędzy realizacją przez podatnika konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków, a ochroną prawną podatnika w odniesieniu do niepewnej i spornej regulacji prawnej. Mowa o prawnie uregulowanych formach działania podatnika. Ich celem jest weryfikacja, ale i ocena przychodotwórczej konstrukcji nieodpłatnych świadczeń wraz z jednoczesnym zagwarantowaniem ochrony prawnej w świetle istniejących niepewności w zakresie normatywnej konstrukcji nieodpłatnych świadczeń. Wskazanie w pracy na te instrumenty sprowadza się nie tylko do ujęcia ich normatywnej istoty. To ustalenia zawarte w treści wydawanych rozstrzygnięć oddziałują bezpośrednio na sposób kształtowania przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Mankamentem jednak jest to, że analiza interpretacji podatkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych pozwala na twierdzenie, iż w wielu przypadkach w świetle mało precyzyjnych przepisach, przy tożsamych stanach faktycznych oraz prawnych istniały rozbieżne, wydaje się także i profiskalne poglądy w zakresie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń. Przy istniejących wątpliwościach w odniesieniu do poprawnego zidentyfikowania znaczącej czynności faktycznej i prawnej, jako świadczenia nieodpłatnego istotny wydzźwięk, oddziaływanie oraz walor naukowy posiadają interpretacje podatkowe oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Oczywiście, z zastrzeżeniem, iż nie można odbierać w sposób całkowity takiego waloru pozostałym instrumentom prawnym wskazanym w ordynacji podatkowej, jak i chociażby orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego.

Rozdział czwarty, zatytułowany: *Praktyczne aspekty zastosowania normatywnej konstrukcji nieodpłatnych świadczeń – zagadnienia wybrane* obejmuje relację pomiędzy tworzeniem prawa podatkowego a praktyką jego stosowania. Wyrazem tego, jest wskazanie wymiaru praktyki interpretacyjnej w postaci interpretacji podatkowych oraz orzeczniczej sądów administracyjnych na wybranych przykładach. Oddziaływanie orzecznictwa i interpretacji na formalnoprawną stronę kwalifikacji nieodpłatnych świadczeń do przychodu podatkowego ujęto w ramach przyjętego na potrzeby niniejszej pracy trytorowego podziału na: nieodpłatne świadczenia o wymiarze przychodotwórczym, nieodpłatne świadczenia nieposiadające wymiaru przychodotwórczego oraz nieodpłatne świadczenia o niejednoznacznie rozstrzygniętym wymiarze przychodotwórczym. Analiza poszczególnych przykładów w oparciu zwłaszcza o orzecznictwo Trybunału

Konstytucyjnego, sądów administracyjnych i działalność interpretacyjną organów podatkowych, pozwoliła na skonkretyzowanie kilku aspektów mających wpływ na opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń. W pierwszej kolejności ustalono, że ukształtowała się ugruntowana linia orzecznicza potwierdzająca przychodotwórczy charakter określonych stanów faktycznych oraz jednolita linia orzecznicza wykluczająca przychodotwórczy charakter. Ponadto, istnieje grupa świadczeń nieodpłatnych, wobec których w takim samym stanie faktycznym i prawnym podejmowane są rozstrzygnięcia o odmiennej treści. To pozwala na konstatację, iż konstrukcja prawna nieodpłatnych świadczeń stanowi nadal niejasną strukturę pojęciową. Po analizie wyłącznie przykładowych znaczących czynności faktycznych i prawnych nie można pominąć z jednej strony wypracowanego przez doktrynę orzeczniczą zakresu pojęciowego nieodpłatnych świadczeń (na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych). Zgodnie z nim, w zakres pojęcia nieodpłatnego świadczenia wchodzi: wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Nie można również pominąć elementów sytuujących pozapłacowe świadczenia pracownicze w zakresie podatkowych nieodpłatnych świadczeń zawartych w interpretacyjnym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2014 roku. Na kanwie jego ustaleń, aby można było mówić o przychodzie po stronie pracownika z tytułu nieodpłatnych świadczeń, muszą zostać spełnione trzy obligatoryjne warunki: pracownik skorzystał dobrowolnie z nieodpłatnych świadczeń, czyli wyraził na nie zgodę, nieodpłatne świadczenia przyniosły mu korzyść w formie powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, czyli zostały spełnione w jego interesie oraz nieodpłatne świadczenia muszą mieć charakter indywidualny, czyli są przypisane dla konkretnego pracownika, który uzyskuje wymiarną korzyść. Zwrócono uwagę na kreacyjny (twórczy) charakter praktyki orzeczniczej i interpretacyjnej. To właśnie praktyka orzecznicza sądów administracyjnych oraz interpretacyjna organów podatkowych ujawnia czynniki (cechy charakterystyczne) będące wyznacznikami posiadania przez nieodpłatne świadczenie wymiaru podatkowego.

Teoretyczne rozważania i ustalenia dokonane na kanwie czterech rozdziałów merytorycznych pracy pozwoliły na uzasadnienie przyjętej w pracy doktorskiej tezy badawczej, iż konstrukcja prawna nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na niesprecyzowany zakres pojęciowy, wykazuje daleko idącą niedoskonałość. Przeprowadzone badania pozwalają przyjąć, że trudności interpretacyjne wynikają przede wszystkim z braku legalnej definicji nieodpłatnych świadczeń. Jednocześnie, na podstawie kazuistycznych ustaleń praktyki orzeczniczej oraz interpretacyjnej należy stwierdzić, iż sformułowanie właściwej definicji legalnej jest utrudnione. Wpływa na to przede wszystkim brak spójnej koncepcji kształtowania

kryteriów warunkujących przychodotwórczy charakter nieodpłatnych świadczeń. Weryfikując aktualny status prawny nieodpłatnych świadczeń wydaje się, że znaczącą poprawę obecnego stanu umożliwiłoby już, chociażby, określenie otwartego normatywnego katalogu tego typu świadczeń. Pomocnym kryterium mogłoby być również ustalenie konkretnej wartości nieodpłatnych świadczeń, która wyznaczałaby granicę ich opodatkowania lub zastąpienie niedoprecyzowanej konstrukcji prawnej nieodpłatnych świadczeń ogólnie wskazanym świadczeniem o charakterze niepieniężnym.

Realizując cel badawczy wraz z celami pomocniczymi, poszukiwano odpowiedzi na przyjęte hipotezy i pytania: co to jest nieodpłatne świadczenie rozumiane przez pryzmat ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz szeroko rozumianej praktyki stosowania prawa? Jak również, czy i jakie ewentualne rozwiązania przyczyniłby się do rozstrzygnięcia istniejących wątpliwości w zakresie precyzyjnej, niewątpliwej, nieuciążliwej i obiektywnej kwalifikacji nieodpłatnych świadczeń do źródła przychodu podatkowego? Zatem, oryginalność rozwiązania problemu naukowego kształtuje się na poziomie wypracowania odpowiedzi na pytania: czy treść ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powinna zawierać legalną definicję, czy jednak katalog nieodpłatnych świadczeń? Czy ewentualny katalog winien mieć charakter przykładowy, czy może jednak enumeratywny? Przeprowadzona diagnoza oraz analiza problemu ma pozwolić wykazać warunki opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, których pojęcie, ani kryteria ich wymiaru przychodotwórczego, nie wynikają wprost z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na tle dostrzeżonych możliwości wprowadzenia regulacji prawnych w celu wyeliminowania niejasności interpretacyjnych konstrukcji nieodpłatnych świadczeń, postulaty wobec kierunków zmian oceniono przez pryzmat ich szczegółowości. Z tą kwestią powiązane wymagania formalne, merytoryczne, jak również potencjalne mankamenty zastosowania określonego modelu zmian.

Summary

Taxation of revenues of natural persons on account of gratuitous benefits

The legal construction of gratuitous benefits, generally indicated in the Personal Income Tax Act, triggers some interpretative doubts. The fundamental problem arises from the lack of a tax-legal definition of gratuitous benefits or the lack of their normative catalogue. It makes it difficult to correctly qualify gratuitous benefits as part of tax revenue.

The title of the doctoral dissertation „Taxation of revenues of natural persons on account of gratuitous benefits” refers directly to the scope and objectives of the dissertation. The main research objective of the dissertation is a comprehensive legal analysis, assessment and, above all, verification of the current solutions related to gratuitous benefits. The problems the paper addresses are multithread and multidimensional and combine issues of theoretical and practical nature. The layout of the dissertation corresponds to the pursuit of the adopted research objectives and the content of the author's main research thesis. The structure of the dissertation consists in the division into four substantive chapters preceded by an Introduction and summed up with a Conclusion. Each chapter contains substantive paragraphs and, depending on the comprehensiveness of the considerations, also smaller editorial units. Each chapter is preceded by general comments and finishes with concluding remarks summarising the considerations and analysis made. The proposed arrangement of the chapters allows for the categorisation of specific issues.

Chapter One, entitled: *Basic conceptual issues* is of an introductory nature. It covers theoretical aspects of personal income taxation, which should be referred to the general nature of the Personal Income Tax Act. The basis is the current and historical legal background. In this respect, the inter-war period is assumed as the conventional time limit for historical considerations. This section also refers to the normative construction of tax income and revenue. In addition, considerations of the legal construction of a gratuitous benefit in the light of a linguistic, intentional and systemic interpretation are presented. The analysis of basic concepts contains a general theoretical introduction to the subject of taxation of gratuitous benefits. First of all, a historical and legal outline in the context of the theoretical aspects of personal income taxation is made. Although the considerations on this plane did not eliminate the interpretative doubts with regard to the construction of gratuitous benefits, they allow to make a statement that tax revenue and income have always been a widely discussed issue at the doctrinal and jurisprudential level. It also seems to be a necessary starting point and reference for further considerations. There are many reasons for this, but the most important one focuses on the very essence of a tax. It constitutes not only a basic, but one of the oldest and most important economic, legal, political or social categories characterised

by a high degree of uncertainty, ambiguity and complexity. Furthermore, due to its specific nature, the issue of taxation of gratuitous benefits required the determination of the meaning of words and phrases used in the normative text. It is also due to the fact that the Personal Income Tax Act, with respect to gratuitous benefits, is not characterised by an important feature eliminating interpretative doubts, i.e. defining. Thus, the legal construction of the gratuitous benefit was analysed in the light of linguistic, intentional and systemic interpretation. The intention was to clarify the basic concept of gratuitous benefits for taxation purposes. Ultimately, the validity of the considerations undertaken with regard to the purpose of taxation was directed towards the special tax status of gratuitous benefits. They constitute a specific, intrinsically unique source of obtaining a tangible benefit.

Chapter Two, entitled: *Normative tax construction of gratuitous benefits*, contains a detailed description of the existing income tax regulations related to gratuitous benefits. In compliance with the research assumptions of the dissertation, the considerations in this part of the paper are supposed to demonstrate the normative status of gratuitous benefits in the process of qualifying them for tax revenues. The analysis is of a multithreaded and multifaceted nature. The findings made with regard to the taxable bases of gratuitous benefits allowed to make both their general and normative recognition. The analysis was based on three main planes: gratuitous benefits as part of the sources of income, ways of determining the value of gratuitous benefits and gratuitous benefits as subjective exemptions. In the absence of a legal definition of gratuitous benefits or their catalogue, it is possible to demonstrate normative models shaping the taxation of gratuitous benefits. For the purposes of this dissertation, a positive model, concerning the qualification of a given gratuitous benefit for taxation, and a negative model, referring to the factors determining the exemption of revenues received on account of gratuitous benefits, have been adopted. Nevertheless, the most important aspect resulting from such separated models is the derivation of a structure or scheme for their taxation from income tax regulations. The analysis is based on the legal regulations on personal income tax, but supported by court rulings as well as decisions of tax authorities.

Chapter Three, entitled: *Legal instruments of verification of the revenue-generating dimension of gratuitous benefits* is devoted to the discussion of normative mechanisms by means of which the verification of the revenue-generating nature of gratuitous benefits is performed. In this respect, attention is drawn to the interpretation proceedings of tax authorities and the judicial control of written interpretations of tax law provisions. In order to ensure coherence of the subject matter, an indispensable element of the taxpayer's legal protection in the taxation of gratuitous benefits is indicated. The proceedings aimed at verifying the revenue-generating nature of gratuitous benefits make it possible to show the existing relationship between the taxpayers' fulfilment of their constitutional obligation to pay taxes and the taxpayers' legal protection with

regard to the uncertain and disputed legal regulation, that is legally regulated forms of activities of taxpayers. Their purpose is to verify, but also to assess the revenue-generating construction of gratuitous benefits along with the simultaneous guarantee of legal protection in view of the existing uncertainties in the normative construction of gratuitous benefits. The indication of these instruments in the paper does not involve the recognition of their normative essence. It is the findings contained in the content of the rulings that have a direct impact on the manner in which revenues from gratuitous benefits are shaped. However, a drawback is that the analysis of tax interpretations and rulings by administrative courts allows to conclude that in many cases, in light of vague provisions, in identical factual and legal situations, divergent and, it seems, also pro-fiscal views existed with regard to taxation of gratuitous benefits. In the event of any doubts as to the correct identification of a significant factual and legal transaction as a gratuitous benefit, tax interpretations and rulings by administrative courts have an important overtone, impact and scientific value. Of course, with the reservation that other legal instruments indicated in the Tax Ordinance, as well as the jurisprudence of the Constitutional Tribunal cannot be entirely deprived of such a value.

Chapter Four, entitled: *Practical aspects of the application of the normative construction of gratuitous benefits - selected issues* covers the relationship between the creation of tax law and its practical application. This is demonstrated by indicating the dimension of the interpretation practice in the form of tax interpretations and the jurisprudence of administrative courts using selected examples. The impact of jurisdiction and interpretations on the formal and legal side of qualification of gratuitous benefits to tax revenue is presented within the framework of the three-plane division, adopted for the purpose of this paper, into: gratuitous benefits with a revenue-generating dimension, gratuitous benefits without a revenue-generating dimension and gratuitous benefits with an ambiguous revenue-generating dimension. The analysis of individual examples based, in particular, on the jurisprudence of the Constitutional Tribunal, administrative courts and interpretative activities of the tax authorities, allowed to distinguish several aspects affecting the taxation of gratuitous benefits. Firstly, it was found that there is a well-established line of jurisprudence confirming the revenue-generating nature of certain facts and a uniform line of jurisprudence ruling out the revenue-generating nature. In addition, there is a group of gratuitous benefits, in relation to which, in the same factual and legal situation, decisions with different content are made. This leads to the conclusion that the legal construction of gratuitous benefits is still an unclear conceptual structure. Having analysed only exemplary significant factual and legal activities, the conceptual scope of gratuitous benefits (for the purposes of corporate income tax) developed by the jurisprudence doctrine cannot be ignored. According to this assumption, the scope of the concept of gratuitous benefit includes: any economic phenomena and legal events, the

consequence of which are benefits obtained at the expense of another entity or all those legal phenomena and economic events in the activity of legal persons, the consequence of which is gratuitous, i.e. connected with no costs or another form of equivalent, gaining assets, having a specific financial dimension, by this person. The elements situating non-wage employee benefits within the scope of tax free benefits contained in the 2014 interpretative judgment of the Constitutional Court cannot be overlooked either. On the grounds of its findings, three obligatory conditions must be met in order to be able to speak of income on the part of an employee on account of gratuitous benefits: the employee has voluntarily made use of the gratuitous benefits, i.e. he has agreed to receive them; the gratuitous benefits have benefited him in the form of an increase in assets or the avoidance of expenses, i.e. they have been provided in his interest; and gratuitous benefits must be of an individual nature, i.e. they are attributed to a specific employee who receives a tangible benefit. Some attention has been also drawn to the creative nature of the adjudicative and interpretative practice. It is the jurisprudential practice of the administrative courts and the interpretative practice of the tax authorities that reveals the factors (characteristics) that are the determinants of possessing a tax dimension by gratuitous benefits.

The theoretical considerations and findings made on the grounds of the four substantive chapters of the dissertation made it possible to prove the research thesis adopted in the paper, namely, that due to the unspecified conceptual scope, the legal construction of gratuitous benefits in personal income tax, is characterized by a far-reaching imperfection. The research carried out allows for an assumption that the interpretation difficulties primarily result from the lack of a legal definition of gratuitous benefits. At the same time, on the basis of casuistic findings of jurisprudence and interpretative practice, it should be stated that the formulation of a proper legal definition is difficult. This is primarily influenced by the lack of a coherent concept of shaping the criteria determining the revenue-generating character of gratuitous benefits. When reviewing the current legal status of gratuitous benefits, it seems that a significant improvement of the current status would be possible at least by defining an open normative catalogue of this type of benefits. Another helpful criterion could be the determination of the specific value of gratuitous benefits, which would set the limit for their taxation, or the replacement of the vague legal construction of gratuitous benefits with a generally indicated non-monetary benefit.

Pursuing the research objective along with other auxiliary purposes, an attempt was made to answer the question and hypotheses adopted: what is a gratuitous benefit understood from the perspective of the Personal Income Tax Act and the broadly understood practice of law application? As well as whether and what possible solutions would contribute to the resolution of existing doubts regarding the precise, unquestionable, effortless and objective qualification of gratuitous benefits as a source of tax revenue? Thus, the originality of the solution to the scientific problem is at the level

of working out an answer to the questions: should the content of the Personal Income Tax Act contain a legal definition or rather a catalogue of gratuitous benefits? Should the possible catalogue be of exemplary or enumerative nature? The diagnosis and analysis of the problem is supposed to show the conditions of taxation of gratuitous benefits, whose neither concept nor the criteria of their revenue-generating dimension, directly result from the provisions of the Personal Income Tax Act. Due to the noticed possibilities of introducing legal regulations in order to eliminate interpretational ambiguities in the construction of gratuitous benefits, the postulates for the directions of changes have been assessed from the point of view of their specificity. The formal and substantive requirements, as well as potential disadvantages of the application of a specific model of changes have been associated with this issue.