

PODATEK DOCHODOWY W ORZECZNICTWIE SĄDOWYM

I. PRZYCHODY PODATKOWEstr. 3

1. Zapłata za pracownika składek ZUS w części, która powinna być przez niego sfinansowana str. 3
2. Nieodpłatne przekazanie wspólnikowi udziału w nieruchomości w związku z obniżeniem udziału kapitałowego str. 4
3. Sfinansowanie przez pracodawcę kosztów zakwaterowania oddelegowanych pracowników str. 5
4. Moment powstania przychodu u pożyczkodawcy z tytułu opłat i prowizji związanych z udzieleniem pożyczki str. 6
5. Ryczałt z tytułu nieodpłatnego użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych a koszty paliwa str. 7
6. Wydanie udziałowcom składników majątku likwidowanej spółki str. 8
7. Odzyski powstałe w wyniku likwidacji w pełni umorzonego środka trwałego ...str. 10
8. Odszkodowanie z auto casco firmowego samochodu osobowego używanego do celów mieszanych str. 11
9. Wygaśnięcie w drodze konfuzji wzajemnych zobowiązań między spółką osobową a jej wspólnikiem str. 12
10. Zwrot pracownikom kosztów używania prywatnych samochodów do celów służbowych..... str. 14
11. Kurs waluty właściwy do przeliczenia korygowanego przychodu..... str. 16

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓWstr. 17

1. Wydatki eksploatacyjne dotyczące samochodów osobowych jako element wartości początkowej środka trwałego str. 17
2. Moment rozliczenia kosztu podatkowego związanego bezpośrednio z osiąganymi przychodami str. 18
3. Rozliczanie opłat leasingowych dotyczących samochodu osobowego po dokonaniu cesji umowy leasingu operacyjnego str. 20

4. Odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów	str. 21
5. Koszty eksploatacji firmowego samochodu osobowego używanego w niewielkim stopniu do celów prywatnych.....	str. 22
6. Zapłata kar umownych	str. 24
7. Kwota wypłacona w związku z wadliwym wykonaniem usługi	str. 26
8. Wypłata pracownikom wynagrodzenia.....	str. 27
9. Koszty związane z realizacją umowy faktoringu	str. 28
10. Wydatki na „kopanie” waluty wirtualnej.....	str. 29

III. INNE ZAGADNIENIAstr. 31

1. Odsetki od zachowku nie korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych	str. 31
2. Obowiązki płatnika w przypadku prowadzenia akcji promocyjno-reklamowych	str. 34
3. Brak aktu notarialnego potwierdzającego nabycie nieruchomości od dewelopera a prawo do ulgi mieszkaniowej.....	str. 35
4. Ustalenie wartości posiadanych udziałów w spółce kapitałowej w razie zmiany rezydencji podatkowej	str. 38
5. Brak obowiązku poboru podatku u źródła od usług agencyjnych wspierających sprzedaż produktów	str. 40
6. Zobowiązanie fundatora do wnoszenia opłat na rzecz fundacji a darowizna ...str.	41
7. Poniesienie straty ze źródła przychodów nie zwalnia podmiotów powiązanych z obowiązków dokumentacyjnych	str. 43
8. Interpretacje indywidualne dla poszczególnych spółek po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej.....	str. 45
9. Wspólnik spółki komandytowej może jednocześnie prowadzić działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej	str. 47
10. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla działów specjalnych produkcji rolnej	str. 49



Aplikacja mobilna GOFIN NEWS

Aktualności i sygnały - Najnowsze informacje dotyczące zmian m.in. przepisów, wskaźników, stawek, terminów, druków, interpretacji urzędowych oraz orzecznictwa dla firm z zakresu podatków, rachunkowości i prawa pracy.

e-Wydania publikacji - Dostęp do prenumerowanych Czasopism Gofinu, Gazety Podatkowej oraz dodatków i Ściągi dla Księgowych z szybką i wygodną wyszukiwarką.

▶▶▶ Sprawdź szczegóły na www.news.gofin.pl

POBIERZ bezpłatnie aplikację na swój SMARTFON lub TABLET !

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426; ost. zm. w Dz. U. poz. 1565) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406; ost. zm. w Dz. U. poz. 1565) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updof i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY PODATKOWE

1. Zapłata za pracownika składek ZUS w części, która powinna być przez niego sfinansowana

Zapłata przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w części, w której zgodnie z obowiązującymi przepisami powinny być sfinansowane przez pracownika nie jest jego przychodem.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) Istniejący pomiędzy płatnikiem składek (pracodawcą) a ubezpieczonym (zatrudnionym) stosunek prawny powoduje wprawdzie, że ubezpieczony podlega z tego tytułu ubezpieczeniom społecznym, jednakże stan ten nie rodzi po jego stronie jakichkolwiek obowiązków względem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, zwłaszcza zaś w zakresie obliczania, rozliczania oraz opłacania należnych składek na te ubezpieczenia. Wszystkie obowiązki w tym przedmiocie obciążają płatnika składek (pracodawcę) i to niezależnie od źródła finansowania owych składek.

(...) wykonania zaległego zobowiązania przez płatnika, w zakresie obliczenia, potrącenia z dochodu ubezpieczonego oraz odprowadzania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, nie można utożsamiać z wykonaniem obowiązku za kogoś innego, to jest za obecnego czy też byłego pracownika. W żadnym bowiem momencie obowiązek ten nie ciążył na uprawnionym z ubezpieczenia. Fakt późniejszego wpłacenia składek (wywiązania się z obowiązku prawnego) nie zmienia ich charakteru prawnego, także w przypadku, gdy w dacie wypłaty nie wiąże już pracodawcy i ubezpieczonego umowa pracy. Pozostają one nadal składkami na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne (...).

Powyższe tezy prowadzą do wniosku, że płatnik składek ubezpieczeniowych, uiszczając obecnie zaległe składki w części należnej od pracowników, nie dokonuje żadnego przysporzenia majątkowego zwiększającego ich majątek, a pracownicy nie otrzymują od płatnika nieodpłatnych świadczeń. Skoro w wyniku weryfikacji wypłacanych świadczeń płatnik został zobowiązany do zapłaty zaległych składek, czyli do wykonania własnego obowiązku, nie ma podstaw do stwierdzenia przychodu u obecnych i byłych pracowników. Zapłata zaległych składek przez płatnika nie generuje przychodu u pracowników, a zatem płatnik, wbrew pogładowi zawartemu w zaskarżonej interpretacji, nie jest również zobowiązany do pobrania zaliczki na podatek dochodowy lub sporządzenia informacji, o której mowa w art. 42a ust. 1 u.p.d.o.f.”.

(wyrok WSA w Kielcach z 2 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Ke 119/20 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Ze stanowiskiem sądów administracyjnych w zaprezentowanej kwestii nie zgadzają się organy podatkowe. Uważają one, że opłacenie przez pracodawcę (byłego pracodawcę) należnych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w części, w której zgodnie z obowiązującymi przepisami powinny być sfinansowane przez pracownika, skutkuje u pracownika (byłego pracownika) powstaniem przysporzenia majątkowego, a co za tym idzie przychodu ze stosunku pracy (u byłego pracownika – przychodu z innych źródeł). Takie stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z 10 sierpnia 2020 r., nr 0113-KD IPT2-4011.413.2020.2.GG.

2. Nieodpłatne przekazanie wspólnikowi udziału w nieruchomości w związku z obniżeniem udziału kapitałowego

Nieodpłatne przeniesienie własności udziału w nieruchomości na rzecz wspólnika, wynikające z obniżenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej jest neutralne podatkowo.

Z u z a s a d n i e n i a

„Obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych powodują zdarzenia o jakich mowa w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.f., w którym ustawodawca wymienił, co stanowi przychód z działalności gospodarczej z art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f., w tym z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f.). Ustawodawca zawarł w tym przepisie zamknięty katalog odstępstw od zasady memoriałowej podlegających opodatkowaniu na zasadzie kasowej, a w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.f. wymienił przysporzenia, które są z opodatkowania wyłączone. W art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f. wskazano przychody z odpłatnego zbycia składników majątku będących środkami trwałym albo wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Nieopodatkowanie składników majątku w dacie ich otrzymania potwierdza także art. 10 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f., który wyłącza opodatkowanie jako działalności gospodarczej, odpłatnego zbycia składników majątku wycofanych z tej działalności, w tym prowadzonej w formie spółki osobowej, przed upływem 6 lat od wycofania. Natomiast w art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b u.p.d.o.f. stwierdzono, że przychodem z działalności gospodarczej są przychody z odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki. Wyraźnie wskazano więc, że przychodem z działalności gospodarczej jest odpłatne zbycie środka trwałego, jak również odpłatne zbycie składników majątku otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika ze spółki, z zastrzeżeniem z art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. Przepisy art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a, art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b oraz art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. stanowią wprost o odroczeniu opodatkowania do momentu odpłatnego zbycia składników majątku pozostałych po likwidacji spółki osobowej bądź wystąpieniu wspólnika z takiej spółki. Ustawodawca nie uregulował sytuacji częściowego zwrotu wkładu w związku z obniżeniem udziału kapitałowego w spółce osobowej. W orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w doktrynie przyjmuje się, że milczenie ustawodawcy co do opodatkowania określonych zdarzeń faktycznych (tu: opodatkowanie częściowego

zwrotu wkładu ze spółki osobowej) jest traktowane jako obszar wolny od opodatkowania i zakazane jest wówczas stosowanie analogii na niekorzyść podatnika. Jeśli ustawodawca zatem zamierza traktować powyżej opisane opodatkowanie przekazania części wkładu wspólnikom, powinien dać temu wyraz w przepisach prawa.

Prawidłowo też WSA w Poznaniu wyjaśnił, że zasady ogólne wyrażone w art. 14 ust. 1 i art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., na które powołuje się w interpretacji organ jako podstawę prawną opodatkowania wspólników spółki komandytowej z tytułu otrzymania składnika majątku wycofanego ze spółki, należy interpretować łącznie z uregulowaniami zawartymi w art. 14 ust. 2 i ust. 3 u.p.d.o.f. Dokonując wykładni systemowej wewnętrznej powołanych przepisów należy stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie skarżącemu udziału w nieruchomości w związku z obniżeniem udziału kapitałowego w spółce komandytowej nie rodzi obowiązku podatkowego, jest to bowiem zdarzenie neutralne podatkowo”.

(wyrok NSA z 30 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 510/18)

Od redakcji

Inne zdanie odnośnie podatkowych skutków nieodpłatnego przekazania wspólnikowi spółki osobowej udziału w nieruchomości w związku z obniżeniem udziału kapitałowego prezentują organy podatkowe. Uważają one, że w takim przypadku u wspólnika powstanie przychód (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 marca 2020 r., nr 0113-KD IPT2-1.4011.101.2020.1.RK).

3. Sfinansowanie przez pracodawcę kosztów zakwaterowania oddelegowanych pracowników

Wartość wydatków ponoszonych przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy, z wyłączeniem podróży służbowej, stanowi dla nich przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu w rozpoznawanej sprawie, sprowadza się do oceny, czy otrzymane od pracodawcy świadczenie na zakwaterowanie (noclegu) pracownika poza miejscem jego zamieszkania jest przychodem pracownika – czy zostało spełnione w interesie pracownika, czy pracodawcy. Konsekwencją jest orzeczenie o kwalifikacji ponoszonych przez Wnioskodawcę wydatków na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników delegowanych, w miejscu wykonywania przez nich pracy, jako przychodów tych pracowników, w rozumieniu art. 12 ust 1 u.p.d.o.f., podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Sąd akcentuje, że Trybunał (Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 – przyp. red.) (...) sformułował ogólne kryteria według, których konkretne świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło zostać zakwalifikowane do przychodów nieodpłatnych ze stosunku pracy. Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które: – po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie); – po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku,

który musiałby ponieść; – po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). (...)

W ocenie Sądu badającego niniejszą skargę kasacyjną Sąd pierwszej instancji w bezspornym stanie faktycznym sprawy wadliwie przyjął, że świadczenie polegające na zakwaterowaniu pracownika oddelegowanego do pracy za granicą (w Niemczech) nie będzie spełnione w interesie pracownika, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikowi korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść. Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę nie pozwalają tezy uzasadnienia omówionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13. (...)

W konsekwencji, zdaniem Sądu dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę »mobilne« miejsce pracy.

(...) w stanie faktycznym przedmiotowej sprawy, wedle którego Wnioskodawca zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie, wartość tych świadczeń stanowi dla pracowników Wnioskodawcy przychód w rozumieniu u.p.d.o.f. Jest to przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. Jego otrzymanie przez pracownika, nakłada na Wnioskodawcę, jako płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, obowiązek obliczenia i pobrania zaliczki na podatek od wartości tych świadczeń”.

(wyrok NSA z 23 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1094/18)

4. Moment powstania przychodu u pożyczkodawcy z tytułu opłat i prowizji związanych z udzieleniem pożyczki

U pożyczkodawcy datą powstania przychodu z tytułu prowizji i opłat związanych z udzieleniem pożyczki jest dzień podpisania umowy pożyczki. Wspomniane prowizje i opłaty są bowiem wymagalne w dniu zawarcia umowy pożyczki, a uwzględnienie ich w harmonogramie rat nie powoduje, że stają się one przychodem z chwilą każdorazowej spłaty raty pożyczki przez pożyczkobiorcę.

Z u z a s a d n i e n i a

„Sąd zaaprobował stanowisko organu interpretacyjnego, że przychód z tytułu doliczanej do kwoty udzielonej pożyczki prowizji oraz opłat: za rozpatrzenie wniosku, przygotowawczej i za obsługę pożyczki, jako przychód należny w dacie wykonania usługi, należy na podstawie art. 12 ust. 3a ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (...) rozpoznać w dacie udzielenia pożyczki, bowiem ratalna forma zapłaty tych należności nie wpływa na datę, od której są one należne.

(...) skoro dniem wykonania usługi jest dzień, w którym udzielono pożyczki, dzień ten oznacza datę powstania przychodu podatkowego. Należy zauważyć, że jest to pogląd znajdujący akceptację w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, o czym świadczą wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 30.03.2011 r. (II FSK 1998/09), z dnia 5.03.2015 r. (II FSK 1307/11), z dnia 18.03.2015 r. (II FSK 156/13), czy z dnia 22.03.2019 r. (II FSK 1006/17); jakkolwiek orzeczenia te wydane zostały na tle stanów faktycznych nie-

tożsamy ze zdarzeniem przedstawionym we wniosku skarżącej o wydanie interpretacji, niemniej prawnie relewantna jest zawarta w nich ocena związanych z usługą udzielenia kredytu lub pożyczki usług dodatkowych, powiązanych z usługą główną. Nietrafne jest więc zapatrywanie skarżącej, jakoby przychód z tytułu opłat wymienionych we wniosku powstawał każdorazowo w dacie ich regulowania przez pożyczkobiorcę bądź w terminie wymagalności poszczególnej raty, gdyż pomija on wynikającą z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. zasadę, że za przychody związane z działalnością gospodarczą uważa się także przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, a o prawidłowości uznania przychodów z tytułu opłat, stanowiących przedmiot interpretacji, za przychody należne, świadczy wynikająca z treści umowy pożyczki możliwość dochodzenia tych opłat w przypadku braku spłaty którejkolwiek z przewidzianych w umowie rat”.

(wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 469/18)

5. Ryczałt z tytułu nieodpłatnego użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych a koszty paliwa

Ryczałtowa wartość przychodu pracownika z tytułu nieodpłatnego użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje także koszty paliwa udostępnionego przez pracodawcę.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) Podstawowym kosztem, który wiąże się z użyciem pojazdu, jest jednakże zakup paliwa, bez którego korzystanie z samochodu do celów prywatnych w ramach podstawowej funkcji nie będzie możliwe. Jeżeli zatem ustawodawca określa przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ryczałtowo, bez podziału na poszczególne koszty, które przy zwykłym użyciu pojazdu musiałby ponieść pracownik i nie wyłącza z tej kwoty wydatków na paliwo, to należy przyjąć, że określona ryczałtowo wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje wszystkie wydatki związane z normalną eksploatacją samochodu, w tym także na paliwo. Warto zauważyć, że jeśli ustawodawca chce wyłączyć pewne kwoty z ogólnej kwoty ryczałtu, to używa zwrotu »z wyłączeniem« czy »za wyjątkiem« (...).

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela argumentacji organu zawartej w skardze kasacyjnej, odnoszącej się do zamiaru ustawodawcy określenia przychodu z tytułu nieodpłatnego lub częściowo nieodpłatnego świadczenia jako odpowiadającego kosztom wynajmu samochodu. Skarżący kasacyjnie organ przyznaje, że wykorzystanie samochodu służbowego do celów prywatnych, wymaga również zużycia paliwa. Powołując się na wskazany powyżej zamiar ustawodawcy organ uważa jednakże, że wartość zużytego paliwa jest wyłączo-
na z wartości nieodpłatnego świadczenia. Przy użyczeniu lub wypożyczeniu (najmie) samochodu wynajmujący obowiązany jest bowiem zwrócić samochód z taką samą ilością paliwa w baku, z jaką go wynajął. Ponosi zatem we własnym zakresie koszty zużycia paliwa. Autor skargi kasacyjnej pomija jednak, że tego rodzaju rozwiązanie nie jest możliwe przy wykorzystywaniu samochodu służbowego do celów prywatnych dla obliczenia wydatków na paliwo. Pracownik musiałby bowiem wyliczać i wykazywać, ile paliwa zużył na jazdy prywatne, a ile na cele służbowe. W takim przypadku ustawodawca powinien wskazać jasne zasady, jakie obowiązywałyby przy wyliczaniu i dokumentowaniu ilości zużytego paliwa (...). Regulacji takiej jednak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w odniesieniu do nie-

odpłatnego świadczenia z art. 12 ust. 2a, nie przewidziano. Ponadto wprowadzenie takiego obowiązku klóciłoby się z założeniem ustawodawcy (...) uproszczenia sposobu obliczania wartości tego nieodpłatnego świadczenia. Uproszczenie to winno polegać przede wszystkim na uwolnieniu podatnika od obowiązku prowadzenia ewidencji.

Rozwiązanie wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego, tj. wskazujące na jego odrębność, w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu. Przytoczony przepis nie daje podstaw do różnicowania dla celów podatkowych – jak oczekuje organ – kosztów, które mogą być objęte ryczałtem od tych, których ryczałt nie obejmuje (paliwo). Powyższe prowadzi do wniosku, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia wykładnię, że ryczałtowa wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje wszelkie koszty eksploatacji, w tym również udostępnienie danemu pracownikowi paliwa, które nie stanowi odrębnego świadczenia”.

(wyrok NSA z 22 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1116/18)

Od redakcji

W omawianej kwestii organy podatkowe prezentowały inne stanowisko niż sądy. Twierdziły, że kwota ryczałtu określona w art. 12 ust. 2a updof nie obejmuje kosztów paliwa udostępnionego pracownikowi wykorzystującemu samochód służbowy do celów prywatnych. Przełomem w tej sprawie okazała się wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z 11 września 2020 r., nr DD3.8201.1.2020 opublikowana w Dz. Urz. Ministra Finansów z 2020 r. pod poz. 108. Czytamy w niej, że „Przyjmując (...) argumentację zawartą w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 12 ust. 2a ustawy PIT, należy stwierdzić, że ryczałtowo określona w tym przepisie wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje ponoszone przez pracodawcę koszty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu, przykładowo takie jak: paliwo, ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, okresowe przeglądy, które zakład pracy – jako właściciel samochodu – musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym”.

6. Wydanie udziałowcom składników majątku likwidowanej spółki

Likwidacja spółki kapitałowej i przekazanie składników majątku udziałowcom nie skutkuje po stronie spółki powstaniem przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) wskazać należy, że występujący w niniejszej sprawie problem, dotyczący powstania po stronie spółki kapitałowej przychodu w związku z wydaniem na rzecz udziałowców składników majątku w ramach likwidacji spółki, był już przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, m. in. w wyrokach z 31 lipca 2018 r., II FSK 2049/16, z 30 sierpnia 2018 r., II FSK 2353/16, z 31 stycznia 2019 r., II FSK 370/17 i II FSK 227/17, z 20 lutego 2019 r., II FSK 369/17, z 5 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 668/17, z 13 czerwca 2019 r., II FSK 2237/17 i 27 listopada 2019 r., II FSK 156/18. Sąd kasacyjny w niniejszym składzie

w pełni podziela stanowisko wyrażone w tych orzeczeniach, dlatego za słuszne uznaje powołanie zawartej w nich argumentacji.

(...) Gdyby faktycznie ustawodawca zamierzał objąć opodatkowaniem również obowiązek spełnienia świadczenia niepieniężnego w zamian za świadczenie pieniężne, mógł i w zasadzie powinien jako przykład wskazać zobowiązanie mające charakter wyłączenie niepieniężny. Ponadto nic nie stało na przeszkodzie, aby w omawianym przepisie wyraźnie zaznaczono, że dotyczy on także spełnienia świadczenia niepieniężnego w zamian za świadczenie pieniężne. Przykładowe wymienienie w przepisie sytuacji, do których przepis ten się odnosi, ma za zadanie umożliwić prawidłową jego interpretację. W analizowanym przepisie nie podano przykładu żadnego świadczenia, które ma jedynie charakter niepieniężny. Konstrukcja tego przepisu, nie daje zatem podstaw do przyjęcia za słuszny pogląd, że dotyczy on również spełnienia świadczenia niepieniężnego w zamian za świadczenie pieniężne.

Wobec powyższego do zastosowania omawianego przepisu dochodzi w sytuacji kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek: 1) pomiędzy stronami musi istnieć stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty pieniędzy, 2) zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego (»gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie«).

W warunkach niniejszej sprawy przesłanki te nie są spełnione. Po pierwsze, nie istnieje stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego likwidowana spółka ma wydawać składniki jej majątku swoim udziałowcom. Podkreślić należy, że podział majątku likwidowanej spółki między wspólników jest czynnością o innym charakterze niż regulowanie zobowiązań. Przekazując majątek wspólnikowi, spółka realizuje dyspozycję zawartą w art. 286 § 1 i 2 Kodeksu spółek handlowych. Podział pozostałego po uregulowaniu zobowiązań majątku spółki pomiędzy jej wspólników następuje niejako automatycznie i wynika wprost z odpowiednich przepisów Kodeksu spółek handlowych. Nie poprzedza go powstanie zobowiązania spółki wobec wspólnika. Tymczasem (...) art. 14a u.p.d.o.p. nakazuje rozpoznanie przychodu w przypadku regulowania zobowiązań wynikających z zawarcia odpowiednich umów, np. umowy pożyczki, które spowodowały zaciągnięcie przez spółkę określonych zobowiązań (vide Krzysztof Gil, Aleksandra Obońska, Adam Waclawczyk, Agnieszka Walter: Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, Warszawa 2016). W piśmiennictwie przyjmuje się, że likwidacyjne wydanie majątku spółki nie jest stosunkiem umownym pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem, a tylko taka relacja mogłaby stanowić o wystąpieniu przychodu. Jest to czynność techniczna, będąca częścią procesu likwidacyjnego. Wydanie majątku jest ostatnią czynnością spółki związaną z jej mieniem. Przypisanie jej przychodotwórczego charakteru wymagałoby tworzenia w spółce rezerw pieniężnych na zapłatę podatku oraz opóźniałoby proces likwidacyjny (vide Jarosław Sekita: Towary lub usługi zamiast zapłaty. Wybrane problemy opodatkowania datio in solutum. Przegląd podatkowy 1/2016).

(...) według stanu faktycznego przedstawionego przez Spółkę, będzie miało miejsce wydanie udziałowcom majątku w naturze, a więc nie występuje sytuacja, w której spełniane jest świadczenie niepieniężne w miejsce świadczenia pieniężnego. Od początku jest to świadczenie niepieniężne i jako takie ma być spełnione. Natomiast, o czym była już mowa, hipoteza analizowanej normy prawnej nie znajduje zastosowania, jeżeli spółka ma wobec wspólnika zobowiązanie o charakterze niepieniężnym”.

(wyrok NSA z 6 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 784/18)

7. Odzyski powstałe w wyniku likwidacji w pełni umorzonego środka trwałego

Wartość odzysków pochodzących z likwidacji w pełni umorzonego środka trwałego, które zostaną wykorzystane przy wytworzeniu nowego środka trwałego, stanowią przychód z nieodpłatnych świadczeń w momencie likwidacji środka trwałego.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) Wnioskodawca zamierza dokonać likwidacji w pełni umorzonych środków trwałych, wykorzystywanych dotychczas do prowadzenia działalności gospodarczej. Wskutek przeprowadzanej likwidacji, wnioskodawca planuje odzyskać i zachować poszczególne elementy środków trwałych (zwane dalej też: odzyskami), które następnie zamierza wykorzystać przy budowie nowego środka trwałego (lub nowych środków trwałych – w zależności od skali i rodzaju odzyskanych elementów). (...)”

Zdaniem wnioskodawcy, wartość odzysków, które zostaną wykorzystane przy wytworzeniu nowego środka trwałego, można zarachować do przychodów określonych w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. jako uzyskane przez wnioskodawcę nieodpłatne świadczenie w momencie likwidacji środków trwałych.

(...) organ wskazał, że odzyskanie elementów zlikwidowanych w pełni umorzonych środków trwałych nie będzie stanowić dla wnioskodawcy przychodu podatkowego, w szczególności nieodpłatnie uzyskanego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (...)

Sposób rozumienia pojęcia nieodpłatnych świadczeń był przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02. Zwrócono w niej uwagę, że pojęcie nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. ma szerszy zakres niż jego odpowiednik w prawie cywilnym. Pojęcie to obejmuje bowiem 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.

Powyższe stanowisko znalazło następnie potwierdzenie w uchwale z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, w której NSA stwierdził, że o ile w prawie cywilnym nie ma świadczenia bez świadczącego, o tyle w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest istotne kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. NSA podkreślił, że o odmiennym od cywilistycznego rozumienia pojęcia »świadczenia« w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych stanowi zasada wyrażona w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Skoro nie jest ważne źródło przychodów, lecz sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie.

Gdyby przyjąć cywilistyczne pojęcie świadczenia, określone dochody spółki znalazłyby się poza opodatkowaniem jedynie z tej przyczyny, że do ich powstania nie przyczyniła się inna osoba, a w szczególności, że brak było osoby świadczącego. Taka wykładnia pozostawiała by w sprzeczności nie tylko z zasadą wymienioną w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., ale także z wolą

ustawodawcy, wyrażoną w art. 12 ust. 4 tej ustawy, enumeratywnie wyliczającym przychody, których wystąpienie nie prowadzi do powstania obowiązku podatkowego. Nie ma wśród nich przychodów związanych z bezpłatnym korzystaniem z cudzych praw, ani z odroczeniem ich dochodzenia przez wierzyciela. Skoro więc każdy przychód, poza wymienionymi w art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p., stanowi, po odliczeniu kosztów jego uzyskania, przedmiot opodatkowania, a wyliczenie przychodów w art. 12 ust. 1-3 ma jedynie charakter przykładowy, to wymienione w ust. 2 pojęcie nieodpłatnego świadczenia nie może być zawężone do jego cywilistycznego znaczenia. (...)

W konsekwencji należy podzielić stanowisko skarżącej, że zaskarżona interpretacja narusza art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (...)

(wyrok WSA w Łodzi z 12 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 818/19 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Inne stanowisko w omawianej kwestii zaprezentował NSA w wyroku z 19 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2904/12. Wynika z niego, że wartość składników majątku odzyskanych przy likwidacji środków trwałych i przeznaczonych do dalszego wykorzystania nie stanowi przychodu podatkowego. W takim przypadku nie dochodzi bowiem do przysporzenia w majątku o określonej wartości.

8. Odszkodowanie z auto casco firmowego samochodu osobowego używanego do celów mieszanych

Odszkodowanie otrzymane z tytułu ubezpieczenia AC firmowego samochodu osobowego jest przychodem w pełnej wysokości, a nie w 75%.

Z u z a s a d n i e n i a

„Spółka wykorzystuje samochody osobowe na potrzeby działalności gospodarczej, jak również do celów niezwiązanych z tą działalnością. W związku z tym Spółka dokonuje wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów 25% wydatków związanych z używaniem ww. samochodów, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.p.

Pytanie Spółki dotyczy tego, czy skoro na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.p. zalicza ona do kosztów uzyskania przychodów jedynie 75% wydatków na naprawę samochodów osobowych, to czy w przypadku otrzymania od ubezpieczyciela odszkodowania autocasco (AC) związanego z naprawą tych samochodów, Spółka powinna rozpoznać jako przychód jedynie 75% uzyskanej kwoty odszkodowania. (...)

Należy mieć na uwadze, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji przychodu, precyzując, poprzez przykładowe wyliczenie zawarte w kolejnych ustępach art. 12 tego aktu rodzaje przychodów, a także wyliczając jakiego rodzaju wpływy pieniężne podmiotu gospodarczego nie są zaliczane do przychodów. W art. 12 ust. 1 u.p.d.p. ustawodawca nie wymaga, aby przychodem były tylko wymienione w art. 12 pożytki, które są wprost wynikiem realizacji celu działalności gospodarczej osoby prawnej. Wszelkie zatem wpłaty pieniężne, o ile spełniają inne wymagania podane w rozdziale 2 ustawy, mogą być uznane za przychód osoby prawnej. Ust. 4 cytowanego przepisu zawiera listę pożytków, które nie mogą być zaliczone do przychodów. Do tych przychodów tzw. neutralnych podatkowo,

a więc niestanowiących podstawy ustalania dochodu podatnika podlegającego opodatkowaniu należą m.in. zwrócone inne wydatki niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.p.) wydatki te wymienia art. 16 powołanej ustawy. Zatem te wszystkie wydatki wymienione w cytowanym przepisie, które zostały podatnikowi zwrócone, wyłączone są z przychodów podatnika. Należy przy tym jednak pamiętać, że norma prawna zawarta w art. 12 ust. 4 cytowanej ustawy tworzy zamknięty katalog, którego zakres nie podlega rozszerzeniu, czy też zwężeniu, poprzez stosowanie analogii czy wykładni rozszerzającej. Dokonując takiej jego interpretacji stwierdzić trzeba, że aby dany wydatek mógł być zaliczony do kategorii »innych wydatków«, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.p. konieczne jest, by po pierwsze »wydatek ten nie został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów« w rozumieniu przepisu art. 16 ww. ustawy, oraz by wydatek został wcześniej przez podatnika poniesiony a następnie zwrócony temu podatnikowi, przy czym wydatek poniesiony był odpowiednikiem wydatku zwróconego. Tak więc »wydatek zwrócony« to ten sam, a nie taki sam, wydatek jak ten, który został poniesiony. Zwróconym innym wydatkiem nie jest bowiem uzyskana przez podatnika kwota, która tylko odpowiada wartości poniesionego wydatku, lecz nie stanowi jego zwrotu. W opinii Sądu istotna jest zatem przyczyna, *causa* takiego przysporzenia, a nie fakt, że podatnik otrzymuje równowartość poniesionego wydatku ale z innej podstawy faktycznej czy prawnej. (...) Otrzymane przez Skarżącą przysporzenie z tytułu odszkodowania AC stanowi przychód, który nie podlegałby opodatkowaniu tylko wówczas, gdyby wystąpiły okoliczności powodujące jego wyłączenie z opodatkowania na mocy art. 12 ust. 4 u.p.d.p. Niemniej jednak, wbrew stanowisku Skarżącej, nie można uznać, że uzyskane przez nią odszkodowania stanowią »zwrócone wydatki«, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 6a ww. ustawy. Wypłata przez ubezpieczyciela odszkodowania stanowi wykonanie zawartej umowy ubezpieczenia. Jakkolwiek Skarżąca poniosła koszty naprawy samochodów, które nie mogą zostać w całości zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z uwagi na treść art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.p., niemniej jednak odszkodowanie otrzymane od ubezpieczyciela należy zakwalifikować jako przychód podlegający opodatkowaniu, otrzymany w związku z zaistnieniem warunków ujętych w umowie ubezpieczenia, a nie jako zwrot poniesionego wydatku w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.p. Wypłata odszkodowania miała związek z wydatkami na rzecz ubezpieczyciela z tytułu składek w związku z zawartą umową ubezpieczeniową. Gdyby Skarżąca takiej umowy nie zawarła nie mogłaby uzyskać w ogóle odszkodowania. Przy ubezpieczeniu AC ubezpieczyciel zobowiązuje się zapłacić odszkodowanie w razie powstania określonej szkody. Odszkodowanie stanowiło wyrównanie poniesionego wydatku (zwrot odpowiadający poniesionemu wydatkowi), a nie zwrot tego wydatku. Nie mógł więc mieć zastosowania przepis art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.p.».

(wyrok WSA w Gdańsku z 19 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 1445/19)

9. Wygaśnięcie w drodze konfuzji wzajemnych zobowiązań między spółką osobową a jej wspólnikiem

Wygaśnięcie w drodze konfuzji wzajemnych wierzytelności i zobowiązań pomiędzy rozwiązywaną spółką osobową i jej wspólnikiem nie skutkuje u wspólnika powstaniem przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) w celu określenia skutków podatkowych wygaśnięcia w wyniku konfuzji wierzytelności opisanych we wniosku w związku z likwidacją spółki osobowej, należy rozważyć, czy

spełniają one warunki uznania ich za środki pieniężne na podstawie art. 14 ust. 8 u.p.d.o.f. W odniesieniu do wierzytelności z tytułu pożyczek otrzymanych przez wnioskodawczynię należy podnieść, że nie są one objęte przedmiotem skargi kasacyjnej, gdyż w tym zakresie organ interpretacyjny uznał stanowisko wnioskodawczyni za prawidłowe.

W nawiązaniu do powyższego należy stwierdzić, że wierzytelności z tytułu odsetek od pożyczek udzielonych wnioskodawczyni przez spółkę osobową nie są wierzytelnościami z tytułu pożyczki udzielonej przez spółkę osobową, ani też wierzytelnościami uprzednio zarachowanymi przez spółkę kapitałową lub osobową jako przychód należny, o ile zostały spłacone wspólnikowi. Nie spełniają one więc warunków uznania ich za środki pieniężne na podstawie art. 14 ust. 8 u.p.d.o.f. W konsekwencji, opisane wierzytelności powinny być traktowane jak inne niż środki pieniężne składniki majątku otrzymane w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną.

Jak wspomniano wyżej, w związku z likwidacją spółki osobowej na rzecz wnioskodawczyni wydane zostaną wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej jej przez spółkę osobową obejmujące część kapitałową pożyczki, jak i naliczone odsetki. W takiej sytuacji dojdzie do skupienia w rękach wnioskodawczyni zarówno wierzytelności, jak i zobowiązań wynikających z zawartej umowy pożyczki. Tym samym w świetle przepisów prawa cywilnego dojdzie do konfuzji (wygaśnięcia) zobowiązania wnioskodawczyni do zwrotu otrzymanej pożyczki oraz naliczonych odsetek. Oznacza to, że w istocie wnioskodawczyni nie otrzymała od spółki przyrostu majątku, a więc nie powstał u niej przychód podatkowy.

Konfuzja jest instytucją prawa cywilnego, powodującą wygaśnięcie prawa podmiotowego (wierzytelności z tytułu pożyczki) na skutek połączenia w rękach tej samej osoby prawa (wierzytelności z tytułu pożyczki posiadanej przez spółkę osobową) i związanego z nim obowiązku (zobowiązania wnioskodawczyni do zwrotu pożyczki). Konfuzja praw wynikających z zobowiązań i należności nie została *explicite* wskazana w prawie cywilnym jako instytucja określająca sposób wygasania zobowiązań, ale wynika z doktryny i orzecznictwa sądowego na gruncie prawa cywilnego.

Polski kodeks cywilny (mający zastosowanie dla oceny skutków podatkowych czynności cywilnoprawnych, których stroną była skarżąca) nie zawiera definicji »konfuzji« ani też konkretnego przepisu regulującego następstwo prawne połączenia długu i wierzytelności w jednej osobie. Przepis taki nie jest jednak konieczny bowiem z samego charakteru i natury zobowiązania wynika, że konieczne jest istnienie dwóch stron stosunku zobowiązaniowego, a w przypadku połączenia długu i wierzytelności w jednej osobie zobowiązanie to wygasa. Jak powszechnie przyjmuje się w literaturze prawniczej oraz orzecznictwie, warunkiem koniecznym istnienia zobowiązania jest istnienie dwóch stron – wierzyciela i dłużnika nikt bowiem nie może sam od siebie żądać spełnienia świadczenia ani też go egzekwować (por. uchwały SN; z dnia 10 marca 1983 r., III CZP 3/83, OSNC 1983/8, poz. 115, czy z dnia 7 lutego 2008 r., III CZP 115/07, OSNC 2008/9, poz. 96 oraz W. Czachórski *Zobowiązania*. Zarys wykładu Warszawa 1974, s. 274 lub Z. Radwański *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1999, s. 104). »Konfuzja« jest instytucją prawa cywilnego, która powstaje w wyniku połączenia długu i wierzytelności w jednej osobie, powodując wygaśnięcie zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela (por. T. Hencelowski, *Instytucja konfuzji w polskim prawie cywilnym*, PPH nr 4/2011r. s. 51-56).

Powstaje więc pytanie, czy sam fakt zaistnienia konfuzji polegającej na zbiegu u tej samej osoby dłużnika i wierzyciela, w wyniku której dochodzi do wygaśnięcia tych praw (zobowiązania i wierzytelności) na gruncie prawa cywilnego, stanowi podstawę do stwierdzenia, że ze swej istoty nie powoduje ona powstania przychodu na gruncie prawa podatkowego.

Organ podatkowy w zaskarżonej interpretacji zdaje się utożsamiać konfuzję (wygaśnięcie zobowiązania) ze zbyciem składnika majątkowego. Tymczasem w istocie konfuzja nie jest czynnością, lecz konsekwencją likwidacji spółki osobowej polegającą na tym, że w rękach tej samej osoby (skarżącego) nastąpi połączenie prawa (wierzytelności spółki wobec skarżącego) i korelatywnie sprzężonego z nim obowiązku (zobowiązania skarżącego wobec spółki). Brak stosunku zobowiązaniowego pomiędzy odrębnymi podmiotami wyklucza jakiekolwiek świadczenie, w tym świadczenie nieodpłatne. Nie ma w tym przypadku żadnego przyrostu majątku, a tym samym nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zasadnie zatem wnioskodawczyni wywodzi, że konfuzja jest w istocie neutralna podatkowo na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych”.

(wyrok NSA z 15 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1493/18)

10. Zwrot pracownikom kosztów używania prywatnych samochodów do celów służbowych

Otrzymany od pracodawcy zwrot kosztów wykorzystania prywatnego samochodu do celów służbowych w jazdach lokalnych stanowi dla pracownika jedynie wyrównanie uszczerbku majątkowego. Skoro nie uzyskuje on realnej korzyści majątkowej z tytułu tego zwrotu, to nie powstaje u niego przychód ze stosunku pracy.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu w rozpoznawanej sprawie dotyczy tego, czy za przychody ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 updof, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należy uznać należności (świadczenia pieniężne) wypłacane pracownikom przez pracodawcę, na podstawie stosownych umów, tytułem zwrotu kosztów ponoszonych przez pracowników w związku z wykorzystywaniem prywatnych samochodów osobowych w celach służbowych rozumianych jako przejazdy z pracy i do pracy, a także w celu realizacji obowiązków pracowniczych poza miejscem pracy. Inaczej mówiąc, czy przychodami ze stosunku pracy są wypłacane pracownikom przez pracodawcę ekwiwalenty z tytułu wykorzystywania przez pracowników prywatnych samochodów osobowych do szeroko rozumianych celów związanych z realizacją ich obowiązków pracowniczych względem pracodawcy. (...)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rację w sporze zasadniczo przyznać należy skarżącej Spółce, która trafnie wywiodła, że w realiach rozpoznawanej sprawy znajdują zastosowanie poglądy prawne wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 (publ. OTK-A 2014/7/69). Wykładnia przepisów art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b updof dokonana przez Trybunał w powołanym wyżej wyroku ma charakter uniwersalny i znajduje zastosowanie nie tylko w sprawach dotyczących przychodów pracowniczych z tytułu nieodpłatnych świadczeń, których wprost wyrok ten dotyczy. (...)

Podzielając stanowisko, że z przepisów art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 i ust. 4 updof wynika, że kryterium decydującym o tym, czy dane świadczenie jest świadczeniem ze stosunku pracy, nie jest źródło finansowania wydatku przez pracodawcę, ale okolicz-

ność, czy świadczenie to może otrzymać wyłącznie pracownik czy też inna osoba niezwiązana z pracodawcą stosunkiem pracy i czy między świadczeniem a stosunkiem pracy istnieje związek faktyczny i prawny (por. wyrok NSA z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1490/14), dodać należy, że przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszelkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika, szczególnie dotyczące organizacji pracy w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, czyli zgodnie z przepisami art. 94 pkt 2 i 4 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (...), pokrywa bowiem pracodawca (zob. (...) wyroki NSA z 9 sierpnia 2016 r., II FSK 1969/14 i II FSK 1970/14, a także poglądy prawne prezentowane w orzecznictwie NSA powołanym w tych wyrokach; CBOSA). Także w tym kontekście przyjąć zatem należy, że zwrotu wydatków poniesionych przez pracowników w związku z wykonywaniem wynikających z umowy o pracę obowiązków służbowych nie należy traktować jako przychodu ze stosunku pracy i tym samym pobierać oraz odprowadzać z tego tytułu, na podstawie art. 31, art. 32 i art. 38 updog, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (por. wyrok NSA z 23 maja 2015 r., II FSK 1689/13, który podobnie jak i inne ww. wyroki, zachowuje swoją aktualność w omawianym zakresie; CBOSA).

Pomimo tego, że nie wynika to wprost z brzmienia przepisu art. 11 ust. 1 updog, za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Stąd też wszystkie kwoty otrzymywane »tytułem zwrotnym«, takie jak pożyczki, kaucje itp., nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Do tej kategorii przychodów podatkowych zaliczono przychody z nieodpłatnych świadczeń uregulowane w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b updog. (...)

Na tle takiego rozumienia art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w zw. z art. 11 ust. 2-2b updog Trybunał sformułował ogólne kryteria, według których konkretne świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło zostać zakwalifikowane do przychodów nieodpłatnych ze stosunku pracy. Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które: po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie), po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść, po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów). Kryteria te mają charakter uniwersalny. Dotyczą zatem także świadczeń o charakterze zwrotnym.

W realiach rozpoznawanej sprawy zarówno w zaskarżonej interpretacji, jak i w zaskarżonym wyroku Sądu pierwszej instancji, brak jest stosownych rozważań dotyczących faktycznych korzyści uzyskiwanych przez pracowników na podstawie umów dotyczących refundacji wydatków związanych z wykorzystywaniem prywatnych samochodów w celu realizacji obowiązków pracowniczych (na potrzeby pracodawcy). Korzyści te należy rozumieć jako otrzymane przez pracownika do własnej dyspozycji świadczenie, którym może swobodnie zarządzać i rozporządzać, stanowiące dla niego majątkowe przysporzenie. Do takich korzyści można zaliczyć zwrot wydatków, które pracownik musiałby ponieść. Tym samym uznać należy, że organ interpretacyjny i WSA dokonały błędnej wykładni art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 updog przyjmując, że świadczenia o charakterze zwrotnym mogą stanowić przychód ze stosunku pracy także w sytuacji, gdy nie przynoszą pracownikowi realnych korzyści. (...)

Podsumowując, istotny wpływ na wynik sprawy mają rozważania Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z 8 lipca 2014 r., K 7/13 (...) dotyczące instytucji przy-

chodów w rozumieniu przepisów art. 11 ust. 1 u art. 12 ust. 1 updof. Wykładni tych przepisów należy dokonywać w sposób prokonstytucyjny. Skoro pracownik otrzymuje tylko zwrot wydatków, które obowiązany jest ponosić pracodawca, to z tytułu uzyskania tego świadczenia nie osiąga żadnego przysporzenia, a przez to przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 updof. Zaoszczędzenie wydatków przez pracownika należy zaś traktować jako przyrost jego majątku, a przez to jako przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 updof”.

(wyrok NSA z 16 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3531/17)

Od redakcji

Sądy administracyjne nie wypracowały jednolitego stanowiska w analizowanej kwestii. W większości uznają, że zwrot pracownikom kosztów z tytułu używania pojazdów prywatnych do celów służbowych w jazdach lokalnych jest u nich przychodem ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu (por. np. wyrok WSA w Poznaniu z 14 września 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1532/16 czy wyrok WSA w Gliwicach z 28 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1443/16). Aczkolwiek zdarzają się również wyroki, w których sądy orzekają na korzyść pracowników, twierdząc, że wspomniany zwrot nie stanowi przychodu pracownika (por. wyrok WSA z Warszawy z 12 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 74/17 – orzeczenie nieprawomocne).

11. Kurs waluty właściwy do przeliczenia korygowanego przychodu

Do przeliczenia na złote korekty przychodu wyrażonego w walucie obcej w związku z wystawieniem faktury korygującej, należy zastosować taki sam kurs, jaki został przyjęty do przeliczenia przychodu z faktury pierwotnej.

Z u z a s a d n i e n i a

„Zgodnie z art. 12 ust. 3j u.p.d.o.p., jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Z kolei zgodnie z art. 12 ust. 2 u.p.d.o.p., przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Przepisy u.p.d.o.p. nie przewidują szczególnych zasad przeliczania przychodów wyrażonych w walutach obcych na złote w przypadku korekty tych przychodów. Faktura korygująca/nota księgowa nie dokumentuje odrębnego, niezależnego zdarzenia gospodarczego, lecz odnosi się ściśle do stanu zaistniałego w przeszłości. Punktem odniesienia do faktury korygującej/noty księgowej jest zatem faktura pierwotna. W związku z tym należy przyjąć kurs waluty z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury pierwotnej niezależnie od tego czy faktura korygująca została wystawiona w tym samym czy też kolejnym okresie rozliczeniowym. Faktura korygująca/nota księgowa powinna bowiem oprócz elementów korygowanych odzwierciedlać stan, w którym była wystawiona faktura pierwotna.

To, że podatnik może dokonać korekty przychodu na bieżąco nie oznacza, że powinien przyjąć do przeliczenia korygowanego przychodu kurs bieżący, tj. z dnia roboczego poprzedzającego wystawienie faktury korygującej lub noty korygującej. Faktury korygujące/noty księgowe wystawione przez Spółkę służą rzetelnemu obliczeniu (doprecyzowaniu) prawidłowej wysokości już osiągniętego przychodu należnego. Wystawienie takiej faktury/noty nie prowadzi do powstania odrębnego przychodu podatkowego, ale skorygowania przychodu już powstałego. W rezultacie, do przeliczenia na złote kwoty wynikającej z faktury korygującej należało zastosować kurs waluty, jaki został przyjęty do przeliczenia faktury pierwotnej. To data powstania przychodu decyduje o zastosowaniu właściwego kursu waluty, w jakiej osiągnięto przychód. Późniejsza korekta tego przychodu nie zmienia tej zasady.

Błędne jest zatem stanowisko Sądu pierwszej instancji w świetle którego korekta przychodu określona w art. 12 ust. 3j u.p.d.o.p. powoduje powstanie odrębnego przychodu od tego pierwotnego powstałego na zasadach ogólnych, a w konsekwencji do tego »odrębnego« przychodu stosuje się art. 12 ust.2 u.p.d.o.p. Przyjęcie poglądu Sądu pierwszej instancji prowadziłoby do nieakceptowalnych z punktu widzenia zasad ogólnych podatku dochodowego konsekwencji. W przypadku bowiem, gdyby np. w dniu poprzedzającym dzień powstania przychodu kurs USD wynosił 3,70 zł i podatnik sprzedał towar o wartości 100 USD to zadeklarowałby przychód o wartości 370 zł. W przypadku, gdyby zwrot sprzedanego towaru miał miejsce w kolejnym roku podatkowym, gdy kurs USD wynosił 4,30 zł. w dniu poprzedzającym dzień wystawienia faktury korygującej, to zgodnie ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji podatnik obowiązany byłby do korekty przychodu o kwotę 430 zł mimo, że pierwotnie zadeklarował tylko 370 zł przychodu. Korekta przychodu wyrażonego w walucie obcej powinna być neutralna podatkowo w zakresie kursu walutowego”.

(wyrok NSA z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1153/18)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wydatki eksploatacyjne dotyczące samochodów osobowych jako element wartości początkowej środka trwałego

Ograniczenie określone w art. 16 ust. 1 pkt 51 updop ma zastosowanie w przypadku wydatków eksploatacyjnych związanych z samochodami osobowymi używanymi do celów mieszanych, ujętych w wartości początkowej środka trwałego.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) spór w rozpoznawanej sprawie dotyczy zastosowania ograniczenia określonego w art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP w odniesieniu do wydatków eksploatacyjnych związanych z używaniem samochodów osobowych używanych do celów mieszanych, które ujęte są w wartości początkowej środków trwałych.

(...) ustawodawca wprowadził szeroką definicję kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca uznał za koszty podatkowe zarówno poniesione wydatki, jak i odpisy amorty-

zacyjne. Redakcja art. 15 ust. 1 i 6 ustawy o PDOP pozwala uznać, że odpisy amortyzacyjne nie są instytucją odrębną od kosztów uzyskania przychodów, lecz stanowią jeden z ich typów. Z powyższych względów, czytelne jest też zastrzeżenie zawarte w analizowanych przepisach, zwracające uwagę na treść art. 16 ustawy o PDOP, zawierającego katalog wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów. W ocenie Sądu, zawarte w obu omawianych jednostkach redakcyjnych ustawy, tj. zarówno w art. 15 ust. 1, jaki i w ust. 6, odwołania do ustalonego katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów, w sposób jednoznaczny wskazują, że katalog ten należy uwzględniać oceniając każdy wydatek, bez względu na to, czy podatnik ma zamiar wprost uwzględnić go w kosztach uzyskania przychodów, czy też będzie dokonywał stopniowych odpisów.

Z powyższych względów, w ocenie Sądu, zarzut skarżącej, jakoby wykładnia językowa (mająca však szczególne znaczenie w prawie podatkowym), prowadziła do wniosku o braku podstaw do stosowania ograniczenia z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP do odpisów amortyzacyjnych, jest nietrafny. Odkodowując normę prawną z treści wymienionych wyżej jednostek redakcyjnych ustawy, należy dojść do wniosku, że ograniczenie z art. 16 ust. 1 pkt 51 znajduje zastosowanie do odpisów amortyzacyjnych z art. 15 ust. 6, gdyż odpisy są rodzajem kosztów z art. 15 ust. 1, a nadto, zarówno ust. 1, jak i 6 art. 15 zastrzegają stosowanie wyłączeń z art. 16 ustawy o PDOP.

(...) nie jest konieczne, aby art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP *expressis verbis* wskazywał, że ma zastosowanie do odpisów amortyzacyjnych – wystarczy bowiem, że art. 15 ust. 6 zawiera odesłanie do art. 16 ustawy o PDOP. Nie tworzy kosztów uzyskania przychodów, w jakiegokolwiek postaci, w tym jako odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej środków trwałych, kwota 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, czyli wydatek wyłączony z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o PDOP (zob.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 marca 2017 r., sygn. akt: II FSK 126/15, LEX nr 2286169, dotyczący art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o PDOP”).

(wyrok WSA w Poznaniu z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Po 680/19 – orzeczenie nieprawomocne)

2. Moment rozliczenia kosztu podatkowego związanego bezpośrednio z osiąganymi przychodami

Użycie przez ustawodawcę w art. 15 ust. 4c upodop wyrażenia „są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie” oznacza, że rokiem podatkowym, za który należy uwzględnić koszty uzyskania przychodu jest rok bezpośrednio następujący po roku podatkowym, którego dotyczy składanie tych dokumentów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Spór w sprawie dotyczy odmiennego rozumienia przez strony art. 15 ust. 4c u.p.d.o.p. dotyczącego momentu potrącenia bezpośrednich kosztów podatkowych. Zdaniem Naczelnego

Sądu Administracyjnego nie jest zasadny zarzut skargi kasacyjnej, że sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni tego przepisu.

Zgodnie z art. 15 ust. 4b u.p.d.o.p. koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego
- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Natomiast zgodnie z art. 15 ust. 4c u.p.d.o.p. »koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie«.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego rację ma sąd pierwszej instancji, że użycie przez ustawodawcę w treści cytowanego przepisu formuły gramatycznej: »są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie« oznacza, że rokiem podatkowym, za który należy uwzględnić przedmiotowe koszty uzyskania przychodu jest rok bezpośrednio następujący po roku podatkowym, którego dotyczy składanie wyżej określonych dokumentów. Sąd pierwszej instancji zasadnie zwrócił uwagę na to, że w znaczeniu słownikowym zdarzenie następujące po określonym fakcie to zdarzenie kolejne, mające miejsce po zaistnieniu tego faktu, co prowadzi do wniosku, że w art. 14 ust. 4c u.p.d.o.p. chodzi o rok bezpośrednio następujący po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie, a którego to roku dotyczą sporne koszty cła antydumpingowego.

W realiach rozpoznawanej sprawy zatem mimo, że podatnik otrzymał decyzję organu celnego i zapłacił cło dopiero w 2014 r., to jednak koszt należało uwzględnić w rozliczeniach dotyczących roku 2012 i 2013, mimo że w tych latach Spółka nie poniosła kosztu.

Autor skargi kasacyjnej jest zdania, że zapłacone przez Skarżącą cło można zaliczyć do kosztów podatkowych dopiero w roku 2014, ponieważ dopiero w tym roku koszt został poniesiony. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jednak autor skargi kasacyjnej uzależniając możliwość uwzględnienia kosztu od tego, kiedy koszt został poniesiony – wprowadza kryterium w tym przypadku nie przewidziane przez ustawę. W art. 15 ust. 4b i 4c u.p.d.o.p. wprowadzono szczególne reguły dotyczące tego, kiedy koszt jest potrącalny; przepis art. 15 ust. 4c u.p.d.o.p. nie nawiązuje do daty (roku) poniesienia kosztu. Dlatego rozumienie omawianego przepisu zaprezentowane w skardze kasacyjnej, wiążące potrącalność kosztu z zapłaceniem cła (poniesieniem wydatku) należy uznać za nieprawidłowe.

Powyżej zaprezentowane stanowisko jest zgodne ze stanowiskiem, jakie zajął NSA w wyroku z dnia 26 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1298/11.

W stanie faktycznym będącym podstawą wydania interpretacji indywidualnej, wydatek został poniesiony po dniu złożenia sprawozdania finansowego i zeznania podatkowego, o których mowa w art. 15 ust. 4b u.p.d.o.p. Dlatego winien być potrącony zgodnie z art. 15

ust. 4c, to jest wydatek odnoszący się do przychodu roku 2011 za rok 2012, a wydatek dotyczący przychodu roku 2012 za rok 2013, czego słusznie domagała się Skarżąca. Słusznie sąd pierwszej instancji stwierdził, że utożsamienie przez organ możliwości potrącenia tego kosztu z datą jego poniesienia jest nieprawidłowe i stanowi błędną wykładnię art. 15 ust. 4c u.p.d.o.p.”.

(wyrok NSA z 4 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 746/18)

3. Rozliczanie opłat leasingowych dotyczących samochodu osobowego po dokonaniu cesji umowy leasingu operacyjnego

Podatnik, który przejął w wyniku cesji dokonanej po 1 stycznia 2019 r. prawa i obowiązki związane z umową leasingu operacyjnego samochodu osobowego, zawartą przez dotychczasowego leasingobiorcę przed 1 stycznia 2019 r., ma obowiązek stosować nowe przepisy ograniczające rozliczanie w kosztach podatkowych rat leasingowych.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu w niniejszej sprawie dotyczy tego, czy w związku z planowaną po dniu 1 stycznia 2019 r. umową cesji (rozumianą szeroko), w następstwie której Skarżąca stanie się korzystającym (zamiast pierwotnego korzystającego) z samochodu osobowego przekazanego do używania pierwotnemu korzystającemu na podstawie umowy leasingu zawartej przez pierwotnego korzystającego z finansującym przed 1 stycznia 2019 r., Skarżąca będzie uprawniona na podstawie art. 8 ustawy zmieniającej (ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz. U. poz. 2159 – przyp. red.) do rozliczenia opłat wynikających z tej umowy na zasadach obowiązujących na dzień 31 grudnia 2018 r., w szczególności nie będzie stosowane wobec Skarżącej ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodu określonego w art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p.

(...) art. 8 ust. 1 ustawy zmieniającej umożliwia stosowanie dotychczasowych zasad rozliczania z tytułu umów w nim wskazanych pod warunkiem ich zawarcia przed końcem 2018 r., przy czym zmiana tych umów, jak również ich odnowienie skutkuje koniecznością stosowania wobec nich zasad rozliczania obowiązujących od 2019 r. (art. 8 ust. 2 ustawy zmieniającej).

Wprawdzie z samego brzmienia art. 8 ust. 2 ustawy zmieniającej nie wynika jaki charakter miałyby mieć zmiana umowy, ażeby jej skutkiem była konieczność stosowania zasad rozliczania obowiązujących do 2019 r. (przepis mówi jedynie o »zmienionej« lub »odnowionej« po 1 stycznia 2019 r.), to jednak, mając na uwadze charakter rzeczzonego przepisu intertemporalnego, którego wprowadzenie motywowane było ochroną praw nabytych, nie można zgodzić się, że każda, nawet całkowicie nieistotna z punktu widzenia prawa podatkowego (np. dotycząca zmiany adresu elektronicznego osoby wyznaczonej do kontaktów w związku z realizacją umowy leasingu) powinna taki skutek powodować.

(...) Czytając zatem literalnie art. 8 ust. 2 ustawy zmieniającej przewidujący konieczność stosowania »nowych« zasad rozliczania względem umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz

innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. »zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r.«, należy uznać, że przedmiotowa cesja stanowi wskazaną zmianę umowy (wskazany przepis jako taki nie zawiera dodatkowych zastrzeżeń co do tego, jakie postanowienia mają ulec zmianie). W tym względzie brak jest uzasadnienia dla wywodzenia uprawnień do zaliczania opłat do kosztów uzyskania przychodów na »starych zasadach« jako ochrony praw nabytych. Skarżąca nie była podmiotem, który przed wejściem w życie ustawy zmieniającej zawarł umowę leasingu (licząc na jej rozliczenie na dotychczasowych zasadach), w konsekwencji nie może oczekiwać ochrony tak rozumianych praw”.

(wyrok WSA w Warszawie z 7 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1586/19)

4. Odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów

Odsetki zapłacone od pożyczki udzielonej przez spółkę komandytową, której podatnik jest wspólnikiem, drugiej spółce komandytowej, której podatnik także jest wspólnikiem, stanowią odsetki od kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów. W związku z tym u podatnika odsetki te nie stanowią kosztu uzyskania przychodu, proporcjonalnie do jego udziału w spółce osobowej dokonującej zapłaty odsetek.

Z u z a s a d n i e n i a

„Przedmiotem sporu jest rozstrzygnięcie, czy w momencie zapłaty odsetek przez spółkę A1 na rzecz spółki A2 skarżąca będzie uprawniona do zaliczenia wartości tych odsetek (proporcjonalnie do przypadającego na nią prawa do udziału w zysku w spółce A1) do kosztów uzyskania przychodów.

Skarżąca stoi na stanowisku, że jako wspólnik obu spółek komandytowych, w przypadku spłaty przez spółkę A1 odsetek od pożyczki otrzymanej od spółki A2, będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zapłacone przez spółkę A1 odsetki od pożyczki udzielonej przez spółkę A2, w części odpowiadającej jej udziałowi w zyskach spółki A1.

Natomiast organ interpretacyjny uważa, że wypłacone odsetki nie będą stanowiły dla skarżącej kosztów uzyskania przychodów, gdyż ma zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p.

Kluczowa zatem dla rozstrzygnięcia sprawy jest wykładnia art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p.

Zagadnienie wykładni art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p. w kontekście tworzenia przez podatników struktur kapitałowych w postaci ciągu powiązanych ze sobą spółek osobowych, było już przedmiotem co najmniej kilku wypowiedzi orzeczniczych Naczelnego Sądu Administracyjnego. W szczególności można tu wskazać na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 22 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 2730/15 i II FSK 453/15; z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2115/09; z 12 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2142/11 oraz z 16 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3443/14 i 3993/14 (wszystkie wyroki powołane w uzasadnieniu dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych). W ostatnich z wymienionych judykatów, wydanych na tle zawierającego tożsamą regulację prawną art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...) Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że wyrażona w tym przepisie reguła znaj-

dzie zastosowanie także w sytuacji, gdy pożyczki udziela spółka, której współnikiem jest podatnik, ponieważ będzie on partycypować w zysku spółki, która otrzymała pożyczkę, partycypując jednocześnie w kosztach uzyskania przychodów, w skład których wejdą także odsetki od udzielonej pożyczki. Skupienie w osobie tego samego podatnika przychodów i kosztów ich uzyskania, wynikających z tego samego zdarzenia gospodarczego, powoduje ziszczenie się hipotezy normy prawnej zawartej w art. 23 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p., jako że kosztem staną się odsetki od własnego kapitału, włożonego przez podatnika w źródło przychodów. Zgodnie z tymi przepisami, dla podatnika nie mogą one stanowić kosztów uzyskania przychodów.

Nie sposób zatem zgodzić się z zarzutem skargi oraz jego uzasadnieniem.

Organ interpretacyjny dokonał prawidłowej wykładni art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p. Art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p. będzie miał bowiem zastosowanie do odsetek, zapłaconych od pożyczki udzielonej wprowadzie przez spółkę osobową innej spółce osobowej, jednak w sytuacji, gdy skarżąca będzie uczestniczyć w przychodach i kosztach obydwu tych spółek. Skarżąca jako współnik spółki osobowej – komplementariusz ponosi koszt w proporcji do uczestnictwa w kosztach tej spółki i jednocześnie jest podmiotem uzyskującym przychód w postaci odsetek. Zatem ten sam podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, proporcjonalnie do swojego udziału, ponosi koszty i uzyskuje przychody wynikające z tego samego zdarzenia.

W konsekwencji prawidłowe jest przyjęcie, że zapłacone odsetki od pożyczki, udzielonej przez spółkę komandytową, której skarżąca jest współnikiem, drugiej spółce komandytowej, której skarżąca także jest udziałowcem, stanowią odsetki od kapitału, włożonego przez skarżącą w źródło przychodów, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.p. Odsetki te nie mogą więc stanowić kosztu podatkowego skarżącej, proporcjonalnie do jej udziału w spółce osobowej, dokonującej zapłaty odsetek”.

(wyrok WSA w Gliwicach z 10 marca 2020 r., sygn. akt I SA/GI 1429/19 – orzeczenie nieprawomocne)

5. Koszty eksploatacji firmowego samochodu osobowego używanego w niewielkim stopniu do celów prywatnych

Każde, nawet nieznaczne, wykorzystywanie firmowego samochodu osobowego na cele inne niż firmowe oznacza, że wydatki związane z jego używaniem stanowią koszt uzyskania przychodu, ale tylko do wysokości 75% ich wartości.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu w rozpoznawanej sprawie dotyczy tego, czy podatnicy, którzy wykorzystują firmowe samochody osobowe głównie do celów związanych z działalnością gospodarczą i w niewielkim zakresie do innych celów, mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty używania tych pojazdów ponad limit 75% poniesionych w związku z tym wydatków.

Strona stoi na stanowisku, że tak, gdyż zakres wykorzystania pojazdów do działalności gospodarczej wynosi u niej zazwyczaj 100%, jedynie w jednym lub w kilku miesiącach roku podatkowego występuje użytek na inne cele. Skarżąca wówczas chciałaby obliczać wspomniane koszty proporcjonalnie, tj. według udziału wynikających z ewidencji przejazdów

(przejechanych km) na cele służbowe w całości zaewidencjonowanego przebiegu pojazdu w danym miesiącu.

Organ interpretacyjny twierdzi, że taki zabieg jest niemożliwy, gdyż wykorzystanie pojazdu na inne cele niż związane z prowadzoną działalnością gospodarczą oznacza, iż koszty podatkowe wynikające z jego użytkowania nie mogą przekroczyć limitu 75%.

W ocenie Sądu w powyższym sporze rację należało przyznać organowi interpretacyjnemu.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 Updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Wskazany przepis nie rozróżnia stopnia wykorzystania pojazdu na cele prywatne. Nie wprowadza w szczególności zastrzeżenia, że spod jego oddziaływania wyłączone jest »nieznaczne« a nawet »znikome« wykorzystywanie samochodu osobowego na wspomniane cele. Każdy zatem przypadek wykorzystania pojazdu na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością gospodarczą oznacza, że wydatki na jego użytkowanie, które można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, są limitowane. Ów limit wynosi zaś 75%, a nie, tak jak chciałaby strona, procentowy udział zaewidencjonowanych przejazdów służbowych w zaewidencjonowanych przejazdach ogółem.

W ocenie Sądu, ów przepis wprowadza oczywiście pewną nierówność między podmiotami, które wykorzystują pojazdy do celów służbowych np. w 90% oraz podmiotami, które przykładowo czynią to w 40%. Nie mniej jednak nie jest to powód, aby uznać, że analizowany przepis zawiera inną treść normatywną niż wynika to z jego literalnego brzmienia. Celem wprowadzenia powyższego unormowania było natomiast uproszczenie rozliczeń dotyczących pojazdów o przeznaczeniu mieszanym, tj. właśnie uniknięcia liczenia kosztów, w tym również w oparciu o jakiegokolwiek proporcje. (...)

W celu wykazania, że podatnik wykorzystuje pojazd wyłącznie w celach służbowych wprowadzono obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 86 ust. 4 Uptu. Podatnik może oczywiście zaniechać tego obowiązku, jednakże wówczas, nawet jeśli wykorzystuje pojazd tylko w działalności gospodarczej, koszty związane z użytkowaniem pojazdu będą niejako automatycznie objęte limitem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 51 Updop. Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 5f tej ustawy, w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 Uptu uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Z zestawienia obu tych przepisów wynika, że wspomniana ewidencja ma stanowić dowód wykorzystania pojazdu wyłącznie do celów związanych z działalnością gospodarczą. Skoro zaś w przypadku jej braku domniemywa się, że pojazd jest wykorzystywany w sposób mieszany, to tym bardziej o wspomnianym charakterze pojazdu przesądzą zapisy ewidencji potwierdzające taki właśnie użytek. Należy ponownie podkreślić, że ustawodawca nie wprowadził żadnych odstępstw od zasady, iż tylko 100% wykorzystanie pojazdu do celów służbowych pozwala na pełne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych wydatków. Prowadzenie ewidencji, z której wynika tylko nieznaczne wykorzystanie pojazdów na cele prywatne, też nie może być uznane za taki wyjątek.

Tytułem uzupełnienia wskazać należy, że ustawodawca wymienił przypadki, w których użytek służbowy nie musi zostać potwierdzony ewidencją. Zgodnie z art. 16 ust. 5g Updop, przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów Uptu nie jest obo-

wiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

Powyższy wyjątek nie miał zastosowania w niniejszej sprawie, gdyż spółka taką ewidencję prowadzi. Ponadto nie obejmują jej przypadki zwolnienia z prowadzenia ewidencji, które w myśl art. 86a ust. 5 pkt 1 i 2 Uptu w zw. z art. 16 ust. 5g Uptu dotyczą pojazdów przeznaczonych wyłącznie do: odprzedaży, sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika, oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze – jeżeli odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika oraz pojazdów w odniesieniu do których podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych.

Dla dokonania pełnego zaliczenia kosztów związanych z użytkowaniem pojazdów spółka musi zatem prowadzić wspomnianą ewidencję, z której ma wynikać, że sporne pojazdy są wykorzystywane wyłącznie do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jeśli choć jeden z tych dwóch warunków nie jest spełniony, spółka może uwzględnić te koszty, lecz do wysokości 75%.

Reasumując, rację ma DKIS twierdząc, że spółka będzie obowiązana wyłączyć z kosztów podatkowych 25% wydatków używania ww. samochodów osobowych w myśl art. 16 ust. 1 pkt 51 Updop. Nie ma bowiem wątpliwości, że ww. samochody osobowe będą używane na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz na inne cele. W świetle powyższego nie można zatem się zgodzić ze stanowiskiem wnioskodawcy, że będzie miał on prawo do zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wynikającą z prowadzonej ewidencji przebiegu część kosztów eksploatacji danego samochodu osobowego odpowiadającą proporcji jazd służbowych do całości miesięcznego przebiegu. Z analizowanych przepisów nie wynika bowiem, aby taki sposób rozliczenia kosztów eksploatacji samochodów osobowych używanych dla celów mieszanych został przewidziany w Updop”.

(wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1550/19 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Zapłata kar umownych

Kwalifikacji do kosztów podatkowych kar umownych innych niż wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, należy dokonać na zasadach ogólnych dotyczących rozpoznawania kosztów podatkowych oraz z uwzględnieniem wszelkich okoliczności danego zdarzenia skutkującego powstaniem obowiązku zapłaty kary umownej.

Z u z a s a d n i e n i a

„Przy ocenie dopuszczalności kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu kar umownych i odszkodowań należy każdorazowo odnosić je do stanu faktycznego sprawy (również prezentowanego we wniosku o udzielenie interpretacji prawa podatkowego), a także przykładać szczególne znaczenie do prawidłowej wykładni terminów »zachowanie« i »zabezpieczenie« źródła przychodów. W szczególności, jeżeli jako zabezpieczenie źródła przychodów należy rozumieć koszty poniesione na ochronę istniejącego (podstawowego) źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób.

W dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, poniesienie pewnych wydatków (zapłata kary umownej nie wyłączonej z kosztów uzyskania przychodów w art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. czy odszkodowania) może ograniczać wydatki, które zachwiałyby możliwością uzyskiwania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Istotne jest więc, aby kwalifikując dany wydatek jako koszt podatkowy uwzględniać również kwestię logicznego ciągu zdarzeń determinujących określone i konkretne działania podatnika. Należy zatem oceniać racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu, a fakt, że podatnik nie przewidywał określonego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Podkreślić należy, że za koszty uważa się również koszty pośrednio związane z przychodami oraz dotyczące całokształtu działalności podatnika. Ustawodawca nie stawia wprost wymogu, by poniesiony koszt przyniósł określony przychód, lecz by był poniesiony w celu jego osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty w szerokim tego wyrażenia prawnego znaczeniu, a więc obok nakładów bezpośrednich również pośrednie nakłady. Ponadto należy podkreślić konieczność kwalifikacji prawnej wydatku jako kosztu uzyskania z uwzględnieniem konkretnych okoliczności sprawy.

Dla kwestii »celu« w jakim został poniesiony dany wydatek najważniejsze znaczenie ma ustalenie charakteru związku przyczynowo-skutkowego między kosztem a przychodem. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego ścisłe wiązanie kosztu z konkretnym przychodem może doprowadzić do skutków sprzecznych z wolą prawodawcy, który de facto przyznał przede wszystkim podatnikowi prawo do oceny danego kosztu pod kątem jego związku ze źródłem przychodów. Jak już podkreślono przepisy ustawy podatkowej nie ograniczają związku między kosztami a przychodami tylko do związku bezpośredniego. Literalna wykładnia art. 15 ust.1 u.p.d.o.p., a w szczególności użytego w nim zwrotu »w celu« wskazuje, że pierwszoplanowe znaczenie ma rzeczywisty zamiar podatnika, a nie ostateczny skutek. Każdorazowo przy ocenie charakteru poniesionego kosztu niezbędna jest obiektywna ocena wszystkich uwarunkowań, które istniały w czasie ponoszenia kosztów, które mogą zmieniać się w czasie i na które mogą oddziaływać także przyczyny niezależne od woli i świadomości podatnika. W tym świetle uznać należy, że koncepcja bezpośredniego związku przyczynowego wiążąca tylko i wyłącznie poniesiony wydatek z przychodem ma zbyt kategoryczny charakter. Nie jest ona uzasadniona treścią art. 15 ust.1 u.p.d.o.p. Taka optyka pozostawia poza zakresem zastosowania bowiem wszystkie te sytuacje faktyczne, w których istnieje potencjalna możliwość powstania przychodu, choć następstwo takie rzeczywiście nie pojawia się, albo też jest w najwyższym stopniu wątpliwe. Z tej przyczyny konieczne jest uwzględnienie adekwatnego związku przyczynowego między kosztem a przychodem, podobnie jak konieczne jest rozumienie przyczyn, które sprawiają, że z powodów niezależnych od podatnika, którego działanie ma cechę racjonalności, przychód nie powstanie z uwagi na zmianę pierwotnych uwarunkowań gospodarczych. Tylko wobec tego koncepcja adekwatnego związku przyczynowego stanowi rękojmię i gwarancję wszechstronnego rozpatrzenia i wyjaśnienia wszystkich współzależności między zastosowanym przez podatnika środkiem (poniesionymi kosztami) a oczekiwanymi następstwami (por. A. Gomułowicz, Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne, Warszawa 2005, s.104-105). Ponadto interpretując przepis art. 15 ust.1 u.p.d.o.p. należy kierować się przesłankami zdrowego rozsądku przy dokonywaniu oceny racjonalności poniesienia przez danego podatnika kosztu przez pryzmat faktów zaistniałych po dacie podjętych decyzji o charakterze gospodarczym. W procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży bowiem nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i też ograniczania kosztów ich uzyskania, przy czym obie te wielkości muszą być ujmowane globalnie. Ocena zabezpieczenia źródła przychodu nie powinna w takim przypadku ograni-

czać się do jednostkowego zdarzenia, ale uwzględniać i rozpatrywać dany wydatek (np. kary umownej) w ramach całości źródła przychodu, które może ponosić wydatki i uzyskiwać przychody. Przy ocenie danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodów nie sposób także pominąć dynamiki procesów i zjawisk gospodarczych, w ramach których dochodzi do zmiany pierwotnie podejmowanych decyzji, a która to zmiana związana jest zwłaszcza z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła. Należy mieć też na uwadze, że gospodarczo racjonalne decyzje, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, w związku z negatywną zmianą okoliczności (np. wzrostem cen, obniżeniem popytu, wzrostem kosztów, zmianą koniunktury), mogą skutkować koniecznością podejmowania działań zmierzających do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów i ponoszenia w związku z tym wydatków, które można zakwalifikować do kosztów podatkowych w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.”.

(wyrok NSA z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1330/19)

7. Kwota wypłacona w związku z wadliwym wykonaniem usługi

Kwota zobowiązania o charakterze odszkodowania wypłacona w związku ze szkodą majątkową powstałą w wyniku wadliwego wykonania usługi, nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„Kontroli sądu poddana została interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia [...] marca 2020 r. dotycząca podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty 250.000 zł zapłaconej na rzecz kontrahenta na podstawie zawartej ugody sądowej. (...)”

Dokonując badania wydatku pod kątem jego związku z przychodem, zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów na gruncie ustawy podatkowej należy za każdym razem uwzględnić zasadę racjonalności działania podatnika przez pryzmat działań przy zachowaniu należytej staranności zmierzających do powstania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła ich uzyskiwania. Możliwość kwalifikowania konkretnego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu uzależniona jest bowiem od rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności, przy zachowaniu należytej staranności podatnik powinien przewidzieć, że wydatek przyczyni się do osiągnięcia przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

W kontekście racjonalności działań podmiotu gospodarczego należy zauważyć, że koszty związane z działalnością gospodarczą oprócz tego, że muszą być wynikiem racjonalnego i celowego działania nie mogą obciążać budżetu skutkami zaniedbań powodujących zmniejszenie jego wpływów. Działalność gospodarcza podlega bowiem określonym regułom ekonomicznym i musi opierać się o zasadę racjonalności działań w dążeniu do realizacji postawionego celu.

Z opisanego stanu faktycznego nie wynika, aby w trakcie wykonywania zobowiązań polegających na wykonywaniu usługi wykonania posadзки hali na rzecz zlecniodawcy dochowano należytej staranności. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie profesjonalnego wykonywania posadzek w budynkach mieszkalnych i niemieskalnych, wyko-

nywanych na terenie całego kraju nie może kwalifikować do kosztów uzyskania przychodów wydatków, będących następstwem zaniedbań czy niewłaściwego działania. Skoro, jak wskazuje sam skarżący, ugoda sądowa została zawarta, bowiem ponosi on częściową odpowiedzialność za wadliwe wykonanie usługi budowlanej, to trudno przyjąć, że w okolicznościach przedstawionych we wniosku została dochowana należyta staranność, a poniesiony wydatek miał na celu zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. W rozpatrywanym przypadku celem poniesienia wydatku w związku z zawartą ugodą z kontrahentem było uwolnienie się strony skarżącej od odpowiedzialności odszkodowawczej wynikającej z przepisów prawa oraz zawartej umowy zlecenia i Kodeksu cywilnego wobec podmiotu zamawiającego usługę budowlaną, a nie uzyskanie przychodu, zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, co jest warunkiem koniecznym zastosowania art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.

(...) Skoro mocą zawartej ugody sądowej na skarżącego został nałożony obowiązek zapłaty zobowiązania o charakterze odszkodowania w związku ze szkodą majątkową związaną z wadliwym wykonaniem posadzki hali, to odszkodowanie to, zgodnie z przepisem art. 23 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. nie podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów jako odszkodowanie z tytułu wad wykonanej usługi budowlanej”.

(wyrok WSA w Białymstoku z 1 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 223/20 – orzeczenie nieprawomocne)

8. Wypłata pracownikom wynagrodzenia

Faktycznie wypłacone i należne pracownikom wynagrodzenia, które wnioskodawca jest zobowiązany wypłacić na podstawie przepisów prawa (art. 151 i art. 81 K.p.) oraz regulaminów/postanowień obowiązujących pracowników (regulamin pracy, regulamin wynagradzania oraz umowy o pracę – z zastrzeżeniem że postanowienia tych dokumentów nie są odmienne względem postanowień K.p. w tym względzie), stanowią dla pracodawcy koszt uzyskania przychodów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Sąd stwierdza, że organ prawidłowo uznał, iż na gruncie u.p.d.o.f. faktycznie wypłacone i należne pracownikom wynagrodzenia, które skarżący jest zobowiązany wypłacić na podstawie przepisów art. 151 i art. 81 k.p. oraz regulaminów/postanowień obowiązujących pracowników (regulamin pracy, regulamin wynagradzania oraz umowy o pracę – z zastrzeżeniem że postanowienia tych dokumentów nie są odmienne względem postanowień k.p. w tym względzie), stanowią dla pracodawcy koszt uzyskania przychodów. W tym kontekście szczególnego podkreślenia wymaga, że skarżący w piśmie uzupełniającym wniosek o wydanie interpretacji jednoznacznie wskazał, że: – wynagrodzenia, o których mowa we wniosku, zostaną pracownikom faktycznie wypłacone, w zgodzie z postanowieniami k.p., tj. w terminie do 10 dnia następnego miesiąca względem miesiąca świadczenia pracy przez pracowników; – wynagrodzenia są wynagrodzeniami należnymi, które skarżący na podstawie przepisów k.p. bądź regulaminów/postanowień obowiązujących pracowników (regulamin pracy, regulamin wynagradzania oraz umowy o pracę – z zastrzeżeniem że postanowienia tych dokumentów nie są odmienne względem postanowień k.p. w tym względzie), jest zobowiązany wypłacać pracownikom; – w czasie, za który ma być wypłacone wynagrodzenie, pracownicy przebywali na terenie zakładu pracy lub pozostawali w gotowości do świadczenia pracy bez uprzedniego żądania ze strony pracodawcy. Skoro zatem skarżący faktycznie wypłaci swoim pracowni-

kom wynagrodzenia, wynagrodzenia te są należne na podstawie przepisów prawa (zwłaszcza przepisów k.p.), a w czasie za który ma być wypłacone wynagrodzenie, pracownicy przebywali na terenie zakładu pracy lub pozostawali w gotowości do świadczenia pracy bez uprzedniego żądania ze strony pracodawcy – to niewątpliwie istnieje wyraźny związek przyczynowy między poniesieniem tych kosztów (wypłaconymi pracownikom wynagrodzeniami) a powstaniem lub realną szansą powstania po stronie skarżącego przychodów podatkowych bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Nie ma przy tym znaczenia, czy dany wydatek przyniósł oczekiwany skutek w postaci osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła. Istotne jest, czy w momencie jego ponoszenia skarżący mógł – obiektywnie oceniając – oczekiwać takiego efektu. Jak już wyżej zaznaczono, kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, której celem jest osiągnięcie przychodów bądź zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 30 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Po 97/20 – orzeczenie nieprawomocne)

9. Koszty związane z realizacją umowy faktoringu

W sytuacji, gdy faktor odkupuje od spółki jej należności (z prawem regresu do spółki), mamy do czynienia z faktoringiem niepełnym, który jest zbliżony do umowy pożyczki. Wówczas koszty związane z realizacją umowy faktoringu, tj. opłaty i odsetki podlegają ograniczeniom wynikającym z art. 15c ust. 12 updog.

Z u z a s a d n i e n i a

„W ramach prowadzonej działalności gospodarczej spółka ma zawartą umowę faktoringową, dotyczącą jej wierzytelności handlowych. Faktor odkupuje od wnioskodawcy jego należności (z prawem regresu do spółki), wypłacając wnioskodawcy zależnie od umowy nawet 100% wartości wierzytelności. Za wykonywaną usługę, faktor pobiera różnego rodzaju opłaty, które najczęściej mają charakter prowizji (wynagrodzenie za czynności związane z nabyciem oraz administrowaniem należnościami) oraz tzw. odsetki dyskontowe za okres od momentu kupna wierzytelności do terminu zapłaty wierzytelności.

Wątpliwości skarżącej dotyczą tego, czy płatności z tytułu zawieranych umów faktoringowych stanowią koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 Updog.

Pod pojęciem faktoringu właściwego (pełnego) rozumieć należy umowę, w następstwie której dochodzi do przeniesienia wierzytelności z przedsiębiorcy na faktora, co oznacza, że w wypadku ewentualnej nieściągalności wierzytelności od dłużnika faktor nie może dochodzić od przedsiębiorcy wypłaconej mu kwoty w ramach tzw. regresu. W przypadku umowy faktoringu niewłaściwego faktor nie nabywa wierzytelności w sposób nieodwołalny, w przypadku bowiem niewypłacalności dłużnika, wierzytelność będąca przedmiotem faktoringu powraca od faktora do przedsiębiorcy.

Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, że spółka zawiera umowy na zasadach faktoringu niewłaściwego, gdyż faktor nabywa wierzytelności z prawem regresu do spółki. Nie bierze zatem na siebie ryzyka niewypłacalności kontrahentów spółki, gdyż ma prawo dochodzić u skarżącej spłaty sfinansowanej wierzytelności.

Spółka stosuje zatem faktoring niepełny, który, zdaniem Sądu, jest zbliżony do umowy pożyczki, stanowiącej modelowy przykład pozyskiwania finansowania zewnętrznego. (...)

Dyspozycja (...) art. 15c ust. 12 Updop, zawiera katalog otwarty, w ramach którego wyszczególnione zostały przykłady finansowania dłużnego podlegającego ograniczeniom w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Przez koszty finansowania dłużnego należy rozumieć więc wszelkie koszty zewnętrznego pozyskania i zabezpieczenia finansowania, na potrzeby realizacji działalności gospodarczej.

W rozpatrywanej sprawie, skarżąca dokonuje zapłaty na rzecz faktora w zamian za co otrzymuje nawet do 100% należności za dokonane świadczenia. Skarżąca otrzymuje zatem środki, którymi może dysponować zanim otrzymałaby wynagrodzenie od swoich klientów.

(...) wynagrodzenie ponoszone przez skarżącą z tytułu nabywanej usługi faktoringu (w związku z otrzymaniem środków od faktora) stanowi koszt finansowania dłużnego, w rozumieniu art. 15c ust. 12 Updop.

Dodatkowo należy wskazać, że skarżąca nie dokonuje definitywnej cesji wierzytelności, gdyż w przypadku gdy faktor nie zaspokoi się u dłużnika, to ona będzie zmuszona do dokonania zapłaty. Faktor otrzyma zatem zwrot przekazanych spółce środków z wierzytelności (przejmie wypłatę wynagrodzenia spółki dokonaną przez klienta) albo bezpośrednio od spółki na zasadzie regresu. Jest to kolejny element podobny do umowy pożyczki. Pożyczkobiorca zazwyczaj spodziewa się przyszłych wpływów, z których będzie mógł dokonać zwrotu udostępnionych mu środków. Jeśli jednak takowych nie otrzyma, to wówczas musi w inny sposób zaspokoić pożyczkodawcę.

Wierzytelność skarżącej należy więc traktować jako swoiste zabezpieczenie udzielonego finansowania. Finansowanie zewnętrzne jest, co do zasady, powiązane z posiadanymi przez finansowanego rzeczami, bądź wartościami niematerialnymi lub prawnymi. Posiadane zabezpieczenie (nieruchomość, pojazd, wierzytelność) są również punktem odniesienia dla wysokości udzielonego finansowania. Finansujący, tak faktor jak i pożyczkodawca, bierze pod uwagę wartość przedmiotu hipoteki, zastawu lub wartości wierzytelności, z której będzie miał możliwość się zaspokoić. W przypadku faktoringu niepełnego dochodzi oczywiście w pierwszej kolejności do zwrotu kwoty finansowania od razu z przedmiotu zabezpieczenia, a dopiero potem do ewentualnej jej spłaty przez faktora. Faktem jest jednak, że wyegzekwowana zapłata była pierwotnie należna faktorantowi, który zwraca w ten sposób kwotę otrzymanego finansowania. (...)

Spółka powinna zatem zaliczać do kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 Updop opłaty związane z korzystaniem z faktoringu, ponoszone na rzecz faktora”.

(wyrok WSA w Warszawie z 8 stycznia 2020 r., sygn. akt. III SA/Wa 1517/19)

10. Wydatki na „kopanie” waluty wirtualnej

Podatnik pozyskujący walutę wirtualną poprzez „kopanie” może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie wirtualnej waluty, tj. wydatki na zakup „koparek” (np. kart graficznych) i energii elektrycznej.

Z u z a s a d n i e n i a

„Kontroli Sądu poddano interpretację indywidualną (...), w której organ uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącej co do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na nabycie waluty wirtualnej w drodze »kopania«. Organ uznał w niej, że w przy-

padku uzyskiwania przychodu ze zbycia waluty wirtualnej pozyskanej w drodze tzw. kopania (mining) wydatki poniesione na zakup sprzętu przeznaczonego do kopania waluty wirtualnej oraz na zakup energii elektrycznej zużywanej w tym celu, nie mogą być uznane za wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej, o których mowa w art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f., bowiem wydatki te stanowią koszty pośrednie. Koszty te służą realizacji określonego przedsięwzięcia, którym jest wykopanie waluty wirtualnej, ale nie można przewidzieć ile walut zostanie sprzedanych oraz w jakim okresie czasu to nastąpi.

W skardze zarzucono naruszenie prawa materialnego – art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f. poprzez dopuszczenie się błędu wykładni tego przepisu, polegającego na uznaniu, że wydatki ponieszone na »kopanie« waluty wirtualnej, takie jak opisane we wniosku o wydanie interpretacji (koszt zakupu »koparek« oraz energii elektrycznej) nie stanowią wydatków »bezpośrednio poniesionych na nabycie waluty wirtualnej«, podczas gdy wszystkie wydatki, bezpośrednio służące nabyciu waluty wirtualnej, a zatem i te wydatki, których dotyczył wniosek o wydanie interpretacji, stanowią koszty uzyskania przychodów na podstawie tego przepisu. (...)

Zgodnie z art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f., koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Z przepisu tego wynika, że do kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia waluty wirtualnej zalicza się wydatki bezpośrednio poniesione na jej nabycie oraz koszty związane z jej zbyciem. W przepisie nie wyjaśniono, jak należy rozumieć zwrot »wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej«. W języku polskim »bezpośrednio« oznacza bez jakiegokolwiek pośrednictwa, osobiście, wprost (Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1978, t. I, s. 148). Nie powinno w związku z tym budzić wątpliwości, że w przepisie chodzi o wydatki pozostające w ścisłym związku z nabyciem wirtualnej waluty, czy też – innymi słowy – poniesione wprost na jej nabycie.

Powstaje w związku z tym pytanie, czy wykopanie waluty wirtualnej może być uznane za jej nabycie w rozumieniu powołanego przepisu. Kwestia ta została omówiona w prawomocnym wyroku WSA w Łodzi z dnia 19 listopada 2019 r., I SA/Łd 411/19, w wykonaniu którego wydano zaskarżoną interpretację. Sąd wskazał w nim, że pozyskanie waluty wirtualnej może nastąpić w sposób pierwotny – poprzez wykopanie bitcoinów (wyszukiwanie za pomocą algorytmu niezajętego ciągu znaków, za pomocą którego bitcoiny są opisywane w systemie walut internetowych; system posługując się nawiązaniem do złota »wykopuje« nowe monety zgodnie z algorytmem zapisanym w programie komputerowym). Stanowisko to było zgodne z oceną skarżącej, która podkreślała, że pojęcie »nabycia« waluty wirtualnej należy rozumieć także nabycie waluty wirtualnej w drodze tzw. kopania, czyli także nabycie pierwotne (swego rodzaju wytworzenie waluty wirtualnej). W zaskarżonej interpretacji organ przyznał, że skarżąca nie nabywa waluty wirtualnej od innego podmiotu, lecz dokonuje jej pierwotnego wydobywania, zbliżonego do wytworzenia. Ta wykopana waluta wirtualna nie była nigdy wcześniej przedmiotem obrotu, ponieważ nie istniała. Za niesporne między stronami można więc uznać to, że kopanie waluty wirtualnej jest jej nabyciem – tyle że pierwotnym.

Uznanie kopania waluty wirtualnej za nabycie rodzi pytanie, jakie wydatki można uznać za bezpośrednio poniesione na tego rodzaju nabycie. Skarżąca wyjaśniała, że wydatki na zakup sprzętu do kopania waluty wirtualnej i na zakup energii elektrycznej zużywanej przez ten sprzęt, stanowią wydatki ponoszone bezpośrednio na nabycie waluty wirtualnej. Bez zakupu odpowiedniego sprzętu przeznaczonego do kopania waluty wirtualnej oraz

bez zakupu energii elektrycznej niemożliwe jest kopanie waluty wirtualnej metodą »Proof of Work«, czyli metodą wybraną przez skarżącą.

Stanowisko to Sąd w pełni podziela.

(...) do technicznych warunków nabycia waluty wirtualnej metodą »Proof of Work« należy posiadanie odpowiednio wydajnego sprzętu podłączonego do sieci i poniesienie wydatków na zwiększone zużycie energii elektrycznej w celu zasilania tego sprzętu. Tym samym jest jasne, że wykopanie waluty wirtualnej metodą wskazaną przez skarżącą nie jest możliwe bez użycia przeznaczonego do tego celu sprzętu i zużycia w tym właśnie celu energii elektrycznej. Innymi słowy – bez wydatków na ten cel nie dojdzie do nabycia wirtualnej waluty, poniesienie ich natomiast gwarantuje jej wykopanie.

Błędne jest zatem stanowisko organu interpretującego, że opisane we wniosku wydatki stanowią koszty pośrednie. Organ ten zresztą sam sobie zaprzecza przyznając z jednej strony, że kopanie wirtualnej waluty jest jej pierwotnym nabyciem, z drugiej zaś – nie uznając wydatków na to nabycie za wydatki poniesione na to bezpośrednio. Można postawić pytanie, jak w takim razie organ wyobraża sobie wykopanie waluty – jej pierwotne nabycie – bez poniesienia wydatków na zakup przeznaczonego do tego sprzętu oraz na zakup energii elektrycznej używanej w tym celu?

Reasumując powyższe rozważania Sąd stwierdza, że wbrew stanowisku organu, opisane we wniosku skarżącej wydatki podlegają kwalifikacji jako wydatki »bezpośrednio poniesione« na nabycie wirtualnej waluty i jako takie stanowią koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego jej zbycia. (...)”

(wyrok WSA w Łodzi z 21 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 285/20 – orzeczenie nieprawomocne)

III. INNE ZAGADNIENIA

1. Odsetki od zachowku nie korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych

Zasądzone w wyroku odsetki z tytułu opóźnienia w wypłacie zachowku nie są objęte zakresem zwolnień przedmiotowych i stanowią przychód z innych źródeł.

Z u z a s a d n i e n i a

„(...) trafnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przyjął, że zasadniczym przedmiotem sporu w rozpoznawanej sprawie jest wykładnia przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. Zdaniem organu, odsetki z tytułu zachowku podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, z uwagi na to, że w przepisach u.p.d.o.f. brak jest regulacji, które zwalniałyby je od podatku.

Słusznie Sąd administracyjny pierwszej instancji za prawidłowe uznał stanowisko organu. Należy podnieść, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wskazuje przy-

padku, by zasądzone wyrokiem sądu odsetki za zwłokę od nieterminowej wypłaty zachowku podlegały zwolnieniu od tego podatku. Strona skarżąca upatruje takiej podstawy prawnej w treści przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f., który stanowi, że wolne od podatku dochodowego są inne odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub tej ugodzie. Odnosząc się do tego stanowiska wymaga wpierw wyjaśnienia, że przepisy u.p.d.o.f. nie zawierają definicji legalnej odszkodowania lub zadośćuczynienia. Odszkodowanie jest świadczeniem na rzecz poszkodowanego, polegającym na naprawieniu szkody przez osobę zobowiązaną. Prawo cywilne wiąże powstanie odpowiedzialności odszkodowawczej z zaistnieniem trzech przesłanek:

- zdarzenia, z którym system prawny łączy obowiązek naprawienia szkody;
- powstania szkody (uszczerbku w majątku lub innych dobrach);
- związku między zdarzeniem a szkodą.

Z jednej strony kodeks cywilny łączy obowiązek odszkodowawczy z niewykonaniem lub niewłaściwym wykonaniem istniejącego zobowiązania z mocy umowy lub innego zdarzenia. W takim przypadku jest to odpowiedzialność kontraktowa. (art. 471 i następne). Z drugiej kodeks cywilny wyróżnia odrębny zespół przepisów dotyczących czynów niedozwolonych i wynikającej z nich odpowiedzialności deliktowej sprawców (art. 415 i następne). Natomiast zadośćuczynienie pieniężne jest formą wyrównania szkody niemajątkowej, tj. krzywdy. Obowiązek zapłaty zadośćuczynienia regulują w szczególności przepisy art. 445 kodeksu cywilnego (zadośćuczynienie w razie uszkodzenia ciała, wywołania rozstroju zdrowia, utraty całkowicie lub częściowo zdolności do pracy zarobkowej, zwiększenia się potrzeby lub zmniejszenia widoków powodzenia na przyszłość, pozbawienia wolności oraz w wypadku skłonienia za pomocą podstępów, gwałtu lub nadużycia stosunku zależności do poddania się czynowi nierządному) i art. 448 kodeksu cywilnego (zadośćuczynienie w razie naruszenia dóbr osobistych).

Z kolei przepis art. 481 § 1 kodeksu cywilnego stanowi, że jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi.

W literaturze przedmiotu podkreślane jest, że odsetki należy uznać za szczególny rodzaj odszkodowania w formie zryczałtowanej, dysponowanie bowiem pieniędzmi z reguły jest źródłem korzyści majątkowej. Tym samym jakiegokolwiek opóźnienie w zapłacie długu pieniężnego prowadzi do wyrządzenia wierzycielowi szkody (por. Komentarz do kodeksu cywilnego pod. red. G.Bieńka, Warszawa 2005, s. 578 i komentarz do art. 481 pod red. J.Gudowskiego dostępny w programie Lex). Odsetki są długiem ubocznym tj. akcesoryjnym przez to, że obowiązek ich płacenia nie może powstać bez obowiązku zapłaty sumy głównej. Skoro jednak odsetki już powstaną, uzyskują byt niezależny od długu głównego i mogą istnieć nawet po jego wygaśnięciu. Cały okres opóźnienia znany jest wierzycielowi dopiero po spełnieniu świadczenia głównego. Odsetki ulegają przedawnieniu według własnych reguł, mogą więc istnieć po wygaśnięciu świadczenia głównego (por. uchwała Sądu Najwyższego z 5 kwietnia 1991 r. III CZP 21/91, Lex nr 3663, wyrok Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1990 r. IV CR 294/89, Lex nr 3610).

Konfrontując powyższe poglądy z ustawą p.d.o.f. należy podkreślić, że jej przepisy mają bezwzględne pierwszeństwo przed regułami wynikającymi z przepisów kodeksu cywilnego (por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2016 r., II FPS 2/16). Natomiast przy wykładni przepisu ustawy p.d.o.f. wprowadzającego zwolnienie podatkowe obowiązują określone dyrektywy interpretacyjne. W odniesieniu do przepisów wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe, zasadnicze znaczenia ma wykładnia językowa, tj. przepisy

powinny być rozumiane zgodnie z ich literalnym brzmieniem czyli ściśle. Oznacza to, że niedopuszczalne jest doszukiwanie się intencji ustawodawcy i stwarzanie na tej podstawie norm wykraczających poza literalne i klarowne brzmienie przepisu. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 16 stycznia 2018 r. II FSK 1122/16 i II FSK 1123/16, redakcja przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. regulującego zwolnienie podatkowe, przy uwzględnieniu konieczności jego wykładni w granicach możliwego sensu słów w nim użytych, czyni niedozwolony zabieg interpretacyjny skutkujący przyjęciem konkluzji, że zakres normowania art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. obejmuje, oprócz świadczenia głównego, także świadczenie uboczne jakim są odsetki. Tak dalece idąca wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. nie znajduje bowiem uzasadnienia w językowych ramach analizowanego przepisu, który wyraźnie stanowi o odszkodowaniu oraz zadośćuczynieniu. Ustawodawca posługując się pojęciami »odszkodowanie« i »zadośćuczynienie« we wskazanych wyżej przepisach nie nadał im po-nadnormatywnego, a co za tym idzie szerokiego znaczenia. Jak wyżej wskazano, przepisy regulujące zwolnienia podatkowe powinny być interpretowane ściśle i nie należy ich interpre-tować rozszerzająco. Skoro odsetki za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego nie są ani właściwym odszkodowaniem, ani zadośćuczynieniem, to w takim razie nie mieszczą się w granicach zwolnienia podatkowego o którym mowa. Jeśli więc ustawodawca nie wymienił odsetek od odszkodowania, jako podlegających zwolnieniu, to przyjęcie odmiennego poglądu byłoby przejawem niedopuszczalnego zastosowania wykładni rozszerzającej.

Obok wykładni językowej również wynik wykładni systemowej wewnętrznej doprowadza do wniosku, że przedmiotowe odsetki nie podlegają zwolnieniu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. W przepisach art. 21 u.p.d.o.f. zostały zawarte zwolnienia dotyczą-ce innego rodzaju odsetek. I tak wolne od podatku są odsetki wymienione w art. 21 ust. 1 na przykład w punktach 52, 95, 97b ppkt d), 119, 130, 130a czy 130b u.p.d.o.f., gdzie wy-raźnie wyodrębniono świadczenie odsetkowe jako przedmiot zwolnienia podatkowego. Ustawodawca nie pomija zatem odsetek w swoich uregulowaniach, jeżeli uznaje zasadność ich zwolnienia w odniesieniu do dóbr, które w jego ocenie zasługują na szczególną ochronę. Tym samym, skoro ustawodawca w ramach art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., a więc w obrębie jednej i tej samej jednostki redakcyjnej, wyraźnie określa przypadki, w których odsetki od określo-nych przychodów uznaje za wolne od podatku, to wynika z tego, że tylko w tych przypad-kach można mówić o objęciu świadczeń odsetkowych zwolnieniem od podatku dochodowe-go. Innymi słowy, wynik w tym przypadku wnioskowania a contrario wskazuje, że odsetki, które nie zostały wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, podlegają opo-datkowaniu. Powyższe oznacza, iż za chybione należy uznać twierdzenie, że odsetki winny być traktowane pod względem podatkowym jako przychody akcesoryjne wobec przychodów z należności głównej i dzielące status podatkowy tej należności.

O objęciu zwolnieniem podatkowym odsetek rozstrzyga wprost i odrębnie przepis usta-wy podatkowej. Gdyby natomiast odsetki zawsze dzieliły los podatkowy należności głównej, wówczas zwolnienie z opodatkowania tej należności rozciągałoby się również na przypisa-ne do niej odsetki bez konieczności odrębnego regulowania tej kwestii. Skoro na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są odszkodowanie i zadość-uczynienie otrzymane na podstawie wyroku sądu powszechnego, to brak podstaw do przyję-cia, że zwolnieniem tym są także objęte odsetki, jako że takiego zakresu zwolnienia przepis ten nie przewiduje.

Wobec tego należy uznać, że zasądzone w wyroku odsetki z tytułu opóźnienia w wypłacie zachowku nie są objęte zakresem zwolnień przedmiotowych i stanowią przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.”.

(wyrok NSA z 7 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2787/19)

2. Obowiązki płatnika w przypadku prowadzenia akcji promocyjno-reklamowych

Obowiązki płatnika ciążyą na podmiocie będącym profesjonalnym organizatorem akcji promocyjno-reklamowej, w ramach której wydawane są nagrody, przeprowadzanej na zlecenie przedsiębiorcy.

Z u z a s a d n i e n i a

„Nie jest trafne stanowisko organu interpretacyjnego, zgodnie z którym to zlecniodawca, jako klient skarżącej, na którym ciąży ekonomiczny ciężar przeprowadzenia akcji promocyjnych, w ramach których wydawane są nagrody, pełni funkcję płatnika.

Odnosząc się do tego poglądu, należy podkreślić, że na mocy art. 41 ust. 1 ustawy o PDOF obowiązki płatnika ciążyą na podmiotach, które dokonują świadczeń. Przepis ten skorelowany jest z art. 8 O.p., zawierającym definicję legalną płatnika, zgodnie z którą płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W doktrynie zaznacza się, że płatnikami w ustawach podatkowych ustanawia się takie podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika lub dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku (por. M. Niezgódka-Medek, Komentarz do art. 8 ustawy – Ordynacja podatkowa, WKP 2017, wersja elektroniczna). W tym kontekście należy zauważyć, iż w opisanym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym skarżąca wskazała, że nagrody zostaną zakupione przez wnioskodawczynię z jej własnych środków pieniężnych i w chwili ich wydawania uprawnionym uczestnikom ich właścicielem będzie skarżąca.

W rezultacie to skarżąca jest tym podmiotem, który w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponuje środkami finansowymi podatnika w postaci wydawanej lub wpłacanej mu nagrody. Kwestionując przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowisko skarżącej w zakresie pełnienia obowiązków płatnika, organ odwołał się do podmiotu, na którym ciąży ekonomiczny ciężar przeprowadzenia akcji promocyjnych, w ramach których wydawane są nagrody.

Pogląd ten nie znajduje żadnego uzasadnienia w treści art. 41 ust. 1 ustawy o PDOF, która wprost stanowi, że płatnikiem jest podmiot, który dokonuje świadczeń. Nie ma zatem podstaw, by w sytuacji, gdy nie budzi wątpliwości, że podmiotem dokonującym świadczeń jest skarżąca uznać za płatnika inny podmiot, który ponosi ciężar ekonomiczny świadczenia. Raz jeszcze należy podkreślić, że ustawodawca, zakreślając krąg płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, nie posługuje się kategorią podmiotu, na którym ciąży ciężar ekonomiczny świadczenia, lecz wyraźnie wskazuje, że płatnikiem jest podmiot, który dokonuje świadczeń. Ponadto jak wskazano płatnikami są te podmioty, które w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponują środkami finansowymi podatnika lub dokonują czynności związanych z operacjami na jego majątku. W świetle opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego podmiotem takim jest skarżąca. Skarżąca bowiem nie tylko wydaje lub wypłaca nagrody, ale także nagrody zostaną zakupione przez skarżącą z jej własnych środków pieniężnych i w chwili ich wydawania uprawnionym uczestnikom ich właścicielem będzie skarżąca.

Podsumowując stwierdzić należy, że w zaskarżonej interpretacji organ podatkowy dokonał błędnej wykładni art. 41 ust. 1 w związku z ust. 4 ustawy o PDOF w zakresie, w jakim uznał,

że to zlecniodawca, jako klient skarżącej, na którym ciąży ekonomiczny ciężar przeprowadzenia akcji promocyjnych, w ramach których wydawane są nagrody, pełni funkcję płatnika. Mając na uwadze zarówno powołane przepisy, jak opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny i zdarzenie przyszłe stwierdzić należy, że prawidłowe jest stanowisko skarżącej, zgodnie z którym skarżąca jest płatnikiem, ponieważ jest organizatorem, podmiotem przyrzekającym nagrodę oraz wydającym nagrodę z własnego majątku. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w wyrokach z dnia: 20 stycznia 2015 r. sygn. akt II FSK 232/13, 19 lutego 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 1982/14, 12 marca 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 2798/14, 21 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Po 854/17.

Podobnie zresztą rację ma skarżąca podnosząc zarzut naruszenia art. 42a ust.1 PDOF. Organ interpretacyjny bezpodstawnie uznał, że skoro skarżąca nie pełni obowiązków płatnika, to nie będzie również miała obowiązku informacyjnego określonego w art. 42a ust.1 ustawy podatkowej”.

(wyrok WSA w Łodzi z 3 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 833/19 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Organy podatkowe w omawianej kwestii są innego zdania. Uważają one, że płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest podmiot zlecający zorganizowanie danego przedsięwzięcia, który to ponosi ekonomiczny ciężar przekazywanych nagród. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 maja 2020 r., nr 0113-KDIP2-3.4011.241.2020.1.JŚ.

3. Brak aktu notarialnego potwierdzającego nabycie nieruchomości od dewelopera a prawo do ulgi mieszkaniowej

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. zawarcie w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 131 updof umowy deweloperskiej i wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży lokalu mieszkalnego na zakup nowego lokalu mieszkalnego, bez uzyskania w tym terminie prawa własności tego lokalu, umożliwia skorzystanie ze zwolnienia od podatku.

Z u z a s a d n i e n i a

„Spór w przedmiotowej sprawie dotyczy oceny, czy warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej przez podatnika, w przypadku zawarcia przez niego umowy deweloperskiej, jest uzyskanie własności nieruchomości w ustawowym terminie, czy wystarczającym jest samo przekazanie środków pieniężnych w wykonaniu tej umowy. Sporne zagadnienie materialnoprawne było już przedmiotem orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd w niniejszym składzie w pełni zgadza się z linią orzecniczą (...) uznającą za zasadne zastosowanie zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości w związku z wydatkowaniem dochodu w terminie, o którym mowa w art. 21 ust 1 pkt 131 u.p.d.o.f. w ramach umowy deweloperskiej na nabycie nowego lokalu na własne cele mieszkaniowe, w sytuacji gdy nabycie własności lokalu następuje po upływie terminu określonego w tym przepisie.

(...) W dacie ustanowienia i przeniesienia własności lokalu na nabywcę cena za lokal jest uprzednio w całości zapłacona. Te cechy umowy deweloperskiej skłaniają do przyjęcia tezy, że w istocie kwoty płacone deweloperowi na podstawie umowy deweloperskiej stanowią wydatki na budowę własnego lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) u.p.d.o.f. Lokal ten wprowadzie w momencie ich poniesienia nie stanowi jeszcze własności podatnika (bo nie istnieje), jednakże wydatki są indywidualnie wyliczone w odniesieniu do konkretnego przyszłego lokalu, którego własność podatnik ma nabyć, znane jest miejsce położenia lokalu, jego rozkład, powierzchnia i inne cechy indywidualizujące. Również w księdze wieczystej nieruchomości roszczenie o ustanowienie tego prawa powinno być ujawnione, co potwierdza, że wydatki czynione są na przyszły lokal dla ściśle określonej osoby. Celem ponoszenia tych wydatków są bowiem cele mieszkaniowe – powstanie i doprowadzenie do stanu umożliwiającego zamieszkanie przez podatnika we własnym lokalu. Odmienne wykładnia powołanych przepisów skutkowałaby niezrealizowaniem celu przepisu, ponadto różnicowałaby w sposób niczym nieuzasadniony sytuację tych podatników, którzy samodzielnie budują (są samodzielnymi inwestorami) budynki od tych, którzy korzystając z możliwości istniejących i akceptowanych przez Państwo (które nawet poprzez ustawę chroni osoby nabywające lokale i domy od deweloperów) kupują lokale i domy (nowobudowane) od deweloperów. Zauważyć należy, że wydatki na budowę własnego domu uprawniają do zwolnienia, nawet jeżeli w okresie dwóch lat od zbycia dom nie zostanie oddany do użytku. Wykładnia językowa i celowościowa prowadzą zatem do wspólnego wniosku, że wpłaty dokonywane przez nabywcę w wykonaniu umowy deweloperskiej są wydatkami na budowę własnego lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) i d) u.p.d.o.f.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1735/16 art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. »(...) nie uzależnia prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego od dokonania definitywnego zakupu. Wystarczy, by wydatek został poniesiony nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e u.p.d.o.f., a jego celem winny być zdarzenia określone w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. Ustawa wymaga wyłącznie celowości działania podatnika, nie wymaga natomiast, by podatnik nabył określone prawo we wskazanym w tym przepisie terminie. (...) zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, jest normą społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Zadaniem, jakie ma spełnić ta norma jest rozwój określonej dziedziny życia gospodarczego i społecznego (R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa, 1995 r., str. 113 -114)«. Celem wprowadzenia tego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. W kierunku takiej wykładni przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. zmierza konsekwentnie orzecznictwo, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w uchwale siedmiu sędziów NSA z 23 czerwca 2003 r., FPS 1/03 (opubl. w: ONSA 2003/4/117) wskazał, że »zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) u.p.d.o.f. (odpowiednik obecnie obowiązującego art. 21 ust. 1 pkt 131) jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje podatnikowi bez decyzyjnej ingerencji organów podatkowych, jeżeli spełni on określone przepisami warunki. Warunkami tymi są: wydatkowanie przychodu na cele mieszkaniowe i dokonanie tej czynności przed upływem terminu dwuletniego. Spełnienie tych warunków łącznie powoduje nabycie i zrealizowanie zwolnienia podatkowego«. (...)

Niewątpliwie rezultat, w postaci uzyskania tego celu (przez nabycie np. lokalu mieszkalnego) powinien zostać osiągnięty, to jednak co do daty spełnienia tego warunku ustawo-

dawca nie określił w sposób jednoznaczny terminu, jak to uczynił w przypadku wydatków. Potwierdza to zwrot legislacyjny, jakim posłużono się w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.: »przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe«. Z przytoczonego fragmentu przepisu, mającego kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia spornej kwestii, żadną miarą nie wynika dodatkowy warunek nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego w określonym tym unormowaniem terminie. Zmiana warunków prawnych uzyskania omawianej ulgi podatkowej nastąpiła dopiero z dniem [...] stycznia 2019 r. Przewidziany w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. okres ponoszenia wydatków na własne cele mieszkaniowe został wydłużony z dwóch do trzech lat. Zasadnicze wszakże znaczenie miało dodanie z dniem [...] stycznia 2019 r. do art. 21 u.p.d.o.f. nowej jednostki redakcyjnej, tj. ust. 25a w brzmieniu: »Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie«. Dopiero zatem ustawą nowelizującą z dnia 23 października 2018 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 2159) prawodawca wyraźnie rozszerzył warunki korzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej o wymóg nabycia preferowanego prawa majątkowego w terminie tożsamym z przyjętym dla poniesienia wydatków.

Odnoszenie warunku terminu nabycia (tożsamego z terminem poniesienia wydatków) do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2019 r. oznaczałoby dodatkowo znaczne ograniczenie praktycznych możliwości skorzystania z omawianej ulgi podatkowej, w przypadku nabywania lokali mieszkalnych w budynkach wielomieszkaniowych na podstawie jakże popularnych ostatnio umów deweloperskich. Zważywszy, że do przeniesienia własności lokalu przez dewelopera może dojść dopiero po zakończeniu budowy, uzyskaniu ostatecznej decyzji administracyjnej zezwalającej na użytkowanie budynku oraz wyodrębnieniu prawnym poszczególnych lokali, przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. (w stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2019 r.) okresu dwuletniego raczej trudno byłoby dotrzymać, gdyby w terminie tym miało również dojść do przeniesienia własności mieszkania”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 24 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Po 12/20 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Sądy administracyjne są zasadniczo zgodne co do tego, że kwoty płacone deweloperowi na podstawie umowy deweloperskiej o wybudowanie lokalu mieszkalnego stanowią wydatki na budowę własnego lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d updof. Rozbieżności dotyczą natomiast tego, czy uwzględnienie takich wpłat przy rozliczaniu zwolnienia uzależnione jest od nabycia własności nowo budowanego lokalu nie później niż przed upływem okresu, w jakim cel mieszkaniowy musi być zrealizowany. Tę kwestię na korzyść podatników rozstrzygał m.in. NSA w wyroku z 16 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 413/16 i WSA Lublinie w wyroku z 6 września 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 435/17. Odmienne stanowisko zajął natomiast NSA w wyroku z 28 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2320/14 oraz WSA w Poznaniu w wyroku z 10 października 2017 r., sygn. akt I SA/Po 482/17. Zauważmy jednak, że wspomniane orzeczenia dotyczą stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2019 r. Natomiast od tej daty zmianie uległ art. 21 ust. 26 updof. Skutkuje to tym, że poniesienie wydatków na podstawie umowy deweloperskiej uprawnia do zwolnienia od podatku tylko wówczas, gdy w terminie przewidzianym na realizację własnego celu mieszkaniowego zostanie na podatnika przeniesiona własność nowo wybudowanego lokalu mieszkalnego. Natomiast

jeżeli do przeniesienia własności lokalu nie dojdzie w tym terminie, wtedy podatnik nie skorzysta ze zwolnienia.

4. Ustalenie wartości posiadanych udziałów w spółce kapitałowej w razie zmiany rezydencji podatkowej

W momencie zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika wartość podatkowa udziałów spółki wydanych mu w wyniku transakcji wymiany udziałów określonej w art. 24 ust. 8a updof, ustalana na potrzeby art. 30da ust. 10 updof, nie jest równa wartości nominalnej tych udziałów.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu pozostaje w związku z oceną organu co do nieprawidłowości stanowiska skarżącego, w zakresie tego czy w momencie zmiany rezydencji podatkowej przez wnioskodawcę jego wartość podatkowa udziałów spółki zgodnie z art. 30da ust. 10 p.d.o.f. jest równa wartości nominalnej udziałów posiadanych w spółce wydanych wnioskodawcy w transakcji »wymiany udziałów«, określonej w przepisach art. 24 ust. 8a tej ustawy.

Wnioskodawca odwołując się do przepisów art. 22 ust. 1f pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. oraz do opisu stanu faktycznego prezentuje stanowisko, że w momencie zmiany rezydencji podatkowej jego wartość podatkowa udziałów spółki zgodnie z art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f. jest równa wartości nominalnej udziałów posiadanych w spółce wydanych wnioskodawcy w transakcji »wymiany udziałów«, określonej w przepisach art. 24 ust. 8a.

Według organu, ustalając wartość podatkową stosownie do art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f., czyli wartość podatkową składnika majątku niezaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty, wnioskodawca powinien ustalić jego wartość w oparciu o przepis art. 23 ust. 1 pkt 38c u.p.d.o.f., czyli na poziomie wydatków poniesionych przez niego na nabycie lub objęcie udziałów w tej »innej spółce kapitałowej«, które zostały następnie przekazane Spółce w drodze wymiany udziałów w zamian za jej udziały.

W tym sporze interpretacyjnym Sąd podziela stanowisko organu. (...)

W opisie stanu faktycznego skarżący wskazał, że na moment zmiany rezydencji podatkowej jest właścicielem udziałów spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Polsce, które objął udziały w zamian za wkład niepieniężny (aport) w postaci udziałów w innej spółce kapitałowej. Transakcja aportu (wkładu niepieniężnego) udziałów innej spółki kapitałowej przez wnioskodawcę do spółki spełniała przesłanki »wymiany udziałów« określoną w przepisach art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f.

Należy zatem rozstrzygnąć, jakie przepisy o exit tax w przypadku udziałów nabytych w sposób określony w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. znajdą zastosowanie do ustalania kosztów uzyskania przychodu, gdy nastąpi zbycie udziałów.

Co do zasady kwestie związane ze zbyciem udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład pieniężny zostały uregulowane w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., zgodnie z którym – nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem

uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e.

Jednakże w sytuacji takiej jak opisana we wniosku, zastosowanie znajdzie art. 23 ust. 1 pkt 38c u.p.d.o.f., zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia lub umorzenia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 38 i art. 22 ust. 1f.

Stosownie do art. 22 ust. 1f.: W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji), koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- określonej zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 7ca albo art. 17 ust. 1 pkt 9 – jeżeli zbywane udziały (akcje) zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, w tym również w zamian za wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej;
- przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ksiąg i ewidencji, o których mowa w art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9.

Analiza treści powołanych wyżej przepisów u.p.d.o.f., mających w ocenie Sądu zastosowanie do zinterpretowania stanu faktycznego, oraz logiczne wnioski wynikające z ich jednoznacznego brzmienia, dają podstawę do zaakceptowania stanowiska organu, że kosztami uzyskania przychodów z tytułu zbycia udziałów (akcji) otrzymanych od spółki nabywającej w drodze wymiany, są wydatki poniesione przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce, której udziały (akcje) są przekazywane spółce nabywającej, ustalone zgodnie z art. 22 ust. 1f lub art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

(...) przepis art. 23 ust. 1 pkt 38c, który w powiązaniu z ust. 1 pkt 38 tego przepisu i art. 22 ust. 1f art. 23 u.p.d.o.f., daje odpowiedź na pytanie w jaki sposób powinny być ustalane koszty uzyskania przychodu, a w konsekwencji co stanowi wartość podatkową składnika majątku skarżącego w przypadku zmiany przez niego rezydencji podatkowej. Z przepisów tych nie da się wyprowadzić wniosku, że koszt uzyskania przychodów ustalałoby się w wysokości nominalnej wartości objętych udziałów spółki z dnia ich objęcia, tak jak stwierdzono w opisie stanu faktycznego i w stanowisko wnioskodawcy. Da się natomiast wyprowadzić wniosek, że koszty uzyskania przychodów z tytułu zbycia otrzymanych udziałów od spółki nabywającej, należy powiązać z wydatkami poniesionymi na nabycie lub objęcie udziałów w »innej spółce kapitałowej«, które następnie były przedmiotem wymiany udziałów.

Sąd podziela stanowisko organu, że ustalając wartość podatkową stosownie do art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f., czyli wartość podatkową składnika majątku niezaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty, skarżący powinien ustalić jego wartość w oparciu o przepis art. 23 ust. 1 pkt 38c tej ustawy – na poziomie wydatków poniesionych przez niego na nabycie lub objęcie udziałów w tej »innej spółce kapitałowej«, które zostały następnie przekazane spółce w drodze wymiany udziałów, co też wynika z literalnego brzmienia tegoż przepisu”.

(wyrok WSA w Kielcach z 13 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Ke 161/20 – orzeczenie nieprawomocne)

5. Brak obowiązku poboru podatku u źródła od usług agencyjnych wspierających sprzedaż produktów

Nabyte od podmiotów zagranicznych usługi agencyjne, polegające na wsparciu sprzedaży produktów sprzedawanych przez spółkę, nie mieszczą się w katalogu świadczeń wskazanych w art. 21 ust. 1 updop.

Z u z a s a d n i e n i a

„Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, przychodów z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze – ustala się w wysokości 20% przychodów.

Ogólna charakterystyka umów (świadczeń) o podobnym charakterze do świadczeń wymienionych wprost w u.p.d.o.p., którą Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie w pełni podziela, została przedstawiona na gruncie wspomnianego art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. m.in. w wyroku NSA z 5 lipca 2016 r. sygn. akt II FSK 2369/15. Zgodnie z tym wyrokiem w aktualnym brzmieniu art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. (to samo dotyczy art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.) świadczenia w nim wymienione można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią świadczenia wyraźnie nazwane, drugą tworzą świadczenia mające podobny charakter do świadczeń nazwanych. W tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla świadczeń wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. jest objęte jego zakresem, decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w tym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych.

Prawidłowa wykładnia pojęcia »świadczenie o podobnym charakterze« prowadzi zatem do wniosków, że świadczenie takie to nie każde świadczenie niematerialne, ale tylko świadczenie równorzędne pod względem prawnym do (świadczeń) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń.

Sąd podkreśla, że uznanie danego świadczenia za świadczenie o podobnym charakterze lub nie, determinuje i delimituje analiza określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji.

Sąd zgadza się ze Skarżącą, że z uwagi na zakres czynności wykonywanych przez Agentów na rzecz spółki usługi te nie mogą być zaliczone do usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. Nie stanowią one bowiem usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji czy poręczeń. W ocenie Sądu, nie będą stanowić również usług o podobnym charakterze do usług wymienionych wyżej.

Zdaniem Sądu organ arbitralnie i bez odniesienia do opisanego przez Skarżącą stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego uznał, że nabywane przez Spółkę usługi polegające na wsparciu sprzedaży produktów sprzedawanych przez Spółkę stanowią usługi podobne do usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., pomijając jednocześnie przywołane

przez Skarżącą dotychczasowe prezentowane przez sądy administracyjne stanowisko w tym zakresie, jak i interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora KIS na tle tożsamego stanu faktycznego.

W ocenie Sądu Dyrektor KIS błędnie, w sposób nieuprawniony przyporządkował usługi polegające na wsparciu sprzedaży produktów sprzedawanych przez Skarżącą do kategorii świadczeń o podobnym charakterze. Rację, ma w tym kontekście skarżąca podkreślająca, że Spółka i Agenci zawarli umowy, które przede wszystkim mają cechy umów agencyjnych, a Agenci pełnią rolę podmiotów wspierających sprzedaż produktów. W świetle powyższego, zdaniem Sądu usługi świadczone przez Agentów nie posiadają cech wspólnych z usługami wymienionymi w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. Usługi te, czego nie uwzględnił Dyrektor KIS w zaskarżonej interpretacji, wypełniają inne cele niż rodzaje usług wymienionych w katalogu określonym w analizowanym przepisie i nie mają istotnych cech podobnych do tych usług”.

(wyrok WSA w Gdańsku z 17 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 2106/19 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Zobowiązanie fundatora do wnoszenia opłat na rzecz fundacji a darowizna

Wniesienie przez fundatora środków pieniężnych, które stanowią fundusz założycielski oraz wypełnienie zobowiązania do dokonywania corocznych wpłat wynikającego z aktu ustanowienia fundacji, nie może być uznane za darowiznę podlegającą odliczeniu od dochodu.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu sprowadza się do prawidłowej wykładni art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., dla dokonania której w zarysowanym stanie faktycznym niezbędne będzie sięganie także do przepisów innych ustaw. Analizowany przepis stanowi, że podstawę opodatkowania, (z zastrzeżeniami, które nie mają znaczenia dla rozpatrywanej sprawy) stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1. Sporne pomiędzy stronami pozostawało, czy opisane przez skarżącą świadczenia pieniężne, do których ponoszenia zobowiązała się w akcie notarialnym ustanawiającym fundację przez 10 lat, począwszy od roku następnego po ustanowieniu fundacji można uznać za darowizny. Na wstępie należy zauważyć, że na potrzeby u.p.d.o.p. pojęcie »darowizny« nie zostało zdefiniowane, jednakże zarówno w literaturze jak i w orzecznictwie »darowizna«, o której traktuje art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. identyfikowana jest jako umowa nazwana z ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...), czyli poprzez odwołanie do przepisów prawa cywilnego (por. np. P. Małeck, M. Mazurkiewicz, pkt II.2. w CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, WKP 2019, publ. SIP LEX; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 lutego 2008 r.,

sygn. akt II FSK 1767/06; wyrok WSA w Opolu z 24 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Op 791/13; publ. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dalej zwana: »CBOSA«).

Podstawowe zatem znaczenie dla wykładni art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. ma to, czym na gruncie prawa cywilnego jest darowizna. Zgodnie z art. 888 § 1 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Wynika z tego zapisu, że darowizna jest umową, a nie jednostronnym oświadczeniem woli darczyńcy. Wskazuje się, że darowizna jest umową konsensualną i zobowiązującą, czyli dwustronną czynnością prawną kausalną, konsensualną, jednostronnie zobowiązującą i darmą. Do jej elementów przedmiotowo istotnych (*essentialia negotii*) należy zobowiązanie do nieodpłatnego świadczenia kosztem majątku darczyńcy (...). Niezbędnym składnikiem każdej umowy jest zatem zawarcie porozumienia w formie zgodnych oświadczeń woli przez co najmniej dwa podmioty, w przypadku umowy darowizny są to: darczyńca i obdarowany. Czym innym są jednostronne czynności prawne, które dochodzą do skutku przez złożenie oświadczenia woli jednej strony (...). Z umowy może wynikać obowiązek świadczenia ciążyący na jednej albo obu (lub więcej) stronach. Na tej podstawie umowy zobowiązaniowe dzieli się na jednostronne i dwustronne (lub wielostronne) zobowiązujące. W doktrynie podnosi się, że nie do pomyślenia jest postać »jednostronnej« umowy zobowiązaniowej (...). Wskazano także, że przy umowach jednostronnie zobowiązujących obowiązek świadczenia ciąży tylko na jednej ze stron, co powoduje, że jedna ze stron jest tylko dłużnikiem, a druga tylko wierzycielem, inaczej niż przy umowach wzajemnych, gdzie obie strony są jednocześnie względem siebie wierzycielami i dłużnikami (...).

Nie można mylić z opisaną powyżej umową darowizny aktu fundacyjnego, o którym stanowi art. 3 ust. 1-3 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (...), który stanowi, że: oświadczenie woli o ustanowieniu fundacji powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Zachowania tej formy nie wymaga się, jeżeli ustanowienie fundacji następuje w testamencie (ust. 1); w oświadczeniu woli o ustanowieniu fundacji fundator powinien wskazać cel fundacji oraz składniki majątkowe przeznaczone na jego realizację (ust. 2). Składnikami majątkowymi, o których mowa w ust. 2, mogą być pieniądze, papiery wartościowe, a także oddane fundacji na własność rzeczy ruchome i nieruchomości (ust. 3). Z regulacji tej wynika, że fundacja powstaje na podstawie oświadczenia woli fundatora. W literaturze wskazuje się, że akt fundacyjny należy uznać za jednostronne oświadczenie woli zmierzające do ustanowienia fundacji. Dominuje pogląd uznający akt fundacyjny za czynność prawną o charakterze zobowiązującym, która jest realizowana pod warunkiem zawieszającym (...). Tymi warunkami zawieszającymi są: uchwalenie statutu oraz wpis fundacji do rejestru. Podkreślenia wymaga, że dopiero z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego fundacja nabywa osobowość prawną (art. 7 ust. 2 ustawy o fundacjach oraz art. 37 § 1 k.c.). Oznacza to, że dopiero z chwilą uzyskania osobowości prawnej fundacja uzyskuje swoją podmiotowość i dopiero od tej chwili może być stroną jakichkolwiek czynności prawnych, w tym zawierać jakiegokolwiek umowy. Z kolei składając oświadczenie woli o ustanowieniu fundacji fundator zobowiązany jest wskazać składniki majątkowe przeznaczone na realizację celu fundacji, którymi mogą być m.in. pieniądze (art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o fundacjach). Jest to tzw. wielkość kapitału początkowego (majątku pierwotnego, założycielskiego), którym powinna dysponować fundacja. W piśmiennictwie wskazuje się, że musi istnieć proporcja między celem fundacji a majątkiem danym na jego realizację, wartość i zakres zaś przekazywanego majątku powinna zostać określona przez fundatora w akcie fundacyjnym. Po uzyskaniu przez fundację osobowości prawnej fundator jest obowiązany przenieść własność składników majątkowych i dlatego konieczne jest ich dokładne określenie. W sytuacji gdy jest kilku fundatorów, niezbędne jest również wskazanie, jakie składniki, a w wypadku pieniędzy – jaką kwotę, każdy z nich prze-

znacza na realizację celu fundacji, przy czym wystarcza wskazanie, jaka jest to kwota (...). Z tego wynika, że określone pieniądze, do wpłaty których na rzecz fundacji zobowiązał się jej fundator, stanowią jej majątek niezbędny do realizacji jej celów i tym samym nie wynikają z jakiegokolwiek umowy pomiędzy fundacją a jej fundatorem. Stanowią one majątek pierwotny, założycielski fundacji. Niezależnie zatem od tego, czy środki takie są przekazywane w pierwszym roku funkcjonowania fundacji, czy też w kolejnych latach, stanowią one środki finansowe przekazywane przez fundatora na realizację statutowych celów fundacji, a nie jakiegokolwiek darowizny pomiędzy fundatorem a samą fundacją.

Należy wobec tego podzielić zapatrywania wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1767/06 (...), że jednostronna czynność fundatora, który zobowiązuje się do wyposażenia fundacji w niezbędny majątek podyktowana jest wykonaniem jego zobowiązania co do zapłaty określonej kwoty przez niego jako fundatora. Taki obowiązek nie wynika więc z umowy darowizny, której stroną jest podatnik. Wskazanie bowiem w akcie fundacyjnym składników majątkowych rodzi zobowiązanie po stronie fundatora do przeniesienia ich na rzecz fundacji po jej zarejestrowaniu. Z kolei stając się podmiotem majątku określonego w akcie fundacyjnym fundacja uzyskuje roszczenie o jego wydanie, lecz staje się wierzycielem z tytułu jednostronnej czynności prawnej o charakterze zobowiązującym fundatora, a nie jako obdarowana z tytułu umowy darowizny. Dla istnienia umowy darowizny niezbędne są dwa podmioty: darczyńcy i obdarowanego. W wypadku wniesienia majątku do fundacji w celu jej utworzenia występuje tylko jeden podmiot, czyli fundator, a powstanie i funkcjonowanie drugiego – fundacji – jest uwarunkowane wniesieniem określonego majątku. Z tej przyczyny majątek wniesiony do fundacji nie może być uznany za darowiznę w rozumieniu art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Całkowicie nieuprawnione były zatem rozważania Sądu I instancji dotyczące »bezpłatności« i »nieekwiwalentności« w kontekście wpłat określonych w akcie założycielskim fundacji. Całkowicie nie przystają także do stanu faktycznego i prawnego sprawy poglądy wyrażone przez WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 18 listopada 2009 r., sprawie I SA/Wr 1365/09. Dotyczyła ona bowiem dobrowolnych wpłat na rzecz stowarzyszenia przez członka wspierającego, które nie stanowiły zobowiązań fundatora do wyposażenia fundacji w określony majątek przeznaczony na realizację celu fundacji, o którym stanowi art. 3 ust. 2 ustawy o fundacjach”.

(wyrok NSA z 10 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 3179/18)

7. Poniesienie straty ze źródła przychodów nie zwalnia podmiotów powiązanych z obowiązków dokumentacyjnych

Warunek zwolnienia ze sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych będzie spełniony, gdy żaden z podmiotów powiązanych będący stroną transakcji kontrolowanej nie poniósł straty ze źródła przychodów, do którego zalicza się tę transakcję (przy założeniu, że pozostałe warunki z art. 11n pkt 1 updop są spełnione).

Z u z a s a d n i e n i a

„Sporne jest więc tylko to, czy zwolnienie z obowiązku sporządzenia dokumentacji ma zastosowanie do podmiotów realizujących transakcje kontrolowane, z których jeden lub oba

wykazały w jednym ze źródeł przychodów stratę, przy czym ogólny wynik podatkowy jest dodatni (podmiot będzie zobowiązany zapłacić podatek dochodowy).

Skarżąca argumentowała, że, po pierwsze, organ interpretacyjny przy wykładni art. 11n pkt 1 u.p.d.o.p. oparł się na historycznym brzmieniu art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. Po drugie, prawidłowa wykładnia tego przepisu z uwzględnieniem także jej celu, prowadzi do wniosku, że będzie istniała możliwość skorzystania ze zwolnienia z art. 11n pkt 1 u.p.d.o.p. nawet w przypadku, gdy z jednego źródła dochodów jedna lub obie strony transakcji wykażą stratę, o ile ogólną podstawę opodatkowania będzie stanowił dochód z drugiego źródła. Oba podmioty będą bowiem zobowiązane do płatności podatku. Jedynym przypadkiem braku możliwości zastosowania tego zwolnienia będzie sytuacja, gdy co najmniej jedna strona transakcji wykaże stratę z obu źródeł dochodów.

Organ interpretacyjny z kolei dokonał wykładni tego przepisu w zakresie pojęcia »strata« opierając się na historycznym brzmieniu art. 7 ust. 2 zdanie drugie u.p.d.o.p., powołał się bowiem na treść tego przepisu w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2018 r. W tym zakresie uznał zasadność zarzutu skargi. Skarżąca bowiem jasno wskazała, że jej wniosek o interpretację art. 11n pkt 1 lit. c) u.p.d.o.p. dotyczy okresu od 1 stycznia 2018 r. i dalej. Co do meritum w zaskarżonej interpretacji wyraził pogląd, że gdy z jednego źródła dochodów jedna lub obie strony transakcji wykażą stratę, będą zobowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych bez względu na fakt, że ogólną podstawę opodatkowania będzie stanowił dochód z drugiego źródła. Zdaniem organu interpretacyjnego pojęcie straty z art. 11n pkt 1 lit. c) u.p.d.o.p. należy rozumieć w znaczeniu, jakie nadaje mu art. 7 ust. 2 tej ustawy. (...)

Rozpoczynając wykładnię spornego zagadnienia w pierwszej kolejności wskazać trzeba, że w myśl art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. wynika z kolei, że dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11, art. 24a i art. 24b, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Jak słusznie podkreśla Skarżąca, od 1 stycznia 2018 r. w ustawie podatkowej przyjęto rozwiązanie polegające na rozgraniczeniu źródeł przychodów i odrębnym określaniu przez podatnika uzyskanego z tych źródeł wyniku podatkowego – dochodu bądź straty. Ustawodawca wprowadził przychody (dochody) uzyskiwane z »zysków kapitałowych jako odrębne źródło przychodów (dochodów)«. Jeżeli podatnik – w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych – osiągnie w roku podatkowym zarówno dochody z »zysków kapitałowych«, jak i dochody z pozostałej działalności, to wówczas przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym będzie łączny dochód uzyskany z obu tych źródeł. Jeżeli jednak w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych podatnik uzyska dochód tylko z jednego z tych źródeł, a w drugim z nich poniesie stratę, to wówczas opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać będzie uzyskany z jednego źródła dochód, bez pomniejszania go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów. Sąd zgadza się w tym zakresie z poglądami doktryny (Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz, CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, Wydanie X, WKP 2018, komentarz do art. 7b). Od 2018 r. zatem przychody podatników podatku dochodowego od osób prawnych dzielą się na dwa odrębne źródła:

- z zysków kapitałowych oraz
- z pozostałych źródeł, tzw. »działalności operacyjnej«.

Przy czym art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p., zawiera zamknięty katalog przychodów, które należy zakwalifikować do przychodów z zysków kapitałowych.

Powyższe zapisy mają znaczenie dla regulacji dotyczących cen transferowych w ogóle. (...)

Podkreślenia wymaga też, na co słusznie wskazuje Skarżąca, że obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych w odniesieniu do transakcji kontrolowanych realizowanych dotyczy podmiotu powiązanego, a nie podatnika w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Zatem, również poprawnie argumentuje Skarżąca, że obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej ma każda spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej, a nie podatkowa grupa kapitałowa jako podatnik.

Konsekwentnie prawidłowa wykładnia art. 11n pkt 1 lit. c) u.p.d.o.p., nakazuje aby »stratę podatkową« – jako warunek do zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych – definiować przez pryzmat ustawy podatkowej i prawa podatkowego w ogóle, w opozycji do prawa rachunkowego (bilansowego). Dodanie przymiotnika »podatkowa« świadczy właśnie o takim rozumieniu tego pojęcia, o wyraźnym rozróżnieniu straty »podatkowej« i »bilansowej« w kontekście stosowania art. 11n pkt 1 lit. c) u.p.d.o.p.. Strata podatkowa została bowiem zdefiniowana jako nadwyżka pomiędzy kosztami uzyskania przychodów a osiągniętymi przychodami ze źródła przychodów. Ustawodawca ograniczył więc możliwość przenoszenia kosztów podatkowych pomiędzy dwoma różnymi źródłami przychodów (z zysków kapitałowych oraz z pozostałych źródeł) i ustalił, że podatnik może ponieść stratę podatkową na każdym źródle odrębnie. Zatem pod pojęciem »straty podatkowej« należy rozumieć stratę ze źródła przychodów, o której mowa w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. oznacza to w konsekwencji, że warunek zwolnienia ze sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych będzie spełniony, gdy żaden z podmiotów powiązanych będący stroną transakcji kontrolowanej nie poniósł straty ze źródła przychodów, do którego zalicza się tę transakcję (przy założeniu, że pozostałe warunki konieczne do zastosowania zwolnienia krajowego wymienione w art. 11n pkt 1 u.p.d.o.p. są spełnione)».

(wyrok WSA we Wrocławiu z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 861/19)

8. Interpretacje indywidualne dla poszczególnych spółek po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej

Po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, spółki wchodzące w jej skład nadal mogą korzystać z mocy ochronnej wynikającej z interpretacji indywidualnych uzyskanych przed utworzeniem podatkowej grupy kapitałowej.

Z u z a s a d n i e n i a

„Wyrażony w interpretacji pogląd Organu został uzasadniony brzmieniem art. 14n § 1 pkt 1a Ordynacji podatkowej. Należy więc od razu wyjaśnić, że chybione jest powoływanie się na ten przepis dla wykazania tezy, iż z chwilą powołania [...] spółki tworzące tę grupę tracą uprawnienie do powoływania się na ochronną funkcję interpretacji uzyskanych przed powołaniem grupy. Przepis ten normuje bowiem tylko jedną, konkretną sytuację faktyczną, która polega na tym, że przed utworzeniem grupy podatkowej spółka, która później weszła w skład tej grupy, uzyskała interpretację indywidualną w zakresie działalności tej gru-

py. Przepis ten przesądza, że na ochronną funkcję takiej interpretacji, skierowanej przeciw do spółki, a nie do grupy (grupa jeszcze wtedy nie istniała, więc nie mogła wystąpić o interpretację), może powołać się grupa po – co oczywiste – po jej powstaniu. Gdyby w Ordynacji nie istniał art. 14n § 1 pkt 1a, powstałby nieuchronny dylemat, jak i kto (jaki podmiot) może »zdyskontować« tak wydaną interpretację, skierowaną do spółki przed utworzeniem grupy, a dotyczącą sytuacji prawnej tej grupy. Przepis ten wyjaśnia więc, że taką interpretację może »zdyskontować« grupa.

W niniejszej sprawie pytanie sformułowane we wniosku dotyczyło natomiast zupełnie innego problemu – tego mianowicie, czy po utworzeniu grupy spółka, która wcześniej uzyskiwała interpretację indywidualną, może nadal korzystać z jej funkcji ochronnej w zakresie swojej własnej sytuacji prawnopodatkowej. Zastosowana w zaskarżonej interpretacji argumentacja a contrario wobec art. 14n § 1 pkt 1a Ordynacji (choć Organ wprost tak nie nazwał tego swojego argumentu) jest zatem chybiona, a to z powodu innych zakresów normowania tego przepisu z jednej strony oraz art. 14k oraz 14m Op z drugiej. Powtórzyć należy, że samo istnienie art. 14n § 1 pkt 1a Op nie daje żadnej odpowiedzi na pytanie sformułowane przez Bank, a to dlatego, że przepis ten nie pozostaje w żadnej relacji do problemu niniejszej sprawy.

W ocenie Sądu Bank trafnie uznał, że Ustawodawca nie wiąże działalności gospodarczej grupy z taką działalnością spółek. Status grupy jako podatnika jest istotnie specyficzny – przedmiotem opodatkowania grupy, zgodnie z art. 7a updop, jest nadwyżka sumy dochodów poszczególnych spółek nad sumą ich strat. Sama grupa, ściśle rzecz ujmując, nie ma »własnego« przychodu, dochodu, kosztów uzyskania przychodu, straty. Są to kategorie przynależne zawsze poszczególnym spółkom, natomiast w odniesieniu do grupy należy mówić tylko o dochodzie (sumarycznym) oraz stracie (także sumarycznej). Aby ustalić te dwie sumaryczne kategorie przynależne grupie, należy najpierw posłużyć się tymi tradycyjnymi pojęciami odniesionymi do poszczególnych spółek. Z tego względu spółki nadal, po utworzeniu i funkcjonowaniu grupy, prowadzą własną rachunkowość podatkową, ustalają koszty uzyskania przychodu, ustalają swój dochód lub stratę, aby w końcu dostarczyć grupie, jako de iure jednemu podatnikowi, swój własny »wkład« w ustalenie sumarycznego dochodu (straty) do opodatkowania grupy. Dlatego, w ocenie Sądu, jeśli interpretacja wydana w przeszłości, przed utworzeniem grupy, dotyczy problemu prawnopodatkowego, dla którego funkcjonowanie grupy nie ma żadnego znaczenia i w żaden sposób nie wpływa na prawa i obowiązki spółki, bezpodstawne byłoby swoiste »wygaszenie« takiej interpretacji. W prawie podatkowym musiałyby istnieć ku takiemu »wygaszeniu« wyraźna podstawa prawna. Tymczasem takiej podstawy brakuje. Nie można jej domniemywać z samego faktu, że interpretację wydano dla spółki jako podatnika, zaś po utworzeniu grupy ten status spółki stał się nieaktualny. Nie istnieje żadne uzasadnienie stanowiska, że samo utworzenie grupy pozbawia spółkę ją współtworzącą uprawnienia do powoływania się na wcześniej (przed powstaniem grupy) uzyskaną interpretację, która np. potwierdza status jakiegoś wydatku spółki jako kosztu uzyskania przychodu. Jakkolwiek więc należy potwierdzić ocenę Organu, że istotą [...] jest odebranie podmiotowości podatkowej w podatku CIT poszczególnym spółkom, to jednak to odebranie nie jest zupełne. Poszczególne spółki nawet po utworzeniu grupy zobowiązane są posługiwać się wspomnianymi wyżej, podstawowymi kategoriami podatku dochodowego (np. kosztem uzyskania przychodu). Jeśli w takim zakresie, nie wiążącym się w żaden sposób z grupą podatkową, wydano dla spółki interpretację podatkową, to jej funkcja ochronna z art. 14k–14m pozostaje aktualna”.

(wyrok WSA w Warszawie z 6 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 699/19 – orzeczenie nieprawomocne)

9. Wspólnik spółki komandytowej może jednocześnie prowadzić działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej

Uzyskiwanie przychodów z udziału w spółce osobowej nie wyłącza możliwości opodatkowania kartą podatkową indywidualnej działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika. Wspólnicy spółek osobowych nie są bowiem osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą, a jedynie uzyskują przychody z udziałów w takiej spółce, które są zaliczane do przychodów z tego źródła.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota sporu dotyczy wykładni art. 25 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d., a mianowicie pojęcia prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, innej niż wymieniona w art. 23 u.z.p.d. Organy podatkowe i Sąd pierwszej instancji utożsamiają to pojęcie z uzyskiwaniem przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W konsekwencji przyjmują, że jeżeli podatnik jest wspólnikiem spółki komandytowej i tym samym może uzyskiwać przychody z tytułu udziałów w tej spółce, to jest to równoznaczne z prowadzeniem przez niego innej działalności gospodarczej. Z kolei powyższe wyklucza opodatkowanie osobiście prowadzonej działalności gospodarczej w formie karty podatkowej. Natomiast skarżący prezentuje stanowisko, że działalność gospodarcza prowadzona jest we własnym imieniu przez spółkę komandytową, będącą bytem prawnym odrębnym od skarżącego, a jedynie przychody wspólników z udziału w tej spółce uznawane są za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego rację w tym sporze należy przyznać skarżącemu. (...)

W niniejszej sprawie bezspornym jest, że skarżący rozlicza się z podatku dochodowego od osób fizycznych w formie karty podatkowej i planuje, poza wykonywaną praktyką lekarską, powołanie spółki komandytowej, w której obejmie funkcję komandytariusza. Jako komandytariusz strona nie będzie prowadziła w żaden sposób spraw spółki, czy też nią zarządzała.

Spółka komandytowa jest spółką handlową osobową, w rozumieniu art. 1 § 2 i art. 4 pkt 1 K.s.h. Spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Co istotne prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą (art. 8 § 1 i § 2 K.s.h.). Oznacza to, że warunkiem istnienia spółki osobowej jest prowadzenie przedsiębiorstwa we własnym imieniu, a tym samym, że jest ona obecnie jednostką organizacyjną wyposażoną w zdolność prawną, w rozumieniu art. 331 Kodeksu cywilnego i przedsiębiorcą, zgodnie z art. 431 Kodeksu cywilnego (...). W odniesieniu do spółki komandytowej potwierdzenie tej tezy stanowi art. 102 K.s.h, definiujący tę spółkę jako spółkę osobową mającą na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona. To spółka komandytowa zatem, a nie jej wspólnicy, jest przedsiębiorcą (w myśl art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej – tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 2168, obowiązującej w dacie złożenia wniosku przez skarżącego i wydania interpretacji, tak samo stanowi art. 4 ust. 1 i 2 obowiązującej ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców

– Dz. U. z 2019 r. poz. 1292) i to ona we własnym imieniu prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą.

Analizując warunek opodatkowania kartą podatkową uregulowany w art. 25 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d. stwierdzić należy, że określa on przesłankę negatywną. Prowadzenie przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, innej niż wymieniona w art. 23 u.z.p.d. wyłącza możliwość opodatkowania w tej formie. Przepis wskazuje przy tym, co należy podkreślić, na prowadzenie działalności gospodarczej przez podatnika, a nie na uzyskiwanie przez niego przychodów, zaliczanych do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Uzyskiwanie przychodów, zaliczanych do tego ostatniego źródła nie jest zaś równoznaczne z prowadzeniem przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, jak twierdzi Sąd pierwszej instancji i organ interpretacyjny.

Przywołany w zaskarżonym wyroku przepis art. 5b w ust. 2 u.p.d.o.f. stanowi, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (pozarolnicza działalność gospodarcza). Ustawodawca istotnie przyjmuje zatem pewną fikcję prawną, ale odnoszącą się wyłącznie do przypisania przychodów do określonego źródła. Uznaje on bowiem przychody wspólników spółek niemających osobowości prawnej, mogących we własnym imieniu prowadzić pozarolniczą działalność gospodarczą (»jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka (...)«) z udziału w tych spółkach za przychody ze źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Tak zdaje się odcodować znaczenie tego przepisu Sąd pierwszej instancji, odnosząc fikcję prawną do przychodów, jednak wyprowadził z regulacji zawartej w art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. błędne wnioski. Uznanie, że uzyskiwanie przychodów z udziału ze spółki komandytowej wyklucza opodatkowanie kartą podatkową byłoby prawidłowe wyłącznie wówczas, gdyby przesłanka negatywna z art. 25 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d.o.f. odnosiła się do uzyskiwania przychodów ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. nie nakazuje jednak uznać wspólników spółki niemającej osobowości prawnej za osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, ale wyłącznie przychody z udziału zaliczać do przychodów z tego źródła. Tymczasem w art. 25 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d. ustawodawca jako przesłankę negatywną opodatkowania w tej formie wskazał prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie jest natomiast przesłanką negatywną osiąganie przychodów ze źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Ustawodawca, jak wynika choćby z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. nie utożsamia osiągania przychodów ze źródła pozarolniczej działalności gospodarczej z prowadzeniem tej działalności. Uzyskanie przychodów z udziału w spółce osobowej nie wyłącza zatem możliwości opodatkowania kartą podatkową.

Zaprezentowaną powyżej wykładnię wzmacnia odwołanie się do art. 25 ust. 5 u.z.p.d., zgodnie z którym podatnicy prowadzący działalność określoną w art. 23 ust. 1 pkt 1-6 mogą być opodatkowani w formie karty podatkowej również wtedy, gdy działalność ta jest prowadzona w formie spółki cywilnej, pod warunkiem, że łączna liczba wspólników oraz zatrudnionych pracowników nie przekracza stanu zatrudnienia określonego w tabeli. Spółka cywilna nie jest spółką osobową, nie posiada zdolności prawnej jako jednostka organizacyjna i nie może prowadzić działalności gospodarczej pod własną firmą. Przedsiębiorcami, w myśl powołanych powyżej regulacji zawartych w art. 4 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i art. 4 ust. 2 ustawy Prawo przedsiębiorców, są wspólnicy tej spółki. Wprowadzenie limitu wspólników i pracowników spółki precyzuje zatem warunki opodatkowania (co do ilości osób zatrudnionych) w formie karty podatkowej w przypadku, gdy działalność gospodarcza prowadzona jest przez wspólników. Takie zastrzeżenie nie jest natomiast potrzebne

w przypadku spółek osobowych, które prowadzą działalność gospodarczą pod własną firmą i na własny rachunek, natomiast ich wspólnicy takiej działalności na własny rachunek nie prowadzą.

Naczelny Sąd Administracyjny, w składzie rozpatrującym niniejszą sprawę, z powołanych powyżej powodów nie podziela poglądu tego Sądu wyrażonego w wyroku z dnia 18 maja 2018 r. o sygn. akt II FSK 1391/16, na który powołał się WSA we Wrocławiu. W orzeczeniu tym uznano, że przypisanie przychodów uzyskiwanych przez wspólnika spółki komandytowej do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej jest równoznaczne z prowadzeniem jej przez tego wspólnika.

Reasumując stwierdzić należy, że skarżący nie utraci prawa do odpłacania podatku w formie karty podatkowej z tytułu prowadzonej samodzielnie działalności gospodarczej (wymienionej w art. 23 u.z.p.d.) z powodu uzyskiwania przychodu z udziału w spółce komandytowej. Uzyskiwanie przychodu z udziału w spółce komandytowej przez stronę jako komandytariusza nie jest bowiem równoznaczne z prowadzeniem innej pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 25 ust. 1 pkt 4 u.z.p.d.”.

(wyrok NSA z 30 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 3407/18)

10. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla działów specjalnych produkcji rolnej

Jeżeli podatnik prowadzi działalność rolniczą oraz osiąga przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, to do ustalenia, czy z działów powinien prowadzić księgi rachunkowe, zobowiązany jest wziąć pod uwagę wyłącznie przychody z działów specjalnych produkcji rolnej.

Z u z a s a d n i e n i a

„Istota przedstawionego do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnopodatkowego sprowadza się do odpowiedzi na pytanie o zasady opodatkowania dochodów wnioskodawcy z działów specjalnych produkcji rolnej. W szczególności czy uwzględniając zdarzenie przyszłe opisane we wniosku dochód wnioskodawcy z działów specjalnych produkcji rolnej ustalać należy przy zastosowaniu norm szacunkowych na podstawie art. 24 ust. 4 updof czy według zasad określonych w art. 14 tej ustawy.

Zdaniem wnioskodawcy w razie zaistnienia zdarzeń określonych w pytaniu, dochód z działów specjalnych produkcji rolnej w kolejnym roku podatkowym należy ustalać przy zastosowaniu norm szacunkowych na podstawie art. 24 ust. 4 updof. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że limit przychodów, określony w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, w przypadku podmiotu osiągającego przychody z tytułu działów specjalnych produkcji rolnej, powinien być ustalany wyłącznie z uwzględnieniem wielkości przychodów z tego tytułu, tj. bez uwzględniania wysokości przychodów z innych źródeł.

W ocenie organu konsekwencją uzyskania przez osobę fizyczną, określonych w przepisach ustawy o rachunkowości łącznych przychodów z prowadzonej działalności w kwocie określonej w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości jest obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zatem w sytuacji prowadzenia przez osobę fizyczną indywidualnej działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej oraz działalności rolniczej przy ocenie, czy wystąpi obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, pod uwagę bierze się przychody

w rozumieniu ustawy o rachunkowości, co oznacza uwzględnienie łącznej sumy przychodów z prowadzonej działalności, zarówno z działalności rolniczej, jak i z działów specjalnych produkcji rolnej. (...)

Zgodnie z brzmieniem art. 15 ust. 1 updof obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., na mocy ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 699), przychód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się według zasad określonych w art. 14, jeżeli podatnik prowadzi księgi wykazujące te przychody. O zamiarze założenia ksiąg podatnik jest obowiązany zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku, z zastrzeżeniem ust. 2. Z kolei w ust. 2 tego artykułu przyjęto, że w przypadku gdy obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych wynika z przepisów o rachunkowości, przychód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych według zasad określonych w art. 14. W takim przypadku nie ma obowiązku zawiadamiania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o założeniu ksiąg rachunkowych. Z powyższego wynika, że od dnia 1 stycznia 2016 r. nastąpiło wprowadzenie przez ustawodawcę nowych zasad opodatkowania osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Od wejścia w życie nowych uregulowań, pod względem prawnopodatkowym można wyróżnić trzy grupy podmiotów, prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Są to: 1) podmioty, na których nie ciąży obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, 2) podmioty, na których nie ciąży ww. obowiązek, a które zdecydowały o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i powiadomiły o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, 3) podmioty obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

Przepisami ustawy o rachunkowości, z których wynika obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych są m.in. regulacje art. 2 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, w myśl których obowiązek ten dotyczy mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium RP osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej – 2.000.000 euro.

Jak z powyższego wynika zasadnicze znaczenie w zakresie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych ma ustalenie wysokości ww. limitu przychodów.

W realiach rozpatrywanej sprawy okazało się, że bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie sprawy miała przyjęta do wyliczenia tego limitu metoda, która w ocenie Sądu została oparta na błędnej interpretacji art. 15 ust. 2 updof oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Organ przyjął, że skarżący nie może w kolejnym roku podatkowym dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej rozliczać na podstawie norm szacunkowych, ponieważ z ustawy o rachunkowości wynika, że w jego przypadku przychody uzyskane z działów specjalnych produkcji rolnej należy ująć łącznie z jego przychodami z działalności rolniczej, przez co występuje przekroczenie kwoty, z którą wiąże się istnienie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Sąd powyższego poglądu nie podziela, stwierdzając, że błędna jest interpretacja przepisów prawa materialnego dokonana przez organ. Wykładnia wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. zmian w art. 15 ust. 1 i ust. 2 updof, z uwzględnieniem której została wydana interpretacja indywidualna, nie znajduje zdaniem Sądu uzasadnienia. Z przepisów tych nie wynika w szczególności, że w celu ustalenia czy przychody podatnika przekroczyły limit zobowiązujący go do prowadzenia ksiąg rachunkowych należy łączyć przychody z działów specjalnych produkcji rolnej z przychodami z innych źródeł, tym bardziej przychodów z działal-

ności rolniczej, które są wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 1 pkt 1 updof).

Z cytowanych przepisów ani nie wynika wprost, ani nie można tego w żaden sposób wyinterpretować, że w celu ustalenia, czy przychody podatnika przekroczyły limit zobowiązujący go do prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy łączyć przychody z działów specjalnych produkcji rolnej z przychodami z innych źródeł. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 4 updof odrębnym źródłem przychodów są działy specjalne produkcji rolnej. Już sam art. 15 updof w całości odnosi się tylko do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Wskazany więc w art. 15 ust. 2 updof obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych odnieść należy wyłącznie do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Odniesienie do ustawy o rachunkowości dotyczy zaś jedynie określenia limitu wielkości przychodów, z którym wiąże się obowiązek prowadzenia ksiąg.

Mając powyższe na względzie stwierdzić należy, że poziom przychodów wnioskodawcy w 2019 r. z tego właśnie tytułu, tj. działów specjalnych produkcji rolnej nie uzasadniał przyjęcia obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, a co za tym idzie, rozliczania się skarżącego z tej działalności, w kolejnym w roku podatkowym, według zasad określonych w art. 14 updof a nie według norm szacunkowych, o których mowa w art. 24 ust. 4 tej ustawy.

Skoro wnioskodawca oświadczył, że w 2019 r. osiągnął przychody z działów specjalnych produkcji rolnej w wysokości około 7,5 mln zł, to przychody te nie uzasadniały przyjęcia obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Nie doszło bowiem do przekroczenia limitu, o którym mowa w ustawie o rachunkowości, a który w 2019 r. wynosił 2.000.000 euro. Tym samym nie było w kolejnym roku podatkowym konieczności rozliczania się wnioskodawcy z tej działalności według zasad określonych w art. 14 updof zamiast według norm szacunkowych, o których mowa w art. 24 ust. 4 updof⁹.

(wyrok WSA w Opolu z 29 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Op 44/20 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Inne zdanie w omawianej kwestii prezentują organy podatkowe. Przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 listopada 2019 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.406.2019.1.GM uznał, że: „W sytuacji prowadzenia przez osobę fizyczną indywidualnej działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej oraz działalności rolniczej przy ocenie, czy wystąpi obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, pod uwagę bierze się przychody w rozumieniu ustawy o rachunkowości, co oznacza uwzględnienie łącznej sumy przychodów z prowadzonej działalności, zarówno z działalności rolniczej, jak i z działów specjalnych produkcji rolnej.

Nie ma przy tym znaczenia, w jakiej części na kwotę 2.000.000 euro składają się przychody osiągnięte w ramach działów specjalnych produkcji rolnej, a w jakiej z działalności rolniczej.

Odnosząc zatem (...) uregulowania prawne do przedstawionego zdarzenia przyszłego, stwierdza się, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, w przypadku osiągnięcia w danym roku obrotowym przychodu netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wynoszącego co najmniej równowartość w walucie polskiej 2.000.000 euro, na Wnioskodawcy ciąży obowiązek prowadzenia w kolejnym roku obrotowym ksiąg rachunkowych. Ustalając powyższy limit, Wnioskodawca uwzględnia łączną sumę przychodów uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej oraz z działalności rolniczej¹⁰.

Podobne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 19 grudnia 2016 r., nr 1061-IPTPB1.4511.785.2016.3.MAP.

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 11 750



PRENUMERATA 2021 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2021	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2465 zł	23%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2025 zł	16%	1698 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	989 zł	8%	910 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2021		2020
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	378,00 zł	189,00 zł	94,50 zł
3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	372,00 zł	186,00 zł	93,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	1012,50 zł	506,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.