

NAJCIEKAWSZE ORZECZNICTWO Z ZAKRESU PIT I CIT

I. PRZYCHODY PODATKOWEstr. 3

1. Refakturowanie mediów najemcom przez przedsiębiorcę opłacającego ryczałt ewidencjonowany str. 3
2. Sprzedaż prywatnych nieruchomości może być uznana za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej str. 4
3. Umorzenie podatnikowi zobowiązania..... str. 5
4. Wycofanie części wkładu wniesionego przez wspólnika do spółki osobowej...str. 7
5. Określenie źródła przychodu dla przychodów osiągniętych z najmu str. 8
6. Moment powstania przychodu w razie zwrotu nadpłaty podatku od nieruchomości str. 10
7. Zwolnienie od podatku przychodu osiągniętego przez wspólnotę z wynajmu części nieruchomości mieszkalnej str. 12
8. Data osiągnięcia firmowego przychodu w razie świadczenia usług wykonywanych etapami..... str. 13

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW.....str. 15

1. Kurs waluty obcej stosowany do wyceny faktury korygującej dokumentującej otrzymany rabat..... str. 15
2. Ustalenie wysokości kosztów podatkowych z tytułu używania samochodu przez współwłaściciela str. 16
3. Wydatki na opłacenie polisy OC pracowników księgowości oraz członków władz spółki..... str. 18
4. Zapłata kontrahentowi odszkodowania za nieterminowe wykonanie zleconej usługi..... str. 19
5. Koszty szkoleń organizowanych przez spółkę dla współpracowników..... str. 22
6. Moment rozliczenia w kosztach wydatków na zakup pojedynczych elementów rusztowań..... str. 24
7. Sposób rozliczenia kosztów opłaty przyłączeniowej dotyczącej budowanego budynku str. 26

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKA PODATKU DOCHODOWEGOstr. 27

1. Pokrycie przez pracodawcę kosztów transportu pracownikowi oddelegowanemu za granicę..... str. 27
2. Dofinansowanie posiłków dla pracowników gdy przepisy prawa pracy nie zobowiązują do tego pracodawcy str. 29
3. Wykupienie pracownikom ubezpieczenia na czas zagranicznej podróży służbowej..... str. 31
4. Zwrot pracownikowi kosztów używania prywatnego samochodu do celów służbowych..... str. 32
5. Zapłata za pracowników i byłych pracowników zaległych składek ZUS..... str. 34
6. Kwalifikacja do źródła przychodu świadczenia oraz odsetek zasądzonych na rzecz pracownika..... str. 37
7. Obowiązki płatnika z tytułu nagród przekazanych w akcji promocyjnej zorganizowanej przez agencję reklamową str. 39
8. Zapewnienie pracownikowi służbowego mieszkania str. 41
9. Wypłata komplementariuszom w trakcie roku zaliczek na poczet zysku..... str. 43

IV. POZOSTAŁE ZAGADNIENIAstr. 45

1. Przechowywanie dokumentacji podatkowej w razie rozliczania straty za lata ubiegłe..... str. 45
2. Stawka CIT gdy roczne przychody podatnika przekroczą limit 2.000.000 euro str. 47
3. Wydatki na budowę domu bez barier architektonicznych a prawo do ulgi rehabilitacyjnej..... str. 49
4. Podatnik opłacający podatek liniowy nie ma prawa do odliczenia darowizny na rzecz OPP str. 51

Dla Prenumeratorów GOFINU !



WideoPOMOCNIKI Gofin

Platforma materiałów wideo - praktyczna pomoc dla Księgowych w formie filmów.

W serwisie znajdziesz:

- **porady ekspertów** – zwięzłe wypowiedzi ekspertów,
- **szkolenia** – dłuższe nagrania wideo, w których eksperci w szczegółowy sposób objaśniają,
- **szkolą, instruują,**
- **instruktaże** – pełne instrukcje jak wypełnić określone formularze lub druki urzędowe
- na konkretnych przykładach.

www.wideopomocniki.gofin.pl

Słuchaj **BEZPŁATNIE**



PODCAST GOFIN: ✓ Podatki ✓ Księgowość ✓ Prawo pracy

www.podcasty.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128; ost. zm. w Dz. U. z 2022 r. poz. 2463) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800; ost. zm. w Dz. U. z 2022 r. poz. 2180) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY PODATKOWE

1. Refakturowanie mediów najemcom przez przedsiębiorcę opłacającego ryczałt ewidencjonowany

W sytuacji gdy z umowy najmu wynika, że koszty zużytych mediów ponosi najemca, to u refakturowującego te koszty przedsiębiorcy opłacającego ryczałt ewidencjonowany nie powstanie przychód z działalności gospodarczej.

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

„Okolicznością bezsporną pozostaje, iż pobrany przez Skarżącą czynsz z tytułu umowy najmu stanowi dla niej przychód z prowadzonej działalności gospodarczej. Nie ma najmniejszej wątpliwości, że czynsz jest przysporzeniem realnym, definitywnym i ostatecznym. Natomiast za przysporzenie o charakterze realnym i ostatecznym w żadnym wypadku nie można uznać zwrotu Skarżącej przez najemców kwot z tytułu poniesionych przez nią wydatków za zużyte przez najemców media.

Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Skarżącą we wniosku o wydanie interpretacji jednoznacznie wynika, że zgodnie z zawartymi umowami najmu Skarżąca refakturowuje koszty energii elektrycznej, wody i odprowadzania ścieków oraz gazu według zużycia na najemców. Z zawartych umów najmu, wynika, że to najemca jest zobowiązany do ponoszenia kosztów mediów. Faktury od gestorów mediów wystawiane są bezpośrednio na rzecz Skarżącej, które następnie refakturowuje ona na rzecz najemców bez żadnej marży tj. kwotę otrzymaną od najemców na podstawie refaktur w całości przekazuje do gestorów mediów.

Powyższą wykładnię dokonaną przez Sąd w pełni potwierdza, również przepis art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f., który z racji odesłania przez przepis art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f. do całego art. 14 u.p.d.o.f. będzie miał zastosowanie w rozpatrywanej sprawie.

Zgodnie z przepisem art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się zwróconych innych wydatków nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Zatem ustawodawca wprost dostrzegł, że nie można zaliczać do przychodu z działalności gospodarczej zwróconych wydatków, co tylko potwierdza przedstawione rozumienie przychodu podatkowego, jako kwot należnych, które podatnikowi przysługują realnie, definitywnie i trwale.

Oczywiście racjonalnym i koniecznym w kontekście rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, gdzie podstawą opodatkowania jest dochód, było zawarcie przez usta-

wodawcę w drugiej części zdania warunku, że mają to być wydatki niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przy zryczałtowanym podatku dochodowym, gdzie podstawą opodatkowania jest przychód i oczywistych względów brak jest możliwości uwzględnienia w podstawie opodatkowania kosztów uzyskania przychodów, warunek ten nie ma znaczenia.

Tym samym w ocenie Sądu w realiach niniejszej sprawy w pojęciu »innych wydatków«, o których mowa w art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. mieszczą się także zwrócone Skarżącej przez najemców wydatki jakie ta poniosła na rzecz gestorów mediów w związku z obciążeniem jej przez ww. podmioty kosztami z tytułu eksploatacji mediów zużytych przez najemców.

Ponadto Sąd wskazuje, że interpretacja przedstawiona przez organ w sposób absolutnie nieuzasadniony różnicuje sytuację prawną podatników, którzy osiągają przychody z najmu związanego z działalnością gospodarczą, w zależności od wybranej formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Skoro ustawodawca przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych i w formie ryczałtu przewidział zastosowanie przy obydwóch formach opodatkowania art. 14 u.p.d.o.f. (w przypadku ryczałtu poprzez odesłanie z art. 6 ust. 1 u.z.p.d.f.), do określenia co jest przychodem z działalności gospodarczej i co nie zalicza się do przychodu, to trudno przyjąć, że podatnik rozliczający się na zasadach ogólnych nie jest zobowiązany zaliczyć zwróconych wydatków do przychodów, a podatnik rozliczający się w formie ryczałtu będzie zobowiązany zaliczyć zwrot wydatków do przychodu. Inaczej rzecz ujmując, przepis art. 14 u.p.d.o.f. nie może być inaczej interpretowany w stosunku do podatników którzy wybrali zryczałtowaną, a inaczej rozliczających się na zasadach ogólnych”.

(wyrok WSA w Krakowie z 11 października 2022 r., sygn. akt I SA/Kr 757/22 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Innego zdania w tej kwestii są organy podatkowe. Uważają one, że skoro przedsiębiorcy odpłacający ryczałt ewidencjonowany nie pomniejszają przychodu o koszty jego uzyskania, to nie ma w ich przypadku zastosowania przepis art. 14 ust. 3 pkt 3a updo. W rezultacie wartość kosztów mediów refakturowanych na najemców przedsiębiorcy muszą uznać za przychód. Takie stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z 2 maja 2022 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.169.2022.1.MR czy z 11 kwietnia 2022 r., nr 0113-KDIPT2-2.4011.1269.2021.2.KR.

2. Sprzedaż prywatnych nieruchomości może być uznana za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej

Sprzedaż prywatnych nieruchomości może generować przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. O prowadzeniu działalności gospodarczej przesądzają obiektywne i zewnętrzne jej przejawy, a nie przekonanie podatnika.

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

„(...) Trybunał orzekł, że art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

(...) Skarżący zarzucił, że definicja pojęcia »działalność gospodarcza« (»pozarolnicza działalność gospodarcza«) jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym zasadę szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ponadto nie jest możliwe określenie relacji między źródłem przychodu w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej a źródłem w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości niebędącego wykonywaniem działalności gospodarczej. Konsekwencją tego jest prawotwórcza wykładnia zakwestionowanych przepisów przez organy podatkowe i sądy, która prowadzi do bezpodstawnego ograniczenia prawa własności środków pieniężnych przez określenie nienależnego zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności lub nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się niewystarczające.

W rozpoznanej sprawie nie zachodziła taka sytuacja. Jak wynika z dokonanej przez Trybunał analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, ewentualne wątpliwości co do zgodności kwestionowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym konieczne jest uwzględnienie specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Definicja działalności gospodarczej została wszechstronnie zinterpretowana w spójnym i jednolitym w tym zakresie orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wyróżniono kilka elementów tworzących to pojęcie, a mianowicie, że jest to działalność zarobkowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzona we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek. Dla oceny, czy dokonywane czynności spełniają wskazane cechy, rozstrzygające znaczenie mają okoliczności, w jakich są one wykonywane. O prowadzeniu działalności gospodarczej przesądzają zatem obiektywne i zewnętrzne jej przejawy, a nie przekonanie podatnika. W każdym przypadku respektowana winna być zasada *in dubio pro tributario*, nakazująca rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Każda zatem transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości powinna być rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności z nią związanych, w tym czynności podjętych przez sprzedającego przed dokonaną sprzedażą”.

(wyrok trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2022 r., sygn. akt SK 20/19)

3. Umorzenie podatnikowi zobowiązania

Umorzenie przez Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny świadczenia za wyrządzoną przez podatnika szkodę komunikacyjną wiąże się z otrzymaniem przez niego nieodpłatnego świadczenia, które stanowi przychód z innych źródeł.

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

„W pierwszej kolejności zauważyć należy, że w kontrolowanej sprawie sporne było, czy umorzenie przez Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny świadczenia za wyrządzoną przez skarżącego szkodę komunikacyjną, powoduje powstanie po stronie skarżącego przychodu podatkowego. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego słusznie Sąd pierwszej instancji uznał, że prawidłowe jest stanowisko organu, iż wartość świadczenia umorzonego przez

Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, pokrytego za skarżącego (sprawcę kolizji) za wyrządzoną szkodę osobom trzecim, stanowi dla skarżącego przychód z innych źródeł, o których stanowi art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. Na skutek opisanego działania, skarżący uzyskał bowiem przysporzenie w swoim majątku mające konkretny wymiar finansowy. Polegało ono na zmniejszeniu się jego zobowiązań wobec Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego. W rezultacie, postępowanie UFG polegające na sporządzeniu dla skarżącego informacji PIT-8C (w obecnym stanie prawnym sporządza się informację PIT-11 – przyp. red.) było prawidłowe. Skarżący był bowiem zobowiązany do opodatkowania takiego przychodu i wykazania go w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym osiągnięty został przychód. (...)

Ponieważ ustawodawca użył sformułowania »w szczególności« katalog przychodów zaliczanych do przychodów z innych źródeł jest katalogiem otwartym, co oznacza, że do przychodów z tego źródła kwalifikuje się również przychody wprost w przepisie niewymienione, z zastrzeżeniem, że nie wchodzą do tego katalogu przychody kwalifikowane do któregośkolwiek z pozostałych źródeł przychodów.

Słusznie zatem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał, że dla rozstrzygnięcia sporu zaistniałego w kontrolowanej sprawie kluczowe znaczenie ma zinterpretowanie pojęcia »nieodpłatne świadczenie«. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej. Korzystając z dotychczasowego orzecznictwa, jak i poglądów doktryny należy się odwołać do poglądu wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów z 16 października 2006 r., II FPS 1/06 (ONSA i WSA 2006, Nr 6, poz. 153, LEX nr 200104), podtrzymującej stanowisko prawne wyrażone w uchwale z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02 (ONSA 2003, Nr 2, poz. 47, LEX nr 55855), że podatkowe pojęcie nieodpłatnego świadczenia ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem ono wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanych uchwałach wskazał, że przytoczone oceny stanowią kontynuację linii orzeczniczej utworzonej wyrokami Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego (...). Z uwagi na to, dla celów podatkowych przez nieodpłatne świadczenie rozumieć należy nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar pieniężny. Natomiast zgodnie z art. 353 § 1 i 2 K.c. zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić oraz że świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu.

Przysporzenie w majątku podatnika nie musi zatem skutkować bezpośrednim zwiększeniem aktywów podatnika. Korzyścią taką może być także nieodpłatne zwolnienie podatnika z ciążących na nim zobowiązań (np. zwolnienie z długu tak w całości jak części). Nie ulega przy tym wątpliwości, że w takim przypadku podatnik uzyskuje korzyść majątkową w postaci zwolnienia go z obowiązku zapłaty zobowiązania, co skutkuje brakiem uszczerbku w majątku podatnika, jaki nastąpiłby w sytuacji gdyby do takiego nieodpłatnego zwolnienia nie doszło, a podatnik musiałby dokonać zapłaty opisywanego we wniosku zobowiązania.

Zasadnie więc Sąd pierwszej instancji nie podzielił argumentacji skarżącego, iż sporna należność nie ma charakteru cywilnoprawnego, lecz administracyjnoprawny. O ile opłata z tytułu niedopełnienia obowiązku zawarcia umowy przedmiotowego ubezpieczenia ma charakter administracyjnoprawny, zaś stosunek między osobą zobowiązaną do wniesienia tej opłaty a UFG nie ma charakteru cywilnoprawnego, to w sprawie nie doszło do umorzenia

opłaty z tytułu niedopełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia, lecz umorzenia należności cywilnoprawnej o charakterze regresowym, o którym mowa w art. 110 ustawy. Natomiast z opłatą administracyjną nie można utożsamiać roszczenia zwrotnego o zwrot odszkodowania za wyrządzenie szkody, które kieruje Fundusz względem sprawcy zdarzenia. W tym drugim przypadku, jest to bowiem odrębna wierzytelność, która ma charakter cywilnoprawny i właśnie ten drugi przypadek zachodził w rozpoznawanej sprawie. Powzięcie przez Fundusz decyzji o umorzeniu dłużnikowi roszczenia wynikającego z uprzedniej wypłaty przez Fundusz odszkodowania osobie poszkodowanej oznacza, że zobowiązanie dłużnika zostaje zniwelowane i dłużnik nie musi go spłacać. Oznacza to, że po stronie dłużnika, któremu Fundusz umorzył zobowiązanie, powstaje przychód z tytułu otrzymania od Funduszu nieodpłatnego świadczenia. Niewątpliwie bowiem świadczenie to ma charakter indywidualny i ma określoną wartość. Dłużnik uzyskuje więc w ten sposób korzyść w postaci braku poniesienia wydatku, który musiałby dokonać, gdyby Fundusz nie umorzył mu długu”.

(wyrok NSA z 18 stycznia 2022 r., sygn. akt II FSK 952/19)

4. Wycofanie części wkładu wniesionego przez wspólnika do spółki osobowej

Wycofanie części wkładu wniesionego przez wspólnika do spółki osobowej nie generuje u niego przychodu.

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

„Istota sporu koncentruje się na odpowiedzi na pytanie, czy wycofanie (zwrot) części wkładu wniesionego do spółki komandytowej (osobowej) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jak wywodzi organ, czy jest neutralne podatkowo, jak wskazuje skarżący i WSA, z uwagi na brak stosownych przepisów dających podstawę do opodatkowania wypłat środków pieniężnych dokonywanych przez spółkę komandytową (osobową) na rzecz wspólnika z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego. (...)”

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wspólnik spółki komandytowej w wyniku częściowego zwrotu wkładu odzyskuje część swojego majątku, wniesionego wcześniej do spółki. Zwrot wkładu oznacza, że przy wystąpieniu ze spółki, czy też jej likwidacji zwrócony mu zostanie jego udział kapitałowy odpowiadający rzeczywiście pozostawionemu w spółce wkładowi. Nie sposób uznać, że zwrot części wkładu stanowić ma przychód w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. Kwota uzyskana jako zwrot części wkładu stanowi bowiem część wartości wcześniej wniesionego do spółki osobowej majątku podatnika, a jednocześnie pomniejsza jego udział kapitałowy w spółce. (...)”

Wystąpienie wspólnika ze spółki jest przypadkiem najbliższym do tego opisanego we wniosku skarżącego, czyli częściowego wycofania wkładu ze spółki komandytowej, które to zdarzenie i jego konsekwencje podatkowe (...) nie zostały wprost uregulowane w przepisach podatkowych (u.p.d.o.f.).

W tej sytuacji możliwe są dwa rozwiązania, albo uznanie, że powyższe przepisy znajdują również odpowiednie zastosowanie do wycofania części wkładu, jak twierdzi organ, albo uznanie, że przepisy te nie mogą w tym przypadku znaleźć zastosowania, jako że regulują inną sytuację, tj. wystąpienie wspólnika ze spółki.

(...) nie można zgodzić się z poglądem organu zaprezentowanym w skardze kasacyjnej, że art. 14 ust. 2 pkt 16 u.p.d.o.f. znajdzie zastosowanie przez analogię, również w przypadku częściowego wycofania wniesionego wkładu do spółki niebędącej osobą prawną i otrzymania przez wspólnika z tego tytułu środków pieniężnych w związku z wynikającą z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. zasadą powszechności opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że art. 14 ust. 2 pkt 16 u.p.d.o.f. nie może stanowić podstawy prawnej statuującej powstanie obowiązku podatkowego, czyli powstania przychodu w przypadku otrzymania przez wspólnika środków pieniężnych z tytułu częściowego wycofania wkładu. Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika bowiem, że dotyczy on – pod pewnymi względami zbliżonej – a jednak innej sytuacji, tj. wystąpienia wspólnika ze spółki. Ustawodawca bowiem nie zdecydował się wprowadzić wyraźnej normy nakazującej opodatkowanie częściowego zwrotu wkładu ze spółki osobowej. Prezentowaną zaś w uzasadnieniu skargi kasacyjnej koncepcję rozszerzenia obowiązku podatkowego na podstawie analogii na niekorzyść podatnika uznać należy za niedopuszczalną. Obecne przepisy u.p.d.o.f. nie dają podstaw do opodatkowania częściowego zwrotu w pieniądzu lub w naturze wcześniej wniesionego wkładu do spółki. W sytuacji takiej do majątku podatnika »wraca« bowiem część majątku, która wcześniej została ulokowana w spółce. Podatnik nie otrzymuje w tym wypadku żadnego przysporzenia majątkowego. W sytuacji zmniejszenia wkładu nie zmienia się wartość lecz rodzaj posiadanego przez podatnika majątku. Zatem wobec braku jednoznacznych uregulowań prawnych, otrzymanie środków pieniężnych z tytułu obniżenia wartości wkładu w spółce komandytowej jest neutralne podatkowo”.

(wyrok NSA z 21 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 2867/19)

Od redakcji

Powołany wyrok ma zastosowanie do stanu prawnego obowiązującego do końca 2021 r., gdy w ustawie o PIT nie było przepisów, które regulowałyby skutki podatkowe wycofania części wkładów pieniężnych ze spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Organy podatkowe uznawały wówczas, że w tej sytuacji skutki są takie same, jak przy otrzymaniu środków pieniężnych z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki. Sądy natomiast często kwestionowały to stanowisko uznając, że w tej sytuacji przychód nie powstaje. Aby tych sporów uniknąć, z dniem 1 stycznia 2022 r. do ustawy o PIT w art. 14 ust. 2 dodano pkt 16a. Wynika z niego, że otrzymanie środków pieniężnych przez wspólnika z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną powoduje powstanie przychodu z działalności gospodarczej.

5. Określenie źródła przychodu dla przychodów osiągniętych z najmu

O kwalifikacji przychodów z najmu do właściwego źródła przychodu decyduje podatnik, który może powiązać będące przedmiotem najmu składniki majątku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub też pozostawić je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą.

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

„Rozstrzygnięcie sporu wymaga dokonania kontroli zgodności z prawem zaskarżonej interpretacji indywidualnej. W ocenie organu podatkowego skarżący nie będzie mógł od 1 stycznia 2022 r. zakwalifikować najmu i podnajmu mieszkań do źródła przychodu okre-

ślonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOF, przychody z tego tytułu stanowić będą przychód ze źródła działalność gospodarcza.

W ocenie skarżącego w świetle uchwały NSA z 24 maja 2021 r., II FPS 1/21 podatnik może powiązać składniki swojego majątku z działalnością gospodarczą lub z majątkiem prywatnym. Podnosi się również, że składniki majątku wcześniej wynajmowane w ramach działalności gospodarczej – po zmianie ich powiązania – mogą być wynajmowane w ramach tzw. najmu prywatnego.

Rację w sporze należało przyznać skarżącemu. (...)

Jeżeli (...) podatnik: a) nie podejmuje czynności zmierzających do wyraźnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa poprzez stworzenie zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych mających służyć tej działalności, b) nie buduje struktury organizacyjnej pozwalającej mu na zarządzanie tą wydzieloną częścią majątku, c) nie wypracowuje strategii tej działalności (planów co do jej rozwoju, badania rynku pod kątem potrzeb potencjalnych najemców, dostosowywania składników majątków do tych potrzeb), a jedynie lokuje nadwyżki posiadanych środków (uzyskiwanych z różnych źródeł przychodu) w zakup nieruchomości (w tym także lokali), które następnie wynajmuje, to nie można uznać, że składniki majątkowe związane są z działalnością gospodarczą.

Z samej wielkości osiąganego przychodu jak również liczby wynajmowanych nieruchomości nie da się wyprowadzić wniosku, że nie jest to już przychód z najmu, a z działalności gospodarczej.

(...) to podatnik decyduje o tym, czy »powiązać« określone składniki swojego mienia z wykonywaniem działalności gospodarczej, czy też zachować je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą i oddać np. w najem. W niektórych przypadkach o tego rodzaju związaniu świadczyć będą obiektywne okoliczności, jak np. amortyzowanie danego składnika majątku jako środka trwałego w ramach działalności gospodarczej. (...) w większości przypadków decydujące znaczenie co do kwalifikacji określonych przychodów wynikających ze stosunku najmu przypisać należy samemu podatnikowi, który może »powiązać« posiadane i będące przedmiotem najmu składniki majątku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub też »pozostawić« je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą. Czynność polegająca na wycofaniu składnika majątku (np. nieruchomości) z działalności gospodarczej i przekazania go na potrzeby osobiste na gruncie ustawy o PDOF nie rodzi dla osoby fizycznej żadnych skutków podatkowych w tym podatku. Majątek osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie jest prawnie wyodrębniony od jej majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą (nazywanego również »prywatnym« lub »osobistym«), dlatego też przekazanie składnika majątku z prowadzonej działalności gospodarczej na inne własne potrzeby, w tym także zarobkowe poprzez oddanie go w najem, nie może być postrzegany jako bezskuteczny na gruncie podatkowym. Nastąpi w takim przypadku wyłącznie przesunięcie rzeczy z majątku związanego z działalnością gospodarczą do majątku niezwiązanego z taką działalnością, lecz nadal pozostającą mieniem tej samej osoby.

Kierując się powyższymi rozważaniami, należy stwierdzić, że nie wystąpiły jakiekolwiek obiektywne okoliczności świadczące o związku spornych mieszkań wynajmowanych i mieszkań podnajmowanych z działalnością gospodarczą. W szczególności wynajmowane mieszkania nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych, jak również nie dokonywano od nich odpisów amortyzacyjnych. Za okoliczności świadczące o związaniu wynajmowanych mieszkań z działalnością gospodarczą nie sposób uznać faktu podejmowania działań zmierzających do czerpania pożytków z najmu bądź podnajmu. Jak wskazano bowiem w powołanej uchwale NSA oddanie rzeczy w najem także wymaga od podatnika odpowiedniego zor-

ganizowania. Również dokonanie zakupu mieszkań przeznaczonych na wynajem ze środków pochodzących z kredytu nie świadczy w żaden sposób o ich związaniu z działalnością gospodarczą. Zarówno bowiem majątek prywatny jak i majątek stanowiący część przedsiębiorstwa może zostać sfinansowany środkami pochodzącymi z kredytu. Jak wskazano przy tym w powołanej uchwale przekazanie składnika majątku z prowadzonej działalności gospodarczej na inne własne potrzeby, w tym także zarobkowe poprzez oddanie go w najem, nie może być postrzegany jako bezskuteczny na gruncie podatkowym. W większości przypadków decydujące znaczenie co do kwalifikacji określonych przychodów wynikających ze stosunku najmu przypisać należy samemu podatnikowi, który może »powiązać« posiadane i będące przedmiotem najmu składniki majątku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub też »pozostawić« je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 15 września 2022 r., sygn. akt I SA/Po 258/22 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Moment powstania przychodu w razie zwrotu nadpłaty podatku od nieruchomości

Gdy organ podatkowy wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę i zwrócił ją w terminie trzydziestodniowym, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, przychód z tytułu tej nadpłaty, o ile podatnik nie zadysponował nią inaczej, powstanie w dniu jej faktycznego zwrotu. Gdyby pomimo wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrotu w powyższym terminie nie dokonano, przychód należy rozpoznać ostatniego dnia, w którym nadpłatę tę organ miał obowiązek zwrócić.

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

„(...) zasadniczo przychodem podatkowym z działalności gospodarczej są przychody faktycznie otrzymane. W przypadku jednak, gdyby przychody te stały się należne przed ich faktycznym otrzymaniem, będą rozpoznane jako przychód w momencie, gdy stały się należne. Użycie w art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. słowa »także« wyraźnie wskazuje, że albo mamy do czynienia z jednością czasową pomiędzy faktycznie otrzymanym przychodem a momentem, w którym stał się on należny, albo też przychód stał się należny wcześniej tj. przed jego otrzymaniem.

W podanym przez spółkę stanie faktycznym kwoty nadpłaconego podatku zostały w terminie ustawowym zwrócone, w związku z czym nie było potrzeby ustalania daty uzyskania przychodu należnego. Jak wynika z powołanego art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., w sytuacji gdy przychód z tytułu nadpłaty podatku od nieruchomości został faktycznie otrzymany nie ma podstaw do poszukiwania późniejszej daty jego uzyskania. Możliwe jest wyłącznie stwierdzenie, że powstał on wcześniej, gdy stał się wcześniej należny.

Nieprawidłowe jest zatem twierdzenie Sądu pierwszej instancji, że w analizowanym stanie faktycznym przychód ten powstaje z momentem, gdy decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty stała się ostateczna, gdyż wcześniej kwota nadpłaty została już wypłacona.

Organ słusznie odwołał się do przepisów Ordynacji podatkowej regulujących instytucję nadpłaty. Trzeba bowiem mieć na względzie, że pojęcie »przychód należny« należy rozumieć odmiennie w stosunkach cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych. W tym pierwszym

przypadku powstanie przychodów należnych związane jest z powstaniem wierzytelności, z kolei w drugim przypadku z momentem, w którym podatnik powinien przychód ten otrzymać, względnie mógł takim przychodem skutecznie zadysponować.

Z art. 77 § 1 pkt 2 o.p. wynika, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Z kolei za dzień zwrotu nadpłaty uważa się w myśl art. 77b § 2 pkt 1 o.p. dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu.

Tym samym uwzględniając powyższą argumentację w sytuacji, gdy organ wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę i zwrócił ją w terminie trzydziestodniowym, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 2 o.p., przychód z tytułu tej nadpłaty, o ile podatnik nie zadysponował nią inaczej, powstanie w dniu jej faktycznego zwrotu. W sytuacji, gdyby pomimo wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrotu w powyższym terminie nie dokonano, przychód należy rozpoznać ostatniego dnia, w którym nadpłatę tą organ miał obowiązek zwrócić, czyli z upływem 30 dniowego terminu wynikającego z analizowanego przepisu.

Mając powyższe na względzie, także stanowisko skarżącej, zgodnie z którym przychód należy rozpoznać z dniem wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę jest błędne. Co do zasady samo wydanie decyzji nie powoduje jeszcze jej wejścia do obrotu prawnego i nie może wywoływać skutków dla podatnika. Zgodnie z art. 212 zd. pierwsze o.p. organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Przepis ten określa moment, w którym decyzja podatkowa wchodzi do obrotu prawnego. Jest to moment jej doręczenia stronie, dopiero od tego momentu decyzja wiąże organ podatkowy, który ją wydał, oraz stwarza określone w niej uprawnienia i obowiązki o charakterze procesowym i materialnym. Już z tego względu moment wydania decyzji nie może określać momentu powstania przychodu podatkowego.

Za uzasadnione uznać zatem należało zarzuty naruszenia prawa materialnego tj. art. 12 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 6 u.p.d.o.p. w zw. z art. 77 § 1 i art. 77b § 1 i 2 o.p., a także art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. poprzez ich błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że spółka winna rozpoznać przychód z tytułu stwierdzenia nadpłaty z dniem w którym decyzja o stwierdzeniu nadpłaty staje się ostateczna. Prawidłowa wykładnia ww. przepisów prowadzi do wniosku, że momentem rozpoznania przychodu w przedstawionym stanie faktycznym będzie dzień zwrotu nadpłaty.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w sytuacji stwierdzenia nadpłaty, może dojść do potrzeby przyjęcia różnych dat uzyskania przychodu, w zależności od zaistniałego stanu faktycznego. Inna będzie bowiem sytuacja, gdy, przykładowo, podatnik otrzyma tylko część wnioskowanej kwoty nadpłaty, a o pozostałą będzie toczył spór z organami podatkowymi, albo gdy organ zaliczy nadpłatę w całości lub w części na zaległy podatek lub też gdy podatnikawnioskuje o zaliczenie jej na przyszłe zobowiązania. Pozostaje to jednak poza zakresem niniejszej sprawy”.

(wyrok NSA z 9 września 2022 r., sygn. akt II FSK 637/22)

Od redakcji

Do niedawna stanowisko sądów i organów podatkowych w kwestii zaliczania zwrotu podatku od nieruchomości do przychodów było jednolite. Ostatnio jednak Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 lipca 2022 r., nr 0111-KDIB2-

-1.4010.280.2022.2.DD przyznał rację podatnikowi, że w przypadku wystąpienia nadpłaty podatku od nieruchomości koryguje się koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 4i updop.

7. Zwolnienie od podatku przychodu osiągniętego przez wspólnotę z wynajmu części nieruchomości mieszkalnej

Dach budynku, w którym znajdują się wyłącznie lokale mieszkalne, służy do funkcji mieszkalnych, jest zatem elementem zasobu mieszkaniowego wspólnoty mieszkaniowej zarządzającej tym budynkiem. Wobec tego przychód osiągnięty z najmu takiego dachu należy uznać za przychód z gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

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

„Zdaniem Sądu okoliczność, że budynek mieszkalny stanowi element zasobu mieszkaniowego w sposób oczywisty przesądza o tym, że jego część w postaci dachu oraz pomieszczenie techniczne także stanowi element tego zasobu. Skoro elementem zasobu mieszkaniowego jest cały budynek, to jego częścią są także elementy konstrukcyjne tego budynku w tym też dach, a także pomieszczenia techniczne znajdujące się w tym budynku.

Zdaniem Sądu element zasobu mieszkaniowego nie przestaje być częścią tego zasobu tylko z tego powodu, że na podstawie decyzji podmiotu zarządzającego tym zasobem zaczyna pełnić dodatkową funkcję, niezwiązaną z funkcją mieszkaniową i niemającą żadnego wpływu na realizację przez ten element funkcji mieszkaniowej. W takiej sytuacji nadal zostaje zachowany związek funkcjonalny tego elementu z realizacją jego głównego zadania polegającego na zapewnieniu mieszkańcom budynku możliwości zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.

Wedle reguł wykładni gramatycznej użyte w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. pojęcie »gospodarka« oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś. Tak też pojęcie to rozumiane jest w orzecznictwie NSA (...). Przepisy u.w.l. (ustawy o własności lokali – przyp. red.) nie określają w jaki konkretny sposób ma być zarządzana nieruchomość wspólna związana z budynkiem wielomieszkaniowym, którą jest między innymi także dach takiego budynku oraz pomieszczenia techniczne. Przepis art. 12 ust. 1 u.w.l. stanowi, że właściciel lokalu ma prawo do współkorzystania z nieruchomości wspólnej zgodnie z jej przeznaczeniem. Przepis ten określa pozycję współwłaściciela przy korzystaniu z rzeczy wspólnej, względem innych współwłaścicieli, natomiast nie określa co z rzeczą wspólną mogą uczynić współwłaściciele. W tym zakresie zastosowanie ma art. 140 k.c. który stanowi, że w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą. Stosownie do art. 53 § 2 k.c. pożytkami cywilnymi rzeczy są dochody, które rzecz przynosi na podstawie stosunku prawnego. Do tego rodzaju korzyści odwołuje się także art. 12 ust. 2 u.w.l., z którego wynika, że współwłaściciele tworzący wspólnotę mieszkańców mogą osiągać pożytki z rzeczy wspólnej. Przepis ten nie określa jakie mogą to być pożytki, a zatem należało przyjąć, że chodzi o pożytki naturalne i cywil-

ne. W świetle tych wniosków należało stwierdzić, że wynajmowanie przez wspólnotę mieszkaniową tworzoną przez współwłaścicieli, części nieruchomości wspólnej stanowi czynności z zakresu zarządu tą nieruchomością, co oznacza, że stanowi ona także gospodarowanie składnikiem majątkowym, który – jak już wskazano powyżej – wchodzi w skład zasobu mieszkaniowego zarządzanego przez wspólnotę.

Zwrócić też należy uwagę, iż postanowienie przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., że tego typu dochody podlegają zwolnieniu, jeżeli są przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych, wskazuje w sposób wyraźny, że uzasadnieniem dla tej preferencji podatkowej jest związek tych dochodów z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych członków wspólnoty mieszkaniowej. Z przepisu tego wynika, że dochody te są zwolnione z podatku z tego względu, że przeznaczone są na utrzymanie budynków mieszkalnych. Rezygnacja przez państwo z poboru podatku od tych dochodów oznacza, że państwo kwotą, którą mogło pobrać w postaci podatku wspiera działania właścicieli budynków mieszkalnych mające na celu utrzymanie tych budynków. Art. 75 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałają bezdomności, wspierają rozwój budownictwa socjalnego oraz popierają działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Porównanie treści art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. i art. 75 ust. 1 Konstytucji RP nie pozostawia wątpliwości, że to właśnie ten przepis Konstytucji RP stanowił podstawę do ustanowienia zwolnienia z podatku dochodowego, którego dotyczy sprawa”.

(wyrok WSA w Gdańsku z 18 października 2022 r., sygn. akt I SA/Gd 570/22 – orzeczenie nieprawomocne)

8. Data osiągnięcia firmowego przychodu w razie świadczenia usług wykonywanych etapami

Jeżeli usługi będą wykonywane etapami, co potwierdza protokół zdawczo-odbiorczy, przychód powstanie z chwilą częściowego wykonania usługi, czyli po każdym zakończonym etapie świadczenia usługi.

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

„Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Natomiast zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p., za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Moment powstania przychodu z wyżej wymienionych źródeł przychodów jednoznacznie reguluje art. 12 ust. 3a u.p.d.o.p. Stosownie do treści tego przepisu za datę powstania przy-

chodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień: 1) wystawienia faktury albo 2) uregulowania należności.

Określenie daty powstania przychodów z działalności gospodarczej zostało skorelowane z przepisami ustawy o VAT, według których obowiązek zapłaty podatku powstaje co do zasady z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Przytoczony przepis wprowadza ogólną zasadę decydującą o dacie powstania przychodu z działalności gospodarczej. Pierwszeństwo w kształtowaniu daty powstania przychodu ma dzień dokonania czynności – wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, wykonania usługi lub jej częściowego wykonania, przy czym dzień wystawienia faktury lub uregulowania należności jest ostatecznym terminem, który stanowi o dacie powstania przychodu (por. L. Błystak [w:] S. Babiarczyk, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2013, Wrocław 2013, s. 376).

Inaczej mówiąc – w przypadku usługi – dzień jej wykonania (lub częściowego wykonania) stanowi datę powstania przychodu związanego z działalnością gospodarczą, chyba że wcześniej doszło do wystawienia faktury albo uregulowania należności. W takim przypadku dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności określa datę powstania przychodu.

Odstępstwo od tak ustanowionej zasady wprowadzają przepisy art. 12 ust. 3c-3g u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 12 ust. 3c u.p.d.o.p., jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Z kolei w myśl art. 12 ust. 3e u.p.d.o.p., w przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c, 3d i 3f, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

Zestawienie ze sobą wyżej powołanych przepisów oraz przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanu faktycznego prowadzi do wniosku, iż w realiach niniejszej sprawy przychód powstaje z chwilą częściowego wykonania usługi, czyli po każdym zakończonym etapie/miesiącu świadczenia usługi, po którym następuje odpowiedni odbiór udokumentowany stosownym protokołem. Wynika to z faktu iż:

- odbiory prac wykonywane będą w oparciu o protokół odbioru sporządzany comiesięcznie,
- z czynności będących przedmiotem odbioru zostaną każdorazowo sporządzone protokoły zawierające wszystkie ustalenia dokonane w toku odbioru,
- podstawę wypłaty rekompensaty stanowić mają podpisane przez obie strony protokoły odbiorów końcowych dla poszczególnych okresów potwierdzających wykonanie przez Skarżącego prac objętych umową,
- zbiorczy protokół odbioru końcowego rocznego uwzględniać będzie miesięczne – cząstkowe protokoły odbioru usług

Prawidłowa jest zatem ocena Sądu pierwszej instancji, iż protokoły miesięczne stanowią kluczowy sposób kontroli wykonania usług w danych miesiącach (wykonanie częściowe) i stanowić mogą podstawę do dokonania pomniejszenia wynagrodzenia w przypadku wykonania usług niezgodnie z umową lub ich niewykonania bez wpływu na dalszą realizację umowy”.

(wyrok NSA z 12 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 3141/19)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Kurs waluty obcej stosowany do wyceny faktury korygującej dokumentującej otrzymany rabat

Do przeliczenia kwot wyrażonych w walutach obcych w fakturach korygujących otrzymanych w związku z korektą kosztów uzyskania przychodu należy stosować średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej.

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

„Spór w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do zasad ustalania kursu do przeliczenia kwot wyrażonych w walutach obcych w zbiorczych fakturach korygujących lub innych korygujących dokumentach księgowych otrzymywanych przez skarżącą w związku z korektą kosztów uzyskania przychodu; tj. czy według średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej (innego dokumentu korygującego), czy też z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia pierwotnego kosztu uzyskania przychodu. Za pierwszym poglądem opowiada się skarżąca, za drugim – organ interpretacyjny. Sąd pierwszej instancji poparł stanowisko skarżącej. (...)

Moment ujęcia faktury korygującej, zarówno po stronie przychodów, jak i kosztów podatkowych, uzależniono od okoliczności powodujących konieczność skorygowania przychodu lub kosztów. Jeżeli korekta jest wynikiem błędu, wówczas powinna być przyporządkowana wstecznie do okresu, którego dotyczy, czyli do daty wystąpienia przychodu należnego wynikającego z faktury pierwotnej. Natomiast w przypadku, gdy faktura pierwotna prawidłowo dokumentowała zdarzenie gospodarcze, które miało miejsce w dacie jej wystawienia, a faktura korygująca została wystawiona z powodu późniejszych zdarzeń, a więc okoliczności mających wpływ na zmianę przychodów powstałych już po wystawieniu faktury pierwotnej, takich jak np. udzielenie rabatu, fakturę korygującą należy rozliczyć na bieżąco, z datą jej wystawienia.

Jak zasadnie stwierdził Sąd pierwszej instancji, cytowany art. 15 ust. 4i u.p.d.o.p. dotyczy sytuacji, w której okoliczności, które modyfikują fakturę powstały w późniejszym czasie, tak jak to ma miejsce w rozpoznawanej sprawie.

Zasada przeliczania poniesionych kosztów w walutach obcych z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. zdanie ostatnie, dotyczy bieżącego przeliczania związanego z dniem poniesienia kosztu. Brak jest zatem uzasadnienia aby takiego bieżącego przeliczania nie stosować do korekt. Stosując zatem przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. odpowiednio uznać należy, że kwoty wyrażone w walucie obcej w fakturach korygujących (lub innych korygujących dokumentach księgowych) otrzymanych przez podatnika powinny być przeliczone po średnim kursie NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury korygującej (lub innego korygującego dokumentu księgowego). (...)

Jak zasadnie podnosi skarżąca w odpowiedzi na skargę kasacyjną, zastosowanie się do stanowiska organu oznaczałoby dla niej konieczność wykazywania przychodu dla celów

podatku dochodowego od osób prawnych w innej wysokości niż dla celów podatku od towarów i usług, z tej samej transakcji. Sytuacja taka nie znajduje uzasadnienia, a organ interpretacyjny oprócz twierdzenia o tym, że interpretacje wydano dla różnych podatków nie przedstawił żadnego wytłumaczenia powstałej rozbieżności. (...)

Odnosząc się z kolei do stanowiska zawartego w wyroku NSA z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1153/18, stwierdzić należy, że wskazany w jego uzasadnieniu przykład odnosi się do »zwrotu towarów«, a zatem sytuacji odmiennej od występującej w rozpoznawanej sprawie, gdyż przychód może w tej sytuacji w ogóle nie zostać rozpoznany.

Końcowo dodać należy, że w obecnych realiach gospodarczych, przy zmiennym kursie walut, trudno byłoby wnioskować, że zasada przeliczania kursu walut zaproponowana przez skarżącą jest korzystniejsza dla jej wyniku finansowego. Jest to bowiem zależne od sytuacji, jaka w danym momencie występuje na rynku walutowym”.

(wyrok NSA z 25 maja 2022 r., sygn. akt II FSK 2530/19)

Od redakcji

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych prezentuje odmienne stanowisko niż przedstawione w powołanym wyroku. Według niego, do wyceny faktur korygujących w walucie obcej stosuje się taki sam kurs waluty obcej, jaki przyjęto do wyceny faktury pierwotnej. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lipca 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.223.2022.2.AP.

Z kolei orzecznictwo sądowe w kwestii kursu waluty do przeliczania faktur korygujących nie jest jednolite. Przykładowo NSA w wyroku z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1153/18 zajął podobne stanowisko jak organy podatkowe.

2. Ustalenie wysokości kosztów podatkowych z tytułu używania samochodu przez współwłaściciela

Jeżeli przedsiębiorca jest współwłaścicielem samochodu osobowego, którego nie wprowadził do ewidencji środków trwałych, to może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów 20% wydatków związanych z jego używaniem do celów prowadzenia działalności gospodarczej.

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

„Spór dotyczy w istocie tego, czy »samochód inny niż wymieniony w pkt 46« (inny niż wymieniony w art. 23 ust. 1 pkt 46 updof – przyp. red.) dotyczy samochodu będącego współwłasnością podatnika, a zarazem niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. Porównanie treści obu przepisów wskazuje na to, że istotną cechą, odróżniającą samochody wymienione w obu przepisach jest przeznaczenie tych pojazdów, wynikające z woli podatnika. W przypadku pojazdu z pkt 46 – nie stanowi on składnika majątku związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą (niebędący składnikiem majątku...), a jedynie jest także (czyli poza prywatnym użytkowaniem) wykorzystywany do celów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. W przypadku pojazdu, którego dotyczy pkt 46a – zasadniczym sposobem wykorzystywania pojazdu, stanowiącego składnik majątku związany z prowadzoną działalnością gospodarczą

jest właśnie używanie go w działalności gospodarczej, jednakże poza tą działalnością – jest on także wykorzystywany do celów niezwiązanych z tą działalnością. Użyty w art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. zwrot »innego niż określony w punkcie 46« oznacza zatem samochód będący składnikiem majątku przeznaczonego do prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, a jedynie poza tym celem – wykorzystywany do celów innych niż związane z tą działalnością. Tego istotnego elementu nie można pomijać przy wykładni, zgodnie z zakazem wykładni *per non est* nie można traktować tej części tekstu prawnego jako zbędnej. Już z tego powodu art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. nie może mieć zastosowania w stanie faktycznym opisanym przez skarżącego.

Ponadto nie można uznać, jak chce skarżący, że »inny niż określony w pkt 46« oznacza samochód inny niż stanowiący własność podatnika, a więc również – stanowiący jego współwłasność. Skarżący wyprowadza ten wniosek z tego, że ustawodawca używa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zarówno pojęcia »własność«, jak i »współwłasność«. Uważa zatem, że zgodnie z zakazem wykładni homonimicznej nie można uznać, że ustawodawca tym samym zwrotem w ramach jednego aktu prawnego nadaje różne znaczenia, a tym samym, że używa pojęcia »własność« także w znaczeniu »współwłasności«. Istotnie, ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych używa zarówno określenia własność i współwłasność, i to z reguły w jednym zdaniu. Przykładowo w art. 21 ust. 26 u.p.d.o.f. »budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika«, w art. 22a ust. 1 tej ustawy »stanowiące własność lub współwłasność podatnika«. Używa także (przykładowo w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f.) pojęcia »wspólna własność«. Argument ten nie stanowi jednak o słuszności stanowiska skarżącego. W języku potocznym (por. Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/wspolwlasnosc;5518399.html>, Słownik współczesnego języka polskiego, Warszawa 1996, s. 1251) współwłasność określa się jako wspólną z kimś własność, prawo własności jednej rzeczy przez kilka osób. Własność i współwłasność nie mają zatem w języku potocznym różnego znaczenia.

Jak podkreśla się w piśmiennictwie (D. Antonów, Wykładnia systemowa prawa podatkowego w realiach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, PP 2008, nr 2, s. 15-20, A. Hanusz (red.), Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Warszawa 2015, s. 39) oraz orzecznictwie (por. wyrok NSA z 9.06.2016 r., II FSK 1156/14, uchwała NSA z 13 marca 2017 r., II FPS 5/16), systemowy charakter porządku prawnego sprawia, że ograniczenie wykładni przepisu prawa podatkowego do wykładni językowej bywa niewystarczające. W poszukiwaniu znaczenia przepisu może być bowiem konieczne także uwzględnienie jego miejsca w pewnej strukturalnej całości. Wobec braku odmiennych uregulowań w ustawach podatkowych, takie kategorie jak: prawo własności, użytkowanie wieczyste, posiadanie zależne oraz samoistne, obrót tymi prawami czy też zdolność do dokonywania czynności prawnych w tym zakresie, należy oceniać wg norm prawa cywilnego. Zastosowanie znajdują wówczas systemowe dyrektywy interpretacyjne, a więc dyrektywy odwołujące się do prawa rozumianego jako system norm. Przepisy prawa podatkowego powinny być bowiem interpretowane z uwzględnieniem faktu, iż stanowią one element gałęzi prawa podatkowego, a także większej całości, jaką jest system prawa powszechnie obowiązującego. Nie jest więc dopuszczalne takie rozumienie przepisu, ustalone w oparciu o przesłanki językowe, które pozostawałoby w oczywistej sprzeczności z pozostałymi przepisami prawa podatkowego, a także z przepisami innych obszarów systemu prawa. Zasadnie w związku z tym sąd pierwszej instancji (a wcześniej organ interpretujący) odwołały się do znaczenia własności i współwłasności w prawie cywilnym. Prawidłowo też wywiodły, że współwłasność jest jedną z form własności, odwołując się w tym zakresie do art. 195 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst

jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360) oraz poglądów piśmiennictwa. W prawie cywilnym współwłasność stanowi jedną z form własności, cechującą się jednością przedmiotu, wielością podmiotów i niepodzielnością wspólnego prawa (por. także poza przywołanymi przez sąd pierwszej instancji S. Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s.186).

Przyjęcie, że w pojęciu własności mieści się również współwłasność nie stanowi zatem naruszenia zakazu wykładni homonimicznej. Gdyby ustawodawca chciał, aby w danym akcie prawnym pojęcia użyte w innych aktach prawnych miały odmienne znaczenie, powinien to wyrazić w ustawie zaznaczyć (por. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 29 stycznia 1992 r., W 14/91, OTK 1992/1/20, Dz. U.1992/12/52). Skoro tego nie uczynił, uznać należy, że pojęciu własności i współwłasności nie nadał innego niż potoczne lub wynikające z prawa cywilnego znaczenia”.

(wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 2984/19)

3. Wydatki na opłacenie polisy OC pracowników księgowości oraz członków władz spółki

Wydatki na opłacenie polisy OC pracowników księgowości oraz członków władz spółki nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Są to bowiem wydatki poniesione za inne podmioty i powinny być przez nie finansowane.

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

„Warunkiem uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest łączne spełnienie trzech warunków: faktycznego poniesienia wydatku przez podatnika, istnienia związku z prowadzoną przez podatnika działalnością, poniesienie go w celu uzyskania przychodu, jego zwiększenia bądź zachowania źródła przychodu. Zaliczenie poniesionego wydatku do kosztów może nastąpić, jeżeli działania podatnika zmierzają do uzyskania przychodu i zostały wyraźnie skierowane na uzyskanie tego przychodu. Musi istnieć źródło przychodów oraz związek przyczynowy między wydatkami i przychodami. Zatem z punktu widzenia omawianej definicji każdy wydatek poniesiony przez podatnika dla oceny, czy mieścił się w kategorii kosztów wymagał rozważenia w aspekcie celowości (racjonalności działań) oraz istnienia związku przyczynowego z uzyskiwanym przez niego przychodem (...).

Możliwość zaliczenia przez pracodawcę do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez niego wydatków dotyczących składek w związku z zawartymi umowami ubezpieczenia, ustawodawca uzależnił od jednoczesnego spełnienia wszystkich przesłanek wyrażonych w art. 16 ust. 1 pkt 59 ustawy o PDOP. Pierwsza wskazuje grupy umów ubezpieczenia, druga dotyczy uprawnionego do otrzymania świadczenia, którym nie może być pracodawca, natomiast według trzeciej – umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono winna wykluczać wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy, możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy, wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie. Niespełnienie tych przesłanek lub zmiana okoliczności faktycznych, w wyniku której przynajmniej jedna z nich przestaje być spełniona, skutkuje brakiem możliwości zaliczenia przedmiotowych składek do kosztów uzyskania przychodów [tak: wyrok WSA w Olsztynie z 2 grudnia 2021 r., I SA/OI 667/21].

Wydając poddaną kontroli Sądu interpretację, trafnie wskazano, że ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej mieszczą się w innych grupach ryzyka niż wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 59 ustawy o PDOP. W konsekwencji wydatki z tytułu tego rodzaju ubezpieczeń nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów skarżącej.

Niezależnie od powyższego należy wskazać, że opisane we wniosku wydatki z tytułu ubezpieczeń nie mają na celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów podatnika. Wydatki te mają jedynie na celu uchronienie określonych innych niż skarżąca osób przed konsekwencjami odpowiedzialności cywilnoprawnej. Jak stwierdzono w wyroku NSA z 21 lutego 2013 r., II FSK 1322/11 osoba fizyczna, przyjmując funkcje określone w umowie ubezpieczenia, za określone wynagrodzenie, bierze odpowiedzialność za pełnienie tej funkcji. Osoba taka może ubezpieczyć się na wypadek odpowiedzialności finansowej związanej z pełnionym stanowiskiem, co wiązać się będzie z obowiązkiem uiszczania składek ubezpieczeniowych. Skoro jednak to spółka ma ponosić koszty z tytułu takiej umowy ubezpieczenia, to wydatki te nie stanowią kosztu uzyskania przychodów – ani w sposób bezpośredni, ani w sposób pośredni nie mają związku z uzyskiwanym przychodem.

W ocenie Sądu zamierzonego wpływu na ocenę legalności zaskarżonej interpretacji nie może wyrzucić zarzut naruszenia art. 16 ust. 1 pkt 38a ustawy o PDOP. Zgodnie z tym przepisem, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji. Przedstawiając opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego skarżąca wskazała, że na podstawie polisy OC członków władz spółek ubezpieczonymi są byli, obecni oraz przyszli m.in. członkowie rady nadzorczej, komisji rewizyjnej. W rezultacie powołanie się przez organ na postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 38a ustawy o PDOP w stosunku do wskazanej ostatnio grupy osób należy uznać za uzasadnione. Podkreślić przy tym należy, że powołanie się przez organ na postanowienia wskazanego przepisu nastąpiło po uprzednim stwierdzeniu, w kontekście art. 16 ust. 1 pkt 59 ustawy o PDOP, że skoro tylko wydatki z tytułu niektórych umów ubezpieczenia mogą stanowić koszty uzyskania przychodów, to wydatki dotyczące innych umów nie powinny podlegać zaliczeniu do kosztów podatkowych”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 12 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/Po 85/22 – orzeczenie nieprawomocne)

4. Zapłata kontrahentowi odszkodowania za nieterminowe wykonanie zleconej usługi

Opóźnienie w wykonaniu świadczenia nie stanowi wady wykonywanych usług. Wobec czego zapłacone z tego tytułu odszkodowanie może być uznane za koszt uzyskania przychodów.

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

„(...) Z przedstawionego przez Skarżącą stanu faktycznego wynikało, że nigdy nie będzie ona w stanie całkowicie wyeliminować ryzyka konieczności zapłaty kar umownych, czy roszczeń z tytułu zgłaszanych przez klientów reklamacji. Występowanie określonych nie-

prawidłowości jest zjawiskiem typowym i nieuchronnym dla branży logistycznej i nie jest następstwem niedochowania przez Skarżącą należytej staranności przy wykonywaniu powierzonych czynności, Obowiązek umowny do zapłaty kar na rzecz klientów z tytułu opóźnień w transporcie, zaginięcia towaru lub braku towaru w dostawie jest standardem przy wykonywaniu tego typu usług. Jak wskazano konieczność zapłaty przez Skarżącą na rzecz kontrahentów kar umownych ma na celu nie tylko wywiązanie się z postanowień umownych. W szerszym kontekście regulowanie kar umownych oraz roszczeń z tytułu zgłaszanych reklamacji, spowodowanych okolicznościami, na które Skarżąca nie ma wpływu, prowadzi do utrwalenia wizerunku Skarżącej jako solidnego kontrahenta. W dalszej perspektywie, regulowanie przez Skarżącą kar umownych, czy zasadnych roszczeń reklamacyjnych prowadzi więc do wzmocnienia pozycji Skarżącej w relacjach z klientami, a w konsekwencji służy uzyskaniu przychodu jak i zabezpieczeniu jego źródeł. Rzetelna i szybka realizacja uzasadnionych roszczeń wpływa na podnoszenie wiarygodności Skarżącej, służy utrzymaniu bazy klientów i w konsekwencji przyczynia się do generowania przez Skarżącą przychodów dzięki uzyskiwaniu nowych zleceń.

(...) Spółka zarzuciła organowi interpretacyjnemu naruszenie przepisów prawa materialnego w tym art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. Zdaniem Skarżącej kwoty pieniężne wypłacone przez nią na rzecz klientów (Zleceńodawcy) tytułem odszkodowań za szkody powstałe z tytułu utraty przesyłki, tytułem odszkodowań za szkody powstałe z tytułu uszkodzenia przesyłki oraz tytułem odszkodowań za opóźnienie w dostarczeniu towaru nie mieszczą się w dyspozycji art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. W ocenie Sądu przedmiotowa teza jest uprawniona. Zgodnie z przedmiotowym przepisem nie stanowią kosztów uzyskania przychodów kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług, W treści powołanego przepisu ustawodawca zdefiniował te rodzaje kar umownych i odszkodowań, które – nawet w przypadku spełniania warunków określonych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. należy wyłączać z kosztów podatkowych (co stanowi wyjątek od generalnej zasady dopuszczalności kosztów uzyskania przychodów). Należą do nich koszty kar umownych i odszkodowań wypłacanych z następujących tytułów: wady dostarczonych towarów, wady wykonanych robót i usług, zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad, zwłoki w usunięciu wad towarów, zwłoki w usunięciu wad wykonanych robót i usług. Wbrew stanowisku zawartemu przez Dyrektora KIS w zaskarżonej interpretacji wad wykonanej usługi nie będą stanowiły wszelkie skutki nienależytego wykonania umowy w tym uszkodzenia towarów powstałe w transporcie, a także niedostarczenie ich w określonym czasie. Celem tego przepisu jest bowiem uniemożliwienie pomniejszenia podstawy opodatkowania wyłączenie o koszty poniesione w związku z nienależytym wykonaniem zobowiązania. W katalogu tym nie został wymieniony przypadek niezawinionej utraty przesyłki, uszkodzeń przesyłki przez podwykonawców oraz nieterminowego wykonania usług, dlatego też zdarzenia te należy rozpatrywać w oparciu o spełnienie ogólnych przesłanek uznania poniesionego wydatku za koszty uzyskania przychodów. Art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. dotyczy zdarzeń gospodarczych spowodowanych wadliwością towarów lub robót albo usług będących przedmiotem działalności gospodarczej. Wada jest w tym przypadku podstawową przyczyną eliminacji poniesionych kosztów z kosztów podatkowych. Wbrew stanowisku organu niezawiniona utrata przesyłki, uszkodzenie przesyłki przez podwykonawców oraz nieterminowe wykonania usług nie stanowią wady wykonywanych robót/usług. Odnosząc się do sytuacji nr 1 (uszkodzenie bądź zniszczenie towaru przez wynajętego przez Wnioskodawcę przewoźnika) należy podkreślić, że nieprawidłowości związane z wykonaniem przez nią usług logistyczno-spedycyjnych przez podwykonawców nie stanowią wad usług świadczonych przez

Skarżącą, gdyż nawet po ich uwzględnieniu usługi świadczone przez Skarżącą noszą znamiona należytej staranności wymaganej od podmiotu prowadzącego profesjonalną działalność logistyczną i spedycyjną. W związku z tym, wypłacane kontrahentom kary umowne i roszczenia reklamacyjne nie mają charakteru kar umownych czy odszkodowań z tytułu wad wykonanych usług. Stanowią raczej ponoszoną przez Skarżącą rekompensatę wypłacaną Klientom w celu polepszenia relacji biznesowych i budowy pozycji Skarżącej na rynku. Wypłacane ze wskazanych w pytaniu Skarżącej tytułów odszkodowania na rzecz kontrahentów mimo że nie są *expressis verbis* wymagane przez przepisy Kodeksu cywilnego, są na rynku usług logistyczno-spedycyjnych powszechnie przyjęte. Stąd rezygnacja z wypłacania kar umownych i roszczeń reklamacyjnych spowodowanych opóźnieniem w transporcie, zaginięciem towaru lub brakiem towaru w dostawie podczas świadczenia usług logistyczno-spedycyjnych prowadziłaby do pogorszenia wizerunku rynkowego Skarżącej, a w konsekwencji do utraty klientów na rzecz konkurentów. Odnosząc się do sytuacji nr 2 (kradzież towaru) należy podkreślić, że hipoteza art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. obejmuje tylko odszkodowania za wadliwe wykonanie zobowiązania, natomiast nie obejmuje strat wynikających z niewykonania zobowiązania, np. z powodu niezawinionej utraty przesyłki, w tym spowodowanych kradzieżami. Stanowisko to jak zasadnie wskazała Skarżąca w skardze znajduje potwierdzenie również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2018 r. (sygn.: II FSK 3420/16), utrzymującego w mocy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2016 r. (sygn. akt: III SA/Wa 1352/15); », w którym Sąd kasacyjny wskazał m.in., że (...) art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. został właściwie zinterpretowany i zastosowany przez sąd pierwszej instancji, gdyż hipoteza tego przepisu obejmuje tylko odszkodowania za wadliwe wykonanie zobowiązania, natomiast nie obejmuje strat wynikających z niewykonania zobowiązania, np. z powodu niezawinionej utraty przesyłki, w tym spowodowanych kradzieżami«. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 września 2012 r. (sygn. akt: III SA/Wa 3600/11) – utrzymanym w mocy przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 stycznia 2015 r. (sygn. akt: II FSK 3197/12);, gdzie wskazano, że »Nie budzi wątpliwości, że niewykonanie zobowiązania jest odmiennym tytułem i uprawnieniem do żądania odszkodowania niż nienależyte wykonanie zobowiązania. Należy podzielić, niesporny pomiędzy stronami, pogląd, że przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. wyłączający z kosztów podatkowych kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług nie obejmuje swym zakresem wyłączenia kar umownych i odszkodowania z tytułu odstąpienia od umowy w związku z utratą przesyłki«.

(...) Tym samym Sąd także w tym zakresie podzielił pogląd Skarżącej, że art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. obejmuje tylko odszkodowania za wadliwe wykonanie zobowiązania, natomiast nie obejmuje strat wynikających z niewykonania zobowiązania, np. z powodu niezawinionej utraty przesyłki, w tym spowodowanych kradzieżami. Powyższe oznacza możliwość oceny uznania takich wydatków za koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Natomiast odnosząc się do sytuacji nr 3 (niezawinione przez Skarżącą opóźnienie w dostarczeniu towaru) należy podkreślić, że przypadek ten dotyczy nieterminowego wykonania prac, a nie ich nienależytego wykonania. Mając na uwadze powyższe należy dojść do przekonania, że nie ma podstaw, aby odszkodowanie za nieterminowe wykonanie usługi nie mogło stanowić kosztu uzyskania przychodu. Kara z tytułu nieterminowego wykonania usługi nie została wprost wskazana w treści art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p., toteż możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodu tego wydatku wymaga wyłącznie przeanalizowania

warunków określonych w art. 15 u.p.d.o.p. W ocenie Sądu również warunki określone w tym przepisie zostały spełnione, ponieważ wydatek ten związany jest z prowadzoną działalnością gospodarczą a także miał wpływ na zachowanie źródła przychodów jak i ograniczenie dalszych strat z tytułu realizacji przedmiotowej umowy. Tym samym Dyrektor KIS błędnie uznał, że »opóźnienie w wykonaniu świadczenia, nawet niezawinione przez dłużnika, stanowi wadę wykonywanych robót/usług«.

(wyrok WSA w Warszawie z 20 września 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 1006/2022 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Według organów podatkowych, zapłata kary za nieterminowe wykonanie umowy jest karą za wadliwe wykonanie usługi, a tym samym mieści się w katalogu kar umownych i odškodowań wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów. Takie stanowisko znajdziemy m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 czerwca 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.207.2022.1.AP, z 18 lutego 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.534.2021.1.AT, czy z 21 lipca 2021 r., nr 0115-KDIT3.4011.331.2021.1.AD.

5. Koszty szkoleń organizowanych przez spółkę dla współpracowników

Wydatki na szkolenia organizowane dla stałych współpracowników mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

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

„Kwestia sporna w niniejszej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy można zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez spółkę wydatków na organizację szkoleń współpracowników. Zdaniem skarżącej szkolenia, o których mowa w za-prezentowanym opisie stanu faktycznego, stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Natomiast organ, dokonując kwalifikacji ponoszonych przez skarżącą wydatków na organizację szkoleń związanych z udziałem w nich współpracowników z punktu widzenia zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów, rozpoznał tego rodzaju wydatki jako koszty reprezentacji, wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., przypisując im taki właśnie charakter.

(...) skarżąca wyraźnie zaakcentowała charakter i cel organizowanych przez siebie szkoleń, w których udział wziąć mieli nie tylko jej pracownicy, ale także, wspólnie z nimi, również współpracownicy skarżącej, tj. osoby współtworzące z pracownikami zespoły, realizujące powierzone im zadania. Podkreśliła, że współpracownicy są częścią zespołów wykonujących w spółce pracę/usługę na rzecz kontrahentów zewnętrznych. Nie są zaliczani do grona potencjalnych klientów nabywających usługi spółki lecz działają w interesie spółki, wykonując te usługi właśnie na rzecz jej klientów. Ich głównym zadaniem jest wykonanie powierzonych zadań, co ukierunkowane jest na realizację projektów dla kontrahentów zewnętrznych i maksymalizację sprzedaży usług skarżącej. Nie są to podmioty, na których spółka chce wywrzeć pozytywne wrażenie w celu sprzedaży swoich usług, nie są bowiem podmiotami nabywającymi te usługi. Ponadto skarżąca wyraźnie zwróciła uwagę, że głównym celem tych wydatków jest podnoszenie kompetencji osób świadczących usługi dla spółki, nawiązanie i utrzyma-

nie współpracy z najlepszymi specjalistami z branży oraz zwiększanie wydajności zespołu, a w konsekwencji osiągnięcie wyższych przychodów przez spółkę. Istotne jest również wytworzenie więzi pomiędzy współpracownikami i pracownikami a spółką, co ma zapewnić ich lojalność i jest istotne w aspekcie prawidłowego wykonywania powierzanych zadań, ukierunkowanych na wykonywanie zleceń dla klientów zewnętrznych. Tym samym zwróciła uwagę na ponoszenie tych wydatków w kontekście efektywności pracy całych zespołów, poprawę uzyskiwanych przez nie efektów w ramach jej działalności operacyjnej.

(...) w ocenie Sądu, w kontekście okoliczności przedstawionych we wniosku, podstawą wykluczenia z kosztów uzyskania przychodów skarżącej wydatków ponoszonych na organizację szkoleń współpracowników skarżącej, nie może być zakwalifikowanie ich jako kosztów na reprezentację. Poniesione przez spółkę wydatki nie są bowiem wydatkami reprezentacyjnymi, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Wydatków tych w żaden sposób nie można zestawić z przykładowo wymienionymi wydatkami reprezentacyjnymi we wskazanym przepisie. Ich podstawowym celem nie jest też budowanie wizerunku firmy, a zdobywanie wiedzy i współpraca w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z zasadami społecznej odpowiedzialności biznesu. Nawet jeśli powstałby jakikolwiek pośredni wpływ tej współpracy na budowanie wizerunku firmy, nie stanowi o kwalifikacji tych wydatków do kosztów reprezentacji w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Wobec powyższego organ błędnie zakwalifikował wydatki ponoszone na koszty szkoleń, w części dotyczącej współpracowników, jako koszty reprezentacji, wyłączone z mocy art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. z kosztów uzyskania przychodów spółki. Z tego więc względu podniesione przez skarżącą zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego uznać należy za zasadne, co przesądza konieczność uchYLENIA wydanej dla spółki interpretacji w zaskarżonej części.

Ponownie wydając interpretację, organ będzie zobowiązany uwzględnić przedstawioną wyżej wykładnię art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Ocena stanowiska skarżącej powinna zostać przeanalizowana przede wszystkim pod kątem art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., czy wydatki zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła.

W judykaturze zwraca się uwagę, że za kierunkowe kryterium wykładni art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. trzeba przyjąć kryterium celu poniesionego kosztu. Wiąże się ono z zamiarem działania podatnika zdeteterminowanym na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, a tym samym we wpływie (bezpośrednim lub pośrednim) ponoszonego wydatku na powstanie lub zwiększenie osiąganego przychodu lub we wpływie na zachowanie albo zabezpieczenie jego źródła. W tym kontekście istotne jest również, aby ocena zachowania podatnika, kwalifikującego określony wydatek jako koszt podatkowy, była dokonywana z perspektywy jego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz wiedzy na temat tego, czy dany wydatek może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu – osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła – co jednak oczywiście nie oznacza, że cel ten musi być zawsze osiągnięty (zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 22 października 2019 r., I SA/Bd 501/19). Podkreśla się także, że użyty w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. termin »w celu«, oznacza pozostawanie wydatku w takim związku z przychodem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem jego źródła, że poniesienie go ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów, tzn. czy z punktu widzenia obiektywnych przesłanek racjonalne jest poniesienie wydatku, mające na celu dążenie do osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu. Należy zatem oceniać racjonalność określonego działania. Ponadto istotna jest ocena, czy w istocie poniesiony koszt będzie pośrednio bądź bezpośrednio pozostawał w związku z prowadzo-

na działalnością gospodarczą. Wskazuje się także, że przy interpretacji omawianego przepisu należy uwzględnić również dynamikę procesów i zjawisk gospodarczych. Istotne jest więc, aby kwalifikując dany wydatek jako koszt podatkowy uwzględniać kwestię logicznego ciągu zdarzeń determinujących określone i konkretne działania podatnika. Należy zatem oceniać racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu, a fakt, że podatnik nie osiągnął oczekiwanego efektu gospodarczego nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Należy bowiem zauważyć, że w procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i minimalizacji strat (por. wyrok WSA w Gliwicach z 25 lutego 2019 r., I SA/GI 1331/18, i powołane tam orzecznictwo).

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Sądu kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy będzie miała kwestia gospodarczego stopnia powiązania współpracowników ze skarżącą spółką, co ma z kolei istotne znaczenie dla oceny, czy udział współpracowników w opisanych we wniosku szkoleniach może przyczynić się do uzyskania przychodu albo zachowania lub zabezpieczenia jego źródła. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od jego okoliczności. Znaczenie ma zatem całokształt okoliczności danego przypadku i dla poprawności prawnopodatkowej kwalifikacji omawianych wydatków, a więc prawidłowej wykładni wchodzących w rachubę przepisów ustawy podatkowej ad casum, nie można pomijać żadnego jego elementu (por. wyroki: NSA z 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11; WSA w Rzeszowie z 23 października 2018 r., I SA/Rz 741/18).

(wyrok WSA w Poznaniu z 3 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/Po 974/21 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Moment rozliczenia w kosztach wydatków na zakup pojedynczych elementów rusztowań

Nie można uznać za kompletne i zdadne do użytku pojedynczych elementów rusztowań, ponieważ samodzielnie nie stanowią one całości urządzenia, ani nie tworzą konstrukcji, która spełnia cel gospodarczy. Wobec tego wydatki na ich zakup należy uwzględnić w kosztach podatkowych w dacie poniesienia.

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

„Kontroli Sądu poddano interpretację indywidualną obejmującą uznanie za nieprawidłowe stanowiska skarżącej co do kwalifikacji kosztowej wydatków na – jak to ujął organ – komplet rusztowań na potrzeby konkretnej budowy, przekraczających 10.000 zł. Organ stwierdził, że »jeżeli wartość danego kompletu rusztowań na potrzeby konkretnej budowy, przekracza 10.000 zł (składnik majątku wprowadzony do ewidencji środków trwałych), to z chwilą oddania go po raz pierwszy do używania, Wnioskodawca winien zaliczyć wydatki z nim związane do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne, zgodnie z art. 16a-16m ustawy. W ten sam sposób należy postąpić z każdym kolejnym kompletem, którego wartość początkowa przekracza 10.000 zł« (...).

(...) organ wykroczył poza opisany we wniosku stan faktyczny, dokonując niedopuszczalnej w postępowaniu interpretacyjnym modyfikacji stanu faktycznego. Przypomnijmy, że skarżąca pytała o kwalifikację kosztową wydatków na nabycie elementów rusztowań, z których następnie kompletuje zestawy i je wynajmuje (za każdym razem jest to inny zestaw, w za-

leżności od potrzeb kontrahenta), a nie – jak to ujął organ w interpretacji – wydatków na nabycie »danego kompletu rusztowań«. Oceny tej nie zmieniają tłumaczenia organu, że dopiero z chwilą skompletowania określonego zestawu (na potrzeby określonej budowy) nabyte uprzednio składniki majątku spełniają definicję środka trwałego, co zarazem skutkuje określonym sposobem rozliczania wydatków poniesionych na nabycie tego zestawu (konieczność amortyzacji gdy wartość przekracza 10.000 zł (...)). Pytanie i opis zdarzenia przysłego zawarte we wniosku nie dotyczyło wszak rusztowań skompletowanych, lecz »zakupów poszczególnych elementów rusztowań budowlanych, których całkowita jednorazowa wartość zakupu, jako suma poszczególnych elementów może przekraczać kwotę 10.000,00 zł netto (taka kwota może być wskazana na fakturze wystawionej przez sprzedawcę), natomiast wartość poszczególnych elementów będzie wynosić z reguły od kilku do kilkuset złotych, przy czym cena któregośkolwiek z elementów z osobna nie przekroczy 10.000,00 zł netto. Zakupione rusztowania będą składać się z różnych elementów np. podpór, stojaków, drabin, złączy, rygli, haków, z których kompletuje się zestawy do wykonania konstrukcji rusztowania różnego typu, np. przyściennego, ściennego, stabilnego, jezdne itp.«. Jak przy tym wskazano we wniosku, »przyjmując takie rusztowania do magazynu, Wnioskodawca podzieli je na poszczególne elementy. W dniu zakupu rusztowania nie mają charakteru kompletnego – składają się z elementów montowanych w dowolnej konfiguracji lub wykorzystywanych samodzielnie. Rusztowanie jest konstrukcją budowlaną tymczasową służącą do wielokrotnego użytku składającą się z wielu elementów. Poszczególne elementy rusztowania nie mogą funkcjonować oddzielnie, wymagają one montażu, instalowania i dopiero wówczas stanowią urządzenie (narzędzie) kompletne i zdadne do użytku. Za każdym razem Wnioskodawca będzie wynajmował inny zestaw skompletowany z różnej ilości elementów, w zależności od potrzeb kontrahenta – to kontrahent będzie decydował, ile poszczególnych elementów i w jakiej konfiguracji będzie chciał wynajmować rusztowania (co będzie wynikać z potrzeb na poszczególnych budowach), a te rusztowania będące przedmiotem wynajmu będą kompletowane z różnych zakupów dokonanych w odstępach czasu« (...).

Przekłada się to na zarzucane w skardze naruszenie prawa materialnego. Jak trafnie wskazał NSA w wyroku wydanym w podobnej sprawie (wyrok z dnia 7 sierpnia 2019 r., II FSK 3128/17), »nieprawidłowe jest odwołanie się organu interpretacyjnego do wartości danego rusztowania/szalunku, skompletowanego na potrzeby konkretnej budowy, ponieważ odbiega to od istoty zagadnienia interpretacyjnego, którym jest kosztowa kwalifikacja nabycia poszczególnych elementów, składających się wprawdzie na konkretny komplet rusztowania/szalunku, ale mogących też wchodzić w skład innych kompletów tych urządzeń, także w trakcie tego samego roku podatkowego. Pozbawiona znaczenia dla rozstrzygnięcia jest więc ocena, czy wartość skompletowanego rusztowania/szalunku przekracza 3.500 zł (w niniejszej sprawie 10.000 zł – przyp. Sądu), czy też nie, gdyż traktowanie takiego kompletu jako składnika majątku wprowadzonego do ewidencji środków trwałych z chwilą oddania go po raz pierwszy do używania pomija, że niektóre z elementów składających się na taki komplet mogły już wcześniej stanowić składniki innego kompletu oraz mogą stanowić składniki podobnego kompletu w przyszłości. W każdym razie odnoszenie momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodów, czy to poprzez rozpoczęcie amortyzowania przez odpisy, czy to jednorazowo, do wprowadzenia zakupionych elementów do użytkowania jako składników kompletu zdadnego do użytku, nie jest poprawne«.

Sąd w pełni podziela ten pogląd i przyjmuje go za własny.

Ponadto, jak słusznie zauważono w powołanym wyroku, pojedynczych elementów rusztowań – a o takie chodziło we wniosku – nie można uznać za kompletne i zdadne do użytku,

gdyż samodzielnie nie stanowią urządzenia ani nie tworzą konstrukcji spełniającej cel gospodarczy. W odniesieniu do nich nie został więc spełniony warunek uznania ich za środki trwałe w rozumieniu art. 16a ust. 1 ustawy o CIT. Natomiast ze względu na ogólną definicję kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ust. 1), jak i definicję kosztów stanowiących odpisy amortyzacyjne (art. 15 ust. 6) oraz definicję środków trwałych (art. 16a ust. 1), zwolnienie z obowiązku amortyzowania środków niskocennych (art. 16d ust. 1) i możliwość amortyzacji jednorazowej (art. 16f ust. 3) należało uznać, że skarżąca ma prawo uwzględniania wartości zakupionych elementów jako kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio w dacie ich poniesienia”.

(wyrok WSA w Łodzi z 6 września 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 458/22 – orzeczenie nieprawomocne)

7. Sposób rozliczenia kosztów opłaty przyłączeniowej dotyczącej budowanego budynku

Wydatki poniesione z tytułu opłaty przyłączeniowej nie stanowią elementu kosztu wytworzenia środka trwałego (budynku). Są one kosztem uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia.

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

„Istota sporu w tej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie sformułowane we wniosku o wydanie interpretacji, tj. czy Skarżący będzie posiadał prawo do zaliczenia poniesionych kosztów opłaty przyłączeniowej do wartości początkowej nowo powstałego środka trwałego (budynku).

Zdaniem Skarżącego będzie on posiadał takie prawo, z kolei organ stanął na stanowisku, że wydatki w postaci opłaty za przyłącze nie mieszczą się w katalogu wydatków będących elementem kosztów wytworzenia środka trwałego, o którym mowa w art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. (...)

Zdaniem Sądu, wydatek poniesiony na opłatę przyłączeniową pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z możliwym do uzyskania przychodem, jednak nie stanowi wydatku mieszczącego się w kategorii kosztu wytworzenia środka trwałego.

Odwolując się do treści przepisów art. 16a ust. 1 i art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. zauważyć trzeba, że nakazują one z jednej strony powiązać odpisy amortyzacyjne z procesem zużycia środków trwałych w trakcie ich wykorzystywania do działalności podlegającej opodatkowaniu, a z drugiej – zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych tylko te wydatki, które są ponoszone w wyniku podjęcia procesu wytwarzania środka trwałego. Prowadzi to do wniosku, że na koszt wytworzenia (wartość początkową środka trwałego) mogą się składać jedynie wydatki, które zostały poniesione w celu jego wytworzenia i nie dotyczą kolejnego etapu związanego z używaniem środka trwałego (zgodnie z przeznaczeniem) w działalności gospodarczej. Należy bowiem przyjąć, że proces inwestycyjny kończy się wraz wytworzeniem środka trwałego, w przypadku obiektów budowlanych – zgodnie z warunkami techniczno-budowlanymi przewidzianymi w przepisach Prawa budowlanego (amortyzacji podlegają środki trwałe – budowle, budynki, lokale – kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania). Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), urządzenia budowlane to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie

z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne (...) – tak stwierdził również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 listopada 2009 r., II FSK 967/08.

Z powyższego wynika, że przyłącza do sieci pozwalają na użytkowanie obiektu budowlanego – środka trwałego już istniejącego – w działalności gospodarczej, a zatem umożliwiają rozpoczęcie kolejnego etapu, następującego już po wytworzeniu środka trwałego.

(...) wydatki z tytułu opłat za przyłączenie do sieci nie są innymi kosztami dającymi się zaliczyć do wartości wytworzenia środków trwałych w rozumieniu art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p., lecz wydatkami pozwalającymi na użytkowanie środka trwałego w działalności gospodarczej, realizowanymi gdy obiekt budowlany już istnieje i umożliwia instalację przyłączy. Nie zmienia tego stanowiska fakt, że – jak wskazuje Wnioskodawca – koszty opłat przyłączeniowych zostaną poniesione przed oddaniem budynku do użytkowania. Moment uiszczenia opłaty nie może, zdaniem Sądu, wpłynąć na ocenę, czy dany koszt jest kosztem wytworzenia środka trwałego.

(...) W ocenie Sądu organ interpretacyjny prawidłowo zatem, wbrew twierdzeniu pełnomocnika Skarżącego, stwierdził, że wydatki w postaci opłaty przyłączeniowej nie mieszczą się w katalogu wydatków będących elementem kosztów wytworzenia środka trwałego, o którym mowa w art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. Wydatki z tytułu opłat za przyłączenie do sieci nie są innymi kosztami dającymi się zaliczyć do wartości wytworzenia środków trwałych w rozumieniu art. 16g ust. 4 ustawy o CIT. Wydatek na opłatę przyłączeniową nie zwiększa kosztu wytworzenia środka trwałego o którym mowa w art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. i nie stanowi elementu wartości początkowej. Ponoszone opłaty za przyłącza energetyczne i gazowe powinny być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych wynikających z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Opłaty, o których mowa we wniosku należy potraktować jako wynagrodzenie za umożliwienie dostępu do energii elektrycznej i sieci gazowej, które posiada cechy kosztu pośredniego związanego z działalnością operacyjną”.

(wyrok WSA w Białymstoku z 10 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/Bk 147/22 – orzeczenie nieprawomocne)

III. OBOWIĄZKI PŁATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO

1. Pokrycie przez pracodawcę kosztów transportu pracownikowi oddelegowanemu za granicę

Sfinansowanie pracownikowi kosztów transportu do miejsca oddelegowania jest dla niego przychodem, nawet jeśli przyczyną oddelegowania są problemy produkcyjne i chwilowy przestój w stałym miejscu świadczenia pracy.

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

„Istota sporu w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do oceny przedstawionego we wniosku Spółki problemu, czy ponoszone przez Spółkę koszty związane z zapewnieniem oddelegowanym do pracy za granicą pracownikom transportu z Polski do miejsca oddele-

gowania i z powrotem, stanowią po stronie tych pracowników przychód podlegający opodatkowaniu, a co za tym idzie, czy na Spółce będą w takim przypadku spoczywać obowiązki płatnika. (...)

We wspomnianym wyżej wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13 Trybunał sformułował ogólne kryteria, według których konkretne świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło zostać zakwalifikowane do nieodpłatnych świadczeń 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).

Do takiego rozumienia pojęcia »nieodpłatnego świadczenia« odwołał się również Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku, na tym tle jednak nieprawidłowo ocenił zgodność z prawem zaskarżonej interpretacji. Nie można zgodzić się z oceną wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że przedstawione kryteria pozwalały na pominięcie jako przychodu z nieodpłatnych świadczeń finansowania transportu oddelegowanym pracownikom. Ocena ta jest poprawna co do pierwszego z ww. warunków z tego względu, że w opisie stanu faktycznego nie zastrzeżono braku zgody na korzystanie z tego świadczenia przez pracownika. Nie wskazano na to, że nawet potencjalnie mogła wystąpić sytuacja, w której wbrew swej woli pracownik mógł zostać skierowany do pracy poza granicami kraju (delegacja), bądź też mógł nie wyrazić zgody na korzystanie nieodpłatnie z transportu. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym należało przyjąć, że świadczenia te pracodawca spełniał dysponując uprzednią zgodą pracownika na ich przyjęcie. W takiej sytuacji odpowiednikiem świadczenia na rzecz pracownika były wydatki, jakie pracodawca poniósł na transport pracowników.

Nie budzi również wątpliwości indywidualizacja osób, które uzyskują tego rodzaju przychody i ich wysokość. Pracodawcy wiadome jest, który pracownik świadczy pracę poza granicami kraju i korzysta ze sfinansowanego przez niego transportu. Zatem przypisanie pracownikowi określonej wartości przychodu z tego tytułu jest kwestią, którą na podstawie posiadanych informacji, pracodawca jest w stanie precyzyjnie określić.

Spełnione zatem zostały już dwie przesłanki odnoszące się do nieodpłatnego świadczenia za zgodą pracownika, a korzyść jest wymierna i może być przypisana indywidualnemu pracownikowi.

Sąd pierwszej instancji w bezspornym stanie faktycznym sprawy nieprawidłowo jednak przyjął, że świadczenie polegające na zapewnieniu transportu pracownikom oddelegowanym do pracy za granicą nie będzie spełnione w interesie tych pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z transportu za granicę. Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę nie pozwalają jednak tezy uzasadnienia omówionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K/13. Wręcz przeciwnie, w uzasadnieniu tego wyroku (pkt 3.4.3.) Trybunał stwierdził, że sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyra-

za zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako – stanowiący część dochodu – element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego, czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wbrew temu co przyjęto w zaskarżonym wyroku, z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego transportu leży w interesie pracownika oddelegowanego, 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 zagraniczne miejsce świadczenia pracy. Dlatego też wydatki ponoszone przez Spółkę na zapewnienie transportu swoim pracownikom do miejsca wykonywania przez nich pracy na jej rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej, o której mowa w art. 77⁽⁵⁾ Kodeksu pracy, będą stanowić dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 u.p.d.o.f.”.

(wyrok NSA z 10 maja 2022 r., sygn. akt II FSK 2276/19)

2. Dofinansowanie posiłków dla pracowników gdy przepisy prawa pracy nie zobowiązują do tego pracodawcy

W sytuacji gdy przepisy prawa pracy nie zobowiązują pracodawcy do zapewnienia pracownikom posiłków profilaktycznych, to kwota dofinansowania przez pracodawcę posiłków stanowi dla pracownika przychód podlegający opodatkowaniu.

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

„Zasadnicza sporna kwestia w niniejszej sprawie dotyczyła tego, czy kwota dofinansowania przez Spółkę posiłków na rzecz pracowników stanowi dla nich przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia w świetle art. 11 ust. 1 w związku z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a w konsekwencji czy Spółka winna wykonać obowiązki przypisane w ustawie płatnikom tj. obliczenie, pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu dofinansowania ww. posiłków. (...)”

Przepisy u.p.d.o.f. nie zawierają definicji nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Kryteria decydujące o zaliczeniu nieodpłatnego świadczenia do przychodu pracownika ukształtowało orzecznictwo sądów oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. w sprawie K 7/13 (Dz. U. z 2014 r., poz. 947). Wymienione orzeczenie, do którego odwołał się zarówno organ jak i skarżąca, miało zasadnicze i przesądzające znaczenie dla podjęcia rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. (...)”

W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził między innymi, że kryterium wyróżnienia nieodpłatnych świadczeń stanowiącym przychód pracownika musi być obiektywna ocena, czy

świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku. Chodzi zatem o korzyści, które pracownik otrzymuje do własnej dyspozycji, którymi może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb. (...)

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, że za podlegający opodatkowaniu przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. mogą być uznane takie »inne nieodpłatne świadczenia«, które posiadają następujące cechy:

- zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie);
- zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść;
- korzyść ta jest wymierna i można ją w skonkretyzowanej wysokości przypisać indywidualnemu pracownikowi, a nie tylko w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów. (...)

Sąd nie podziela stanowiska skarżącej, że z perspektywy Spółki beneficjentem korzyści wynikającej z dofinansowania do posiłków pracowników bez wątpienia jest pracodawca. Oznacza to, że pracownik nie uzyskuje jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego, gdyż świadczenie nie jest spełniane w jego interesie.

Zauważyć należy, że nie każde świadczenie spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika bez ustalonej za nie zapłaty jest świadczeniem podlegającym podatkowi dochodowemu, podobnie jak nie każde tego rodzaju świadczenie jest wyłączone spod regulacji u.p.d.o.f. Przy czym, jak słusznie zauważył Trybunał Konstytucyjny, ze względu na otwarty i rozwijający się katalog świadczeń oferowanych przez pracodawców – nie jest możliwe enumeratywne wyliczenie w ustawie podatkowej wszystkich nieodpłatnych przysporzeń, które zgodnie z zasadą powszechności przedmiotowej podatku dochodowego powinny być przez ustawodawcę uwzględnione. W orzeczeniach sądów administracyjnych wyrażony jest pogląd, że zapewnienie posiłku jest przysporzeniem majątkowym, bo pracownik nie ponosi wydatku, jednakże z zastrzeżeniem, że do opodatkowania dojdzie wówczas, gdy świadczenie da się skonkretyzować, zindywidualizować (por. wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II FSK 1132/15, wyrok WSA z dnia 18 grudnia 2014 r., III SA/Wa 920/14, wyrok NSA z dnia 2 października 2018 r., II FSK 2581/16). Zdaniem Sądu słusznie zauważył organ, że pracownik koszty utrzymania musi ponosić niezależnie od tego czy jest w pracy czy w domu. Zatem wartość dofinansowania posiłku jest wydatkiem ponoszonym przez pracodawcę w interesie pracownika, który nie musi w czasie pracy ponosić całkowitych wydatków na wyżywienie. Co do pozostałych przesłanek wynikających z wyroku Trybunału Konstytucyjnego strony są zgodne, że skoro pracownik korzysta z dofinansowania zapewnionego przez pracodawcę, to należy uznać, że korzysta z niego w pełni dobrowolnie, a korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnie pracownikowi, konkretny pracownik korzysta z zapewnionego przez pracodawcę dofinansowania.

Zgodnie z konstrukcją i systematyką u.p.d.o.f., wszelkie ulgi i zwolnienia podatkowe stanowią wyjątek od generalnej zasady powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 9 ust. 1 tej ustawy. Wszelkie ulgi i zwolnienia są również wyjątkiem od zasady wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w myśl którego, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym tylko określone zdarzenia prawne bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania – skutkuje zwolnieniem z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień

zabronione jest stosowanie zarówno wykładni rozszerzającej jak i zawężającej. Zgodnie z art. 232 Kodeksu pracy wartość posiłków i napojów, o których mowa w tym przepisie, jako wartość świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, wolna jest od podatku dochodowego. Od podatku tego wolna jest także wartość otrzymanych przez pracowników bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do otrzymania na ich podstawie napojów bezalkoholowych, posiłków oraz artykułów spożywczych, w przypadku gdy pracodawca, mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, nie ma możliwości wydania pracownikom posiłków i napojów bezalkoholowych (art. 21 ust. 1 pkt 11 i 11b u.p.d.o.f.).

Skarżąca wskazała, że nie jest zgodnie z art. 232 Kodeksu pracy obowiązana do zapewnienia/dofinansowania pracownikom posiłków ani napojów, gdyż nie jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Wykonywana przez pracowników Spółki praca nie ma miejsca w warunkach szczególnie uciążliwych oraz nie wiąże się z dużym wydatkiem energetycznym oraz koniecznością wykonywania pracy w niskich lub wysokich temperaturach. W związku z powyższym Spółce nie przysługiwało zwolnienie przedmiotowe przysługujące na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.

Nieprawidłowe jest zatem stanowisko skarżącej, że korzystanie przez pracownika z częściowo dofinansowanych przez pracodawcę posiłków w realiach niniejszej sprawy nie stanowi przychodu pracownika podlegającego opodatkowaniu”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 20 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Po 665/21 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Wykupienie pracownikom ubezpieczenia na czas zagranicznej podróży służbowej

Jeżeli pracodawca ubezpiecza pracowników na czas zagranicznej podróży służbowej, gdyż ubezpieczenie takie jest wymagane przez kontrahenta zlecającego usługi, to u pracowników nie powstaje przychód z tytułu sfinansowania przez pracodawcę kosztów polisy ubezpieczeniowej.

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

„Spór jaki zaistniał w rozpoznanej sprawie dotyczy tego, czy organ interpretacyjny zasadnie uznał, że wykupienie przez skarżącą spółkę na rzecz jej pracowników polis ubezpieczeniowych od odpowiedzialności cywilnej i od odpowiedzialności za następstwa nieszczęśliwych wypadków skutkowało powstaniem po stronie pracowników przychodu z nieodpłatnych świadczeń na podstawie art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego sąd pierwszej instancji zasadnie wskazał w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że wykupienie tych ubezpieczeń służy przede wszystkim ochronie interesów majątkowych skarżącej spółki.

(...) wykupienie przez pracodawcę ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej i za następstwa nieszczęśliwych wypadków, związanej z wykonywaniem przez pracowników obowiązków pracowniczych ma na celu przeniesienie z pracodawcy na ubezpieczyciela ryzyka wystąpienia obowiązku pokrycia kosztów szkód, które pracownicy mogą wyrządzić osobom trzecim. Ubezpieczenie to powoduje, że pracodawca w zamian za składkę ubezpieczeniową nie ponosi odpowiedzialności za szkody, które mogą wyrządzić jego pracownicy, przy

czym wartość tych szkód może wielokrotnie przewyższać wartość składki ubezpieczeniowej. W przypadku wyrządzenia szkody przez pracownika z winy nieumyślnej wartość regresu przysługującego pracodawcy od pracownika może być niewspółmiernie niska w stosunku do wartości szkody. W takiej sytuacji odszkodowanie regresowe od pracownika może pokryć tylko niewielką część wartości odpowiedzialności poniesionej przez pracodawcę na podstawie art. 120 § 1 k.p. Wykupienie ubezpieczenia przez pracodawcę chroni go przed tą ewentualną niedogodnością. W świetle tych wniosków zakup ubezpieczenia od odpowiedzialności za szkody wyrządzone przez pracowników niewątpliwie jest działaniem mającym chronić interesy majątkowe pracodawcy. Ubezpieczenie to może realizować także interesy majątkowe pracownika, gdyż chroni go od odpowiedzialności regresowej wobec pracodawcy, którą by mógł ponosić, gdyby umowa ubezpieczenia nie została zawarta przez pracodawcę. Jednakże do momentu, gdy szkoda nie zostanie wyrządzona i nie wystąpi konkretna kwota odpowiedzialności pracodawcy na podstawie art. 120 § 1 k.p. i kwota odpowiedzialności regresowej pracownika na podstawie art. 120 § 2 k.p., którą by on ponosił, gdyby nie zostało wykupione ubezpieczenie, nie można jednoznacznie określić proporcji zachodzących pomiędzy korzyścią pracodawcy i pracownika, którą oba te podmioty czerpią z okoliczności wykupienia ubezpieczenia. Skoro wykupienie ubezpieczenia ma na celu wyłączenie odpowiedzialności pracodawcy za szkodę wyrządzoną przez pracownika i konieczność sięgania przez niego po odpowiedzialność regresową pracownika, to w świetle powyższych wniosków nie jest możliwe wyliczenie wartości korzyści jaką uzyskuje pracownik przez fakt zawarcia umowy ubezpieczenia przez pracodawcę i zakup polis, których dotyczy sprawa. Brak możliwości określenia na dzień nabycia przez pracodawcę ubezpieczenia, wartości korzyści przypadającej na pracownika z faktu jego wykupienia sprawia, że samo wykupienie tego ubezpieczenia nie może być uznane za zdarzenie powodujące powstanie przychodu z nieodpłatnego świadczenia na podstawie art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Trafnie też sąd pierwszej instancji zaakcentował okoliczność, że w rozpoznanej sprawie wykupienie ubezpieczenia obejmującego odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez pracowników jest całkowicie niezależne od woli tych pracowników oraz, fakt że są oni obejmowani tym ubezpieczeniem bez wyrażenia przez nich na to zgody. Okoliczność ta w świetle argumentacji zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku K 7/13 wyłącza uznanie, że po stronie pracowników wystąpił przychód z nieodpłatnych świadczeń”.

(wyrok NSA z 25 maja 2022 r., sygn. akt II FSK 2542/19)

4. Zwrot pracownikowi kosztów używania prywatnego samochodu do celów służbowych

Zwrot pracownikowi kosztów używania prywatnego samochodu do celów służbowych w jazdach lokalnych jest wolny od podatku dochodowego, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy wynika wprost z przepisów odrębnych ustaw. W pozostałych przypadkach zwrot taki jest opodatkowany.

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

„Kwestią sporną w niniejszej sprawie jest ocena czy świadczenie otrzymywane przez pracownika spółki jako kwota zwrotu kosztów poniesionych w związku z użyciem prywatnego samochodu do celów służbowych, stanowi przychód ze stosunku pracy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Należy zauważyć, że tożsamy problem prawny był już przedmiotem wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z 10 listopada 2020 r., II FSK 1863/18. Skład orzekający w niniejszej sprawie w pełni ją podziela i przyjmuje za własną. (...)

Dokonując kwalifikacji określonego świadczenia do przychodów ze stosunku pracy należy czynić to z zastosowaniem art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W świetle tych przepisów przychodem podatnika ze stosunku pracy są świadczenia spełniające cechy wskazane w art. 11 ust. 1 i dodatkowo cechy z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Przychodami tymi będą wskazane w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., tj.: wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wskazane w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. świadczenia pieniężne będą przychodem podatkowym, jeżeli zostaną podatnikowi wypłacone w roku kalendarzowym lub postawione w tym roku do dyspozycji podatnika.

W realiach rozpoznawanej sprawy zasadne było stwierdzenie przez organ podatkowy, że świadczenie otrzymywane przez pracownika stanowiło wypłatę pieniężną związaną ze stosunkiem pracy, której otrzymanie stosownie do art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. powodować będzie powstanie obowiązku w podatku dochodowym od osób fizycznych. Istotne bowiem, że przedmiotowe świadczenie nie było objęte żadnym ze zwolnień podatkowych wskazanych w art. 21 u.p.d.o.f. W tym miejscu należy wskazać, że ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 10, 11, 11a, 11b, 13 u.p.d.o.f. ustanowił zwolnienie dla świadczeń w tym także wypłat pieniężnych, otrzymywanych przez pracowników od pracodawców, które ponoszone są w celu prawidłowego wykonania przez pracowników obowiązków wchodzących w zakres wykonywanej pracy a także w celu wypełnienia obowiązków obciążających pracodawców na podstawie przepisów prawa, które mieszczą się w zakresie obowiązku prawidłowego zorganizowania pracy. Świadczenia te mają wspólną cechę a mianowicie ponoszone są w interesie pracodawcy i służą prawidłowej realizacji zadań zleconych pracownikowi. Objęcie tych świadczeń zwolnieniem od podatku oznacza, że wskazana cecha świadczeń na rzecz pracowników sama w sobie nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że świadczenia te nie mieszczą się w zakresie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

W tym stanie rzeczy sąd I instancji błędnie stwierdził, że przedmiotowe świadczenie nie powinno zostać przez pracodawcę zaliczone do przychodów pracowników podlegających opodatkowaniu oraz że od świadczenia tego nie powinna być pobierana zaliczka na podatek dochodowy.

Naczelnny Sąd Administracyjny zwraca również uwagę, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23b u.p.d.o.f. wolny od podatku dochodowego jest zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, wjazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika; przepis art. 23 ust. 7 stosuje się odpowiednio.

Powyższe zwolnienie obejmuje zatem zwrot kosztów (wyplacenie ryczałtu) tylko niektórym pracownikom, dla których wymienione ustawy przewidują możliwość przyznania prawa do zwrotu kosztów poniesionych z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika lub nakładają na pracodawcę obowiązek ich zwrotu. W pozostałych przypadkach zwrot kosztów jest opodatkowany. Świadczy o tym literalne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 23b u.p.d.o.f. ustalającego zamknięty krąg podmiotów, uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia od podatku zwrotu kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących jego własność dla potrzeb zakładu pracy oraz zakaz stosowania analogii w prawie podatkowym rozumiany również jako zakaz tworzenia nowych (rozszerzania katalogu) ulg i zwolnień podatkowych.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie znajduje jednoznacznego potwierdzenia w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13 stanowisko, że świadczenie polegające na zwrocie wydatków związanych z używaniem prywatnego samochodu dla celów służbowych jest ponoszone w interesie pracodawcy. Wręcz przeciwnie, w uzasadnieniu wyroku (pkt 3.4.3.) Trybunał stwierdził, że »sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako – stanowiący część dochodu – element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnapodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie«. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji: przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

Z przedstawionych wyżej względów Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela ocenę prawną w zakresie podatkowej kwalifikacji świadczenia stanowiącego zwrot wydatków z tytułu używania przez pracownika prywatnego samochodu dla celów służbowych wyrażonej w przywołanym wcześniej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2020 r.”.

(wyrok NSA z 5 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 3036/19)

5. Zapłata za pracowników i byłych pracowników zaległych składek ZUS

Zapłata przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne za pracownika (byłego pracownika), nie skutkuje powstaniem u tej osoby przysporzenia majątkowego, a w konsekwencji przychodu w rozumieniu ustawy o PIT.

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

„W ocenie Sądu, nie sposób zgodzić się z organami orzekającymi w sprawie, że u skarżącego w momencie zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenie społecz-

ne w części, w której powinny być sfinansowane z dochodów podatnika, a także składek na ubezpieczenie zdrowotne, powstał przychód z innych źródeł art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. czy też dochód ze stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ust. o PIT), podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do zasad związanych z uiszczaniem składek na ubezpieczenie społeczne. W myśl (...) ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tj.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm.; dalej zwana: »u.s.u.s.«) jest oczywiste, że obowiązek zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne jest konsekwencją podlegania tym ubezpieczeniom przez zatrudnionego z mocy prawa, przy czym powstanie stosunku ubezpieczenia społecznego nie zależy od opłacenia składek ani nawet od zgłoszenia danego pracownika lub zatrudnionego na podstawie innego tytułu do ubezpieczeń społecznych w organie rentowym. Skutek w postaci podlegania ubezpieczeniom społecznym powstaje z mocy ustawy i trwa przez cały okres spełniania warunków objętych dyspozycją normy prawnej wyprowadzonej z art. 6 u.s.u.s. (por. też art. 13 tejże ustawy). Decyzja organu rentowego ustalająca podleganie ubezpieczeniom społecznym przez daną osobę ma wyłącznie charakter decyzji deklaratoryjnej, która jedynie stwierdza istnienie określonej sytuacji prawnej, ale jej nie tworzy, ani też nie kształtuje nawet wtedy, gdy zostanie wydana przez organ rentowy z urzędu, w związku z niedochowaniem obowiązku zgłoszenia do ubezpieczeń.

Podleganie przez pracownika ubezpieczeniom społecznym rodzi z kolei określone obowiązki po stronie płatnika składek (pracodawcy lub zleceniodawcy). Zgodnie z art. 17 ust. 1 u.s.u.s. składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe oraz chorobowe za ubezpieczonych, o których mowa w art. 6 ust. 1-3, 5, 6 i 9-13 u.s.u.s. (a więc między innymi za pracowników, w tym także za pracowników w rozumieniu tej ustawy, zgodnie z jej art. 8 ust. 2a), obliczają, rozliczają i przekazują co miesiąc do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w całości płatnicy składek. Stosownie do art. 4 pkt 2 lit. a) u.s.u.s. płatnikiem składek w stosunku do pracowników jest zaś pracodawca. Zgodnie z art. 46 ust. 1, art. 47 ust. 1 pkt 3 u.s.u.s. płatnik składek jest obowiązany obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy, przy czym ich opłacenie ma nastąpić do 15 dnia następnego miesiąca. W myśl art. 51 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017, poz. 201 ze zm., dalej zwana: »O.p.«) w związku z art. 31 u.s.u.s. składki niezapłacone w terminie ich płatności stają się natomiast zaległością, która (wraz odsetkami za zwłokę, kosztami egzekucyjnymi, kosztami upomnienia i dodatkową opłatą, zwanymi łącznie »należnościami z tytułu składek«) na podstawie art. 24 ust. 2 u.s.u.s. podlega ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub egzekucji sądowej.

Wszystkie powołane przepisy określają relacje, które zachodzą wyłącznie pomiędzy płatnikami składek a Zakładem Ubezpieczeń Społecznych. Wynika z nich w sposób jednoznaczny, iż wszelkie obowiązki dotyczące obliczania, rozliczania oraz opłacania należnych składek, a także potrącania z dochodów ubezpieczonych tych ich części, które są przez nich finansowane, spoczywają jedynie na płatnikach składek. W tym zakresie ubezpieczeni będący osobami zatrudnionymi przez płatnika nie są adresatami norm, które nakładałyby na nich jakiegokolwiek obowiązki. To sprawia, że zasady określające sposób finansowania składek pozostają bez wpływu na obowiązek ich opłacania, który w przypadku, między innymi, składek za ubezpieczonych będących pracownikami obciąża tylko płatników składek, a więc pracodawców, czy zleceniodawców.

Należy zauważyć, że 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 bowiem płatnika składek (pracodawcę) i to niezależnie od źródła finansowania owych składek. Szpital regulując zaległe składki na ubezpieczenie społeczne zrealizował ciążący na nim obowiązek. Wykonanie zaległego zobowiązania przez płatnika, w zakresie obliczenia, potrącenia z dochodu ubezpieczonego oraz odprowadzania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, nie można utożsamiać z wykonaniem obowiązku za kogoś innego, tj. za pracownika lub byłego pracownika, bądź zleceniobiorcę.

W realiach kontrolowanej sprawy, uregulowanie zaległych składek stanowiło więc tylko wywiązanie się przez zamawiającego z ustawowych obowiązków nałożonych na niego, jako płatnika. Na skutek wyroków sądowych zaistniała sytuacja niezrealizowania obowiązków płatnika związanych z obliczaniem, potrącaniem z dochodów ubezpieczonego, rozliczaniem oraz opłacaniem należnych składek za każdy miesiąc kalendarzowy w wskazanym we wniosku, w sytuacji uznania, że płatnik był w pewnym zakresie związany z ubezpieczonym umową o pracę, nie zaś zlecenia.

W takim stanie faktycznym należało zważyć, że zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.f., przychodem, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6 i 9, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze, wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Zdaniem Sądu, za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które stanowią definitywny przyrost majątku podatnika, czyli zwiększają jego aktywa lub zmniejszają zobowiązania. W przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z żadną z powyższych sytuacji. Wpłacone przez Spółkę, jako płatnika, zaległe składki nie zwiększają aktywów podatnika, natomiast powodują zmniejszenie istniejącego zobowiązania wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, lecz nie jest to zobowiązanie podatnika (pracownika) lecz płatnika składek. Brak zatem podstawy do stwierdzenia obecnie przychodu u pracowników z tego powodu, że składki wcześniej powinny były być potrącone ze świadczeń wypłacanych pracownikom. Skoro wskutek zapłaty zaległych składek przez płatnika nie występuje przychód u pracowników, to płatnik nie jest również zobowiązany do pobrania zaliczki na podatek dochodowy”.

(wyrok WSA w Rzeszowie z 14 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Rz 306/22 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Organy podatkowe zajmują w tej kwestii odmienne stanowisko, zgodnie z którym w sytuacji, gdy pracodawca zapłaci zaległe składki ZUS za pracownika (byłego pracownika) w części, w której zgodnie z obowiązującymi przepisami powinny być one sfinansowane przez ubezpieczonego, u tej osoby powstaje przychód. U osób, które nadal są zatrudnione u tego pracodawcy, jest to przychód ze stosunku pracy, natomiast u byłych pracowników – przychód z innych źródeł. Tak uznał m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 16 grudnia 2021 r., nr 0115-KDIT2.4011.646.2021.1.ŁS.

6. Kwalifikacja do źródła przychodu świadczenia oraz odsetek zasądzonych na rzecz pracownika

W sytuacji gdy zasądzone na rzecz pracownika świadczenie jest niewypłacalnym dodatkiem do wynagrodzenia, to należy uznać je za przychód ze stosunku pracy. W rezultacie odsetki od takiego świadczenia, naliczone od uprawomocnienia się wyroku sądu i wypłacone za okres od dnia wymagalności do dnia zapłaty, korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95 updof.

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

„Spór w sprawie dotyczy prawidłowej kwalifikacji świadczenia zasądzonego od Spółki na rzecz jej pracownika przez sąd powszechny, jak również odsetek wskazanych w wyroku tego sądu. Spółka stoi na stanowisku, że wobec faktu, iż świadczenie to nie zostało w wyroku sądu określone jako wynagrodzenie, należy przyjąć, że wobec zasądzenia go po ustaniu stosunku pracy pracownika i w oparciu o postanowienia Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy (dalej: »ZUZP«), w sprawie znajduje zastosowanie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., czyli, że stanowi ono odszkodowanie zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie uznaje, że odsetki wypłacone przez Spółkę, a wynikające z tego wyroku dzielą los świadczenia głównego i tym samym również podlegają zwolnieniu wynikającemu z tego przepisu. Z kolei według organu interpretacyjnego przedmiotowe świadczenie stanowi wynagrodzenie, albowiem nie rekompensuje szkody rzeczywistej i w konsekwencji nie znajduje do niego zastosowanie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. W odniesieniu zaś do odsetek organ uznał, że doszło w stanowisku strony ubiegającej się o interpretację do nieprawidłowej kwalifikacji prawnej i wskazał, że korzystają one ze zwolnienia nie na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., a w oparciu o treść art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. Z kolei Sąd pierwszej instancji opowiedział się za stanowiskiem organu interpretacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny podziela co do zasady pogląd wyrażony przez Sąd pierwszej instancji co do bezpodstawności stanowiska Spółki.

(...) Z akt sprawy wynika, że były pracownik świadomie odmówił przyjęcia nowych warunków pracy, w związku z czym, ustało jego zatrudnienie, a następnie złożył pozew do sądu pracy o wypłatę dodatkowego wynagrodzenia za pracę w soboty, niedziele i święta, której nie wykonywał. Powoduje to, że świadczenie to nie wyrównywało jakiegokolwiek uszczerbku w prawnie chronionych dobrach byłego pracownika, a wręcz było ono jego przysporzeniem. Stanowiło ono element wynagrodzenia, który nie został mu wypłacony w trakcie trwania stosunku pracy. W związku z tym, w świetle przedstawionego stanu faktycznego nie sposób uznać, że pracownik doznał przeszkód w wykonywaniu pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, a jedynie nie uzyskał w terminie wynikającym z ZUZP wynagrodzenia za czas niewykonywania pracy, o którym stanowi zdanie drugie art. 80 Kodeksu pracy. Są to zatem »wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona«, którym to sformułowaniem posługuje się ustawodawca w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. definiując poprzez egzemplifikacje przychody ze stosunku pracy rozumiane jako »wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne«. Ponadto przepisy Kodeksu pracy posługują się terminami »odszkodowanie« oraz »zadośćuczynienie« w odniesieniu do konkretnych świadczeń pracowniczych, do których uprawniony jest pracownik lub był pracownik (np. w art. 18(3d), art. 45, art. 56, art. 94³ § 3, art. 99, art. 101² § 2 Kodeksu pracy). Funkcję odszkodowawczą w Kodeksie

pracy pełnią wyłącznie te świadczenia, których celem jest zrekompensowanie pracownikowi skutków zdarzeń, które noszą cechy czynu niedozwolonego lub zawinionego przez pracodawcę. Odszkodowanie jest szczególnym rodzajem świadczenia polegającego na naprawieniu szkody, czyli uszczerbku, jakiego doznaje poszkodowany we wszystkim rodzaju dobrach przez prawo chronionych. Natomiast analizowane, zasądzone na rzecz pracownika świadczenie jest niewypłaconym dodatkiem do wynagrodzenia, a więc przychodem ze stosunku pracy, a nie odszkodowaniem za poniesioną szkodę. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie budzi wątpliwości, że wypłacone byłemu pracownikowi na podstawie wyroku sądu pracy świadczenie, należy uznać za element wynagrodzenia i zakwalifikować do przychodu ze stosunku pracy podlegającego opodatkowaniu.

(...) Rację zatem należy przyznać Sądowi meriti, że fakt, iż przedmiotowe świadczenie nie zostało określone jako wynagrodzenie lub świadczenie podobne nie pozwala automatycznie uznać, że mamy do czynienia z odszkodowaniem. Wnioski wynikające z analizy podstawy roszczenia pracownika oraz postanowienia ZUZP prowadzą do konkluzji, że wypłacone świadczenie stanowiło przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. i jako takie nie korzystało ze zwolnienia opisanego w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Bez znaczenia dla tej kwalifikacji pozostawało, że świadczenie to zostało zasądzone po ustaniu stosunku pracy. Tym bardziej, że powinność jego zapłaty istniała jeszcze w czasie, gdy stosunek pracy trwał. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego bez znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest to, że dodatki do wynagrodzenia uregulowane zostały w ZUZP. Nie spowodowało to zmiany ich charakteru.

(...) Odnosząc się natomiast do zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. w zakresie skutków wypłaty odsetek od przedmiotowego świadczenia zaakcentowania wymaga, że wbrew twierdzeniom Spółki wyłączenie z opodatkowania należności głównej co do zasady nie oznacza, że wolne od podatku są także odsetki (por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2016 r., sygn. akt II FPS 2/16, publ. CBOSA). Instytucję prawną odsetek za zwłokę regulują przepisy art. 481 § 1 i § 2 Kodeksu cywilnego. Wynika z nich, 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. Jeżeli stopa odsetek za opóźnienie nie była oznaczona, należą się odsetki ustawowe za opóźnienie w wysokości równej sumie stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego i 5,5 punktów procentowych. Jednakże, gdy wierzytelność jest oprocentowana według stopy wyższej wierzyciel może żądać odsetek za opóźnienie według tej wyższej stopy. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, oraz otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów. Odsetki są świadczeniem ubocznym, pozostającym w ścisłym związku z należnością główną, jednak źródło ich powstania różni się zasadniczo od źródła powstania długu głównego. Dlatego też, nie można utożsamiać odsetek ze świadczeniem odszkodowawczym, czy też innym świadczeniem (naprawieniem szkody). Dodatkowo można wskazać, że w tych wypadkach, gdy ustawodawca chciał zwolnić od opodatkowania także odsetki, to wyraźnie to zaznaczał, np. w art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. W świetle przywołanego powyżej art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego przesłanką dla roszczenia o zapłatę odsetek nie jest zatem szkoda, a jedynie opóźnienie w wykonaniu świadczenia.

Podstawą prawną do zasądzenia przedmiotowych odsetek na rzecz pracownika Spółki był art. 300 Kodeksu pracy w zw. z art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego, a zatem odsetki te nie były zasądzone na podstawie odrębnych przepisów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Rację zatem miał Sąd meriti wskazując, że odsetki od odszkodowania podlegają zwolnieniu od opodatkowania tylko w określonych w ustawie sytuacjach. Jako że w rozpatrywanej sprawie omawianą należność główną należało zakwalifikować jako przychód ze stosunku pracy, uznać trzeba było, że odsetki od niej podlegają zwolnieniu od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. Przepis ten ma zastosowanie w sytuacji, gdy od momentu uprawomocnienia się wyroku sądu zobowiązany spóźni się z wypłatą świadczenia. Z treści wniosku wynika, że kwota odsetek zasądzonych wyrokiem i wypłaconych przez wnioskodawcę została naliczona po dacie uprawomocnienia się wyroku i obejmowała okres od dnia wymagalności należności głównej do dnia wypłaty świadczenia. Tym samym, wypłacone pracownikowi odsetki od zasądzonego świadczenia naliczone od momentu uprawomocnienia się wyroku sądu i wypłacone za okres od dnia wymagalności świadczenia do dnia zapłaty korzystają ze zwolnienia z opodatkowania w myśl właśnie art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. Przepis ten stanowi bowiem, że wolne od podatku dochodowego są odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty wynagrodzeń i świadczeń z tytułów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1, czyli także od wynagrodzenia za czas niewykonywania pracy. Z treści wniosku wynikało, że kwota odsetek zasądzonych wyrokiem i wypłaconych pracownikowi Spółki została naliczona po dacie uprawomocnienia się wyroku i obejmowała okres od dnia wymagalności należności głównej do dnia wypłaty świadczenia. W związku z tym również zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 21 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. nie zasługiwał na uwzględnienie”.

(wyrok NSA z 10 sierpnia 2022 r., sygn. akt II FSK 79/20)

7. Obowiązki płatnika z tytułu nagród przekazanych w akcji promocyjnej zorganizowanej przez agencję reklamową

Jeżeli agencja reklamowa nabywa nagrody i wydaje je uczestnikom akcji promocyjnych w ramach realizacji umowy zawartej ze zleceniodawcą, to status płatnika podatku ma agencja. Płatnikiem nie może być zleceniodawca, tj. podmiot, który tylko sponzoruje daną akcję marketingową. Jest nim formalno-prawny organizator takiej akcji (tu: agencja reklamowa).

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

„(...) istota sporu koncentruje się wokół określenia kto jest płatnikiem i konsekwencji tego w postaci obowiązku informacyjnego, w związku ze zleceniem przez skarżącą agencji realizacji akcji promocyjnych i wydaniem nagród. Zdaniem organu, obowiązki płatnika nie będą ciążyły na agencji, lecz na skarżącej, która jako zleceniodawca obciążona jest ekonomicznym ciężarem przeprowadzenia akcji promocyjnych w ramach których wydawane są nagrody. (...)”

NSA w wyroku z 25 listopada 2020 r., sygn. akt II FSK 1509/20, stwierdził, że wykładnia językowa i systemowa wewnętrzna (...) przepisów prowadzi do wniosku, że błędne jest stanowisko organu, zgodnie z którym funkcję płatnika pełni zleceniodawca (skarżąca w niniejszej sprawie), jako klient agencji, bo na nim ciąży ekonomiczny ciężar przeprowadzenia

akcji promocyjnych. NSA uznał, (...) że płatnikami są podmioty dokonujące świadczeń. W świetle opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego agencja spełnia powyżej wskazane warunki uznania jej za płatnika. NSA nie miał wątpliwości, że to agencja dokonuje świadczeń na rzecz uczestników akcji promocyjnych. Nagrody w przyszłości będą kupowane i nabywane przez agencję. Jeżeli w danej akcji nagrodą będą środki pieniężne, będą one wypłacane z rachunku bankowego (lub kasy) agencji na rachunek (lub do rąk) uprawnionego uczestnika. Innymi słowy wydanie nagród przez agencję, ewentualnie przekazanie środków pieniężnych uprawnionym objęte jest zakresem przedmiotowego świadczenia. Okoliczność, że wynagrodzenie agencji będzie tak skalkulowane, że uwzględniać będzie również środki na zakup nagród rzeczowych, których koszt jak twierdzi organ, »w efekcie pokrywa« klient (skarżąca w niniejszej sprawie), nie uzasadnia stanowiska, że płatnikiem w przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym jest klient (skarżąca w niniejszej sprawie). NSA w powołanym wyroku uznał ponadto, że agencja nie pośredniczy w przekazaniu uprawnionym nagród czy środków pieniężnych, należących do klienta. Nagrody zostaną zakupione przez agencję z jej własnych środków pieniężnych i w chwili ich wydawania uprawnionym uczestnikom ich właścicielem będzie agencja. W rezultacie to agencja będzie tym podmiotem, który w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponuje środkami finansowymi podatnika w postaci wydawanej lub wypłacanej nagrody.

Ponadto NSA stwierdził, że sporne w sprawie obowiązki związane z poborem podatku i złożeniem informacji spoczywają na określonych podmiotach. Podmiotami tymi są podmioty »dokonujące wypłaty« należności lub świadczeń (jak to zostało wskazane w art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. i art. 42a u.p.d.o.f.), podmioty »stawiające do dyspozycji podatnika« pieniądze lub wartości pieniężne (art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.), czy »dokonujące świadczeń« (art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f.). NSA podkreślił, że ten ostatni przepis określając krąg płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, nie posługuje się kategorią podmiotu, na którym spoczywa ciężar ekonomiczny świadczenia, lecz wyraźnie wskazuje, że płatnikiem jest podmiot, który dokonuje świadczeń. NSA zaakcentował także, że ww. przepisy u.p.d.o.f. w ogóle nie odnoszą się do kryterium ponoszenia ekonomicznego ciężaru nagród wypłacanych podatnikom.

Uwzględniając powyższe Sąd stwierdza, że na mocy art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. obowiązki płatnika ciąży na podmiotach, które dokonują świadczeń. W realiach rozpoznawanej sprawy podmiotem takim jest niewątpliwie agencja, jako organizator programu. W tym zakresie należy zaznaczyć, że tylko organizator, czyli podmiot, który faktycznie dokonuje świadczeń, posiada pełną wiedzę, co do ilości, wartości, momentu przekazania świadczeń oraz osób otrzymujących świadczenia (adresatów świadczeń), dzięki czemu jest w stanie prawidłowo wypełnić obowiązki płatnika.

Ponadto należy zaznaczyć, że agencja organizując i przeprowadzając program, działa we własnym imieniu, a to jednoznacznie oznacza, że stosunek obligacyjny powstaje wyłącznie pomiędzy nią a uczestnikiem programu. To uczestnicy, w przypadku uzyskania uprawnienia do nagrody, są podatnikami. Skoro to uczestnicy programu są podatnikami, a podmiotem zobowiązanym wobec nich jest organizator, to status płatnika może wyłącznie przysługiwać organizatorowi, a więc agencji, a nie skarżącej. Sąd zaznacza, że to agencja, a nie skarżąca, jest organizatorem programu.

W kontekście powyższych rozważań i ustaleń Sąd stwierdza, że skoro to agencja nabywa nagrody i wydaje je uczestnikom programu w ramach realizacji umowy zawartej ze skarżącą, to status płatnika podatku można przypisać wyłącznie jej, a nie skarżącej. Zdaniem Sądu, w sytuacji, gdy nie budzi wątpliwości, że podmiotem dokonującym świadczeń jest agencja

nie ma żadnych podstaw aby za płatnika uznać inny podmiot (czyli skarżącą), który ponosi ciężar ekonomiczny świadczenia. W realiach rozpoznawanej sprawy Sąd jeszcze raz podkreśla, 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. W rozpoznawanej sprawie takim podmiotem jest agencja. Ponadto, jak już wyżej 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 agencja, która jest organizatorem programu, w ramach którego wydaje lub wypłaca nagrody”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 12 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/Po 134/22 – 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 oraz ponoszący ekonomiczny ciężar przekazywanych nagród. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 marca 2022 r., nr 0113-KD IPT2-3.4011.914.2021.1.SJ. Czytamy w niej, że: „Należy zauważyć, że żaden z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi, że dokonanie świadczenia, postawienie pieniędzy lub wartości pieniężnych do dyspozycji określonej osobie powinno nastąpić bezpośrednio przez podmiot, który jest płatnikiem. Płatnikiem jest podmiot, który zleca zorganizowanie danego przedsięwzięcia i ponosi ekonomiczny ciężar przekazywanych nagród. W przedmiotowej sprawie, ekonomiczny (finansowy) ciężar organizacji Akcji Marketingowej będzie ponosił zleceniodawca – Państwa Klient.

Wobec tego nie można uznać, że na Państwie będą ciążyły obowiązki płatnika wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem działacze Państwo na zlecenie Klienta i nie ponosicie ekonomicznego ciężaru przyznawanych Nagród w Akcji Marketingowej”.

8. Zapewnienie pracownikowi służbowego mieszkania

Zapewnienie pracownikowi służbowego mieszkania powoduje u niego powstanie przychodu ze stosunku pracy, nawet wtedy, gdy taki obowiązek wynika z odrębnej ustawy. Przy czym przychód ten jest zwolniony od podatku do kwoty 500 zł miesięcznie.

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

„Istota sporu w rozpoznanej sprawie, sprowadza się do oceny, czy otrzymane przez pracownika od pracodawcy świadczenie nieodpłatne w postaci zakwaterowania w pobliżu miejsca świadczenia pracy jest świadczeniem spełnianym w interesie pracodawcy, czy pracownika. Uznanie, że świadczenie to zostało spełnione w interesie pracownika implikuje uznanie wartości tego nieodpłatnego świadczenia za przychód pracownika w rozumieniu u.p.d.o.f. W rozpoznanej sprawie obowiązek zapewnienia mieszkania pracownikowi parku narodowe-

go, którego stanowisko lub charakter pracy związane są z koniecznością zamieszkiwania w miejscu jej wykonywania jest określony w art. 104 ust. 1 pkt 2 u.o.p. (ustawy o ochronie przyrody – przyp. red.) (...)

Sposób zdefiniowania przychodów z innych nieodpłatnych świadczeń, na tle występujących zagadnień spornych, najpełniej został przeprowadzony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13. (...) Według Trybunału 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 przedstawionym stanie faktycznym należało przyjąć, że sporne świadczenia pracodawca spełnia, dysponując uprzednią zgodą pracownika na ich przyjęcie. W takiej sytuacji odpowiednikiem świadczenia na rzecz pracownika jest wydatek, jaki pracodawca ponosi na zakwaterowanie pracownika. Nie budzi również wątpliwości przypisanie pracownikowi określonej wartości przychodu z tego tytułu. Przedmiotem interpretacji była kwestia samego zaliczenia wartości przedmiotowych świadczeń do przychodów podlegających opodatkowaniu. Zatem w stanie faktycznym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji spełnione zatem zostały pierwsza i trzecia z powołanych wyżej przesłanek odnoszących się do nieodpłatnego świadczenia stanowiącego przychód ze stosunku pracy.

W skardze kasacyjnej niezasadnie podniesiono, że sąd pierwszej instancji nieprawidłowo uznał w zaskarżonym wyroku, że spełniona została druga ze wskazanych powyżej przesłanek, gdyż w bezspornym stanie faktycznym przedmiotowe świadczenie polegające na zakwaterowaniu pracownika w pobliżu miejsca pracy jest spełnione w interesie pracodawcy a nie pracownika. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczenia te ponoszone są także w interesie pracownika, któremu przyniosą korzyści w uniknięcia wydatków, które musiałby ponieść, gdyby świadczenia te nie zostały wykonane na jego rzecz przez pracodawcę. Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę pozwalało uzasadnienie powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K7/13, w którym stwierdzono, że sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako – stanowiący część dochodu – element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie – z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej – jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w zaskarżonym wyroku zasadnie przyjęto, że tego rodzaju sytuacja nie występuje w rozpoznawanej sprawie w związku ze świadczeniami opisanymi we wniosku o wydanie interpretacji. Dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania w pobliżu miejsca pracy leży w interesie pracownika parku, gdyż

uzyskuje on w ten sposób wymierną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść ażeby uzyskać mieszkanie w pobliżu miejsca pracy. Z przepisów u.o.p. wynika, że w rozpoznanej sprawie chodzi o pracowników parku, którzy z racji funkcji i wykonywanej pracy powinni zamieszkiwać w pobliżu miejsca wykonywania pracy, gdyż będzie to miało korzystne skutki dla wykonywania przez nich pracy w administracji parku. Zamieszkiwanie w miejscu wykonywania pracy zamiast w miejscu oddalonym od miejsca wykonywania pracy w sposób oczywisty jest korzystne dla pracownika, gdyż pozwala uniknąć dodatkowych kosztów i wysiłku związanych z dojazdem do pracy. Wiąże się to również z zaoszczędzeniem czasu, który należałoby przeznaczyć na dojazd do pracy i powrót. Dlatego wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie pracownikowi parku mieszkania w miejscu wykonywania przez niego pracy – w sytuacji, gdy nie następuje to w trakcie podróży służbowej, o której mowa w art. 77⁵ Kodeksu pracy – będą stanowić dla pracownika przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Oceny tej nie zmienia okoliczność, że zapewnienie mieszkania pracownikowi parku ma oparcie w przepisach ustawy u.o.p. Ustawowe zagwarantowanie prawa do mieszkania służbowego samo w sobie nie jest okolicznością powodującą, że świadczenie to nie dotyczy sfery prywatnej pracownika jaką jest konieczność zapewnienia sobie mieszkania. (...)

Objęcie nieodpłatnych świadczeń w postaci zakwaterowania pracowników do kwoty nieprzekraczającej 500 zł zwolnieniem od podatku ustanowionym w art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. świadczy o tym, że świadczenia zakwaterowania pracowników w ogóle stanowią przychód podlegający opodatkowaniu, gdyż tylko w takim wypadku możliwe byłoby objęcie świadczeń wymienionych w powołanym przepisie, zwolnieniem od podatku. W przypadku, gdyby świadczenia zakwaterowania pracowników, w ujęciu ogólnym nie stanowiły przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. to nie powstałby w stosunku do nich obowiązek podatkowy i niemożliwe byłoby objęcie zwolnieniem z podatku tych świadczeń, gdyż przedmiotem zwolnienia mogą być tylko przysporzenia podlegające opodatkowaniu. Zatem zwolnienie ustanowione w ww. przepisie potwierdza, że przyznanie pracownikowi przez pracodawcę zakwaterowania w mieszkaniu służbowym skutkuje powstaniem przychodu z nieodpłatnego świadczenia na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.”.

(wyrok NSA z 1 września 2022 r., sygn. akt II FSK 2894/19)

9. Wypłata komplementariuszom w trakcie roku zaliczek na poczet zysku

Wypłacając komplementariuszom w trakcie roku podatkowego zaliczki na poczet zysku, spółka komandytowa nie ma obowiązku pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 updof.

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

„(...) istota sporu sprowadza się do tego, czy spółka komandytowo-akcyjna jako płatnik, wypłacając komplementariuszowi w trakcie roku podatkowego zaliczkę na poczet zysku jest zobowiązana do pobrania zryczałtowanego podatku.

(...) podstawę nałożenia na spółkę obowiązku pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego (nie zaś zaliczek na podatek, jak stwierdził Dyrektor), stanowi art. 41 ust. 4e p.d.f. Zgodnie zaś z tym przepisem spółki, o których mowa w art. 5a pkt 28 lit. c), tj. spółki ko-

mandytowo-akcyjne, obowiązane są jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 6a-6e. Na mocy natomiast art. 24 ust. 5 p.d.f., momentem uzyskania przychodu jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału. Wobec tego – zdaniem Sądu – w momencie zaliczkowej wypłaty na poczet zysku po stronie komplementariusza powstaje – co nie jest sporne w sprawie – obowiązek podatkowy. Zgodnie bowiem z art. 4 o.p., obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Samo jednak powstanie obowiązku podatkowego nie oznacza jeszcze, że na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku. Powstaje on bowiem dopiero wówczas, gdy obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe, którym zgodnie z art. 5 o.p., jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jednym z warunków przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe jest z kolei to, że podatnik jest w stanie określić wysokość należnego do zapłaty podatku. Bez istnienia tego elementu nie można zasadnie twierdzić, że powstało zobowiązanie podatkowe, prowadzące do konieczności zapłaty podatku. W konsekwencji, jeżeli płatnik ma obowiązek pobrania podatku powinien posiadać dane niezbędne do jego wyliczenia, czyli musi znać jego wysokość. Obowiązek poboru podatku przez płatnika nastąpi zatem wówczas, gdy obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe. Bez takiego przekształcenia, płatnik nie będzie mógł prawidłowo wywiązać się ze swojego obowiązku, gdyż nie będzie miał podstaw do określenia wysokości podatku, który powinien pobrać od podatnika i przekazać właściwemu organowi podatkowemu.

Sąd stwierdza zatem, że wynikający z art. 41 ust. 4e p.d.f. obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku od wypłat zysku komplementariuszowi przez spółkę, jako płatnika, powinien nastąpić z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 6a-6e. Ustawodawca wprost zatem wskazał, w jaki sposób płatnik powinien obliczyć podatek. Aby zaś pobrać podatek od podatnika, płatnik powinien wcześniej dokonać prawidłowego jego obliczenia. Wobec tego skarżąca – chcąc pobrać zryczałtowany podatek od wypłat przekazywanych komplementariuszowi w ramach udziału w zysku – powinna go wyliczyć z uwzględnieniem zasad przewidzianych w tym przepisie. Na mocy art. 30a ust. 6a p.d.f., zryczałtowany podatek obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c), pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 p.d.o.p., za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Sąd wskazuje, że wykładnia językowa tego przepisu daje jednoznaczne rezultaty i brak jest podstaw do sięgania po inne rodzaje wykładni. Zasadnie też stwierdza skarżąca spółka w uzasadnieniu skargi, że art. 30a ust. 6a p.d.f. nie tylko zawiera sformułowanie »podatku należnego«, ale także »podatku za rok podatkowy«. Podatek należny w odniesieniu do roku podatkowego oznacza, że ustawodawca przyjął, iż odliczenie od zryczałtowanego podatku naliczonego od przychodu komplementariusza z tytułu udziału w zysku podatku należnego zapłaconego przez s.k.a. odnosi się do roku podatkowego, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Skoro bowiem art. 30a ust. 6a p.d.f. odnosi się do podatku należnego obliczonego według art. 19 p.d.o.p., to znaczy, że chodzi wyłącznie o zaliczenie na poczet podatku zryczałtowanego od przychodów komplementariusza z tytułu udziału w zysku s.k.a. podatku dochodowego od osób prawnych mającego odzwierciedlenie/wynikającego z zeznania rocznego spółki komandyto-

wo-akcyjnej (CIT-8). Jeżeli do obliczenia wysokości podatku od komplementariusza, zgodnie z art. 30a ust. 6a p.d.f., konieczne jest poznanie wysokości podatku należnego spółce komandytowo-akcyjnej, to obowiązek podatkowy komplementariusza powstał z chwilą wypłaty mu zaliczki na poczet udziału w zyskach, przekształci się w zobowiązanie podatkowe w momencie obliczenia dochodu tej spółki na podstawie art. 19 p.d.o.p. Dopiero wówczas znana będzie wysokość podatku do zapłaty przez komplementariusza. W konsekwencji w tym momencie płatnik będzie mógł zrealizować swój obowiązek w postaci obliczenia podatku, zaś w dalszej kolejności pobrania go i wpłacenia właściwemu organowi podatkowemu. Tylko w taki sposób płatnik zrealizuje wynikający z art. 41 ust. 4e p.d.f. obowiązek pobrania podatku z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 6a-6e p.d.f. Wobec tego, Sąd stwierdza, że wypłacając komplementariuszom w trakcie roku podatkowego zaliczki na poczet zysku, spółka komandytowo-akcyjna nie ma obowiązku pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. Ustawodawca w zakresie tego podatku nie wprowadził obowiązku pobierania zaliczek przez płatnika, zaś obliczenie wysokości podatku powinno odbywać się według zasad określonych w art. 30a ust. 6a p.d.f. Jest to natomiast możliwe dopiero po obliczeniu podatku należnego spółki komandytowo-akcyjnej za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany”.

(wyrok WSA w Łodzi z 4 listopada 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 481/22 – orzeczenie nieprawomocne)

Od redakcji

Organy podatkowe są innego zdania. Uważają, że wypłata w trakcie roku zaliczek na poczet zysku komplementariuszowi (osobie fizycznej) podlega opodatkowaniu w momencie postawienia środków do dyspozycji podatnika. Spółka komandytowa od wypłaty zaliczki na poczet zysku jest obowiązana pobrać zryczałtowany podatek, bez stosowania pomniejszenia, o którym mowa w art. 30a ust. 6a updof. Z pomniejszenia tego podatnik może skorzystać dopiero po ustaleniu kwoty podatku należnego spółki, tj. po zakończeniu roku. Tak wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP2-1.4011.452.2022.1.OK.

IV. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

1. Przechowywanie dokumentacji podatkowej w razie rozliczania straty za lata ubiegłe

W przypadku wykazania przez podatnika straty podatkowej za dany rok, jest on obowiązany do przechowywania ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej wysokość straty na podstawie art. 24 Ordynacji podatkowej.

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

„Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia czy dokumentacja podatkowa z lat, w których skarżąca wykazała stratę podatkową, w świetle art. 86 § 1 O.p., po-

winna być przechowywana dłużej niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym spółka złożyła deklarację CIT-8 wykazującą stratę podatkową.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 O.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Ustawodawca powiązał zatem obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z art. 70 § 1 O.p., przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ustawodawca nie zawarł szczególnych uregulowań dotyczących przedawnienia straty. Jedynie w art. 24 O.p. zawarł upoważnienia dla organu podatkowego do określenia w drodze decyzji wysokości straty poniesionej przez podatnika, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ ten stwierdzi, że podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący niniejszą sprawę, w pełni podziela pogląd wyrażony w uchwale z 6 listopada 2017 r., sygn. akt II FPS 3/17, w której rozstrzygnięte zostało zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, dotyczące wykładni art. 24 w zw. z art. 70 § 1 O.p. w zakresie dopuszczalności prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok. Nadmienić należy, że podjęto uchwałę o następującej treści: »W świetle art. 24 w zw. z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok«. Ww. uchwała nie ma bezpośredniego zastosowania w rozpatrywanej sprawie z uwagi na fakt, że nie dotyczy wprost art. 86 § 1 lecz art. 24 O.p. Nie można jednak abstrahować od treści tej uchwały, jak również jej uzasadnienia, gdyż jej przedmiotem jest zasadniczo wykładnia art. 24 i art. 70 § 1 O.p. co ma także bezpośredni wpływ na wykładnię art. 86 § 1. Ponadto o możliwości orzekania o wysokości straty wyłącznie przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p. wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu uchwały całej Izby Finansowej z 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13.

Odnosząc powyższe do przedmiotowej sprawy wskazać należy w pierwszej kolejności, że zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a i przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2a, składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Uprawnienie organów podatkowych do ustalenia dochodu danego roku podatkowego może odbywać się z uwzględnieniem obliczeń z tytułu strat poniesionych przez podatnika w okresie poprzedzających pięciu lat podatkowych. Składając zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w danym roku podatkowym, w którym pokryto straty poniesione w okresie wcześniejszym, podatnik musi się liczyć z tym, że kontrola i weryfikacja tego zeznania przez organ podatkowy rozciągać się będzie także na zdarzenia gospodarcze we wcześniejszych latach podatkowych, w których wystąpiła stra-

ta pokrywana dochodem danego roku podatkowego. Skoro strata może być pokryta z dochodu w kolejnych latach podatkowych, to jest równoznaczne z możliwością obniżenia podstawy opodatkowania, a w konsekwencji i wysokości podatku. Pozwala to – w rozumieniu art. 3 pkt 6 O.p. – na skorzystanie z ulgi podatkowej. To z kolei stanowi przesłankę do wydania decyzji określającej stratę podatnika w danym roku podatkowym na podstawie art. 24 O.p.

Tym samym, aby zakwestionować wysokość odliczonej w danym roku podatkowym straty niezbędne jest wydanie decyzji na podstawie art. 24 O.p. określającej jej prawidłową wysokość za rok podatkowy w którym została wykazana w zeznaniu rocznym. Jeżeli zatem do przedawnienia prawa do wydania decyzji na podstawie art. 24 stosuje się ogólną regułę wynikającą z art. 70 § 1 O.p. to w konsekwencji zgodnie z art. 86 § 1 O.p. podatnicy, którzy w zeznaniu rocznym wykazali stratę mają obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych zasadniczo przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego za który wykazali stratę. Na marginesie jedynie należy zauważyć, że powiązanie okresu przechowywania ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 O.p.) oznacza, że zarówno przerwanie biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 3 i 4 O.p.), jak i zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 2 i 6, art. 70a O.p.) ma zastosowanie i wpływ na okres przechowywania ksiąg podatkowych i tych dokumentów.

Reasumując, w przypadku wykazania przez podatnika straty podatkowej za dany rok, jest on obowiązany do przechowywania ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej wysokość straty na podstawie art. 24 O.p.”.

(wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 392/22)

2. Stawka CIT gdy roczne przychody podatnika przekroczą limit 2.000.000 euro

Podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą lub będący małymi podatnikami, których przychody przekroczyły ustawowy limit odpowiadający równowartości 2.000.000 euro, płacą podatek CIT według 19% stawki od całości swoich przychodów/dochodów innych niż z zysków kapitałowych. W podatku dochodowym od osób prawnych nie funkcjonuje bowiem progresja.

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

„Spór w rozpoznawanej sprawie dotyczy kwestii stosowania przez »małych podatników« preferencyjnej 9% stawki opodatkowania określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 UPDP, a konkretnie tego, czy mały podatnik w rozumieniu art. 4a pkt 10 UPDP może korzystać z przywileju opodatkowania przychodu/dochodu (innego niż z zysków kapitałowych) przy zastosowaniu 9% stawki do momentu osiągnięcia limitu wynikającego z art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy po czym stawka wynosi 19% od nadwyżki ponad ten limit – jak chce skarżąca, czy też przekroczenie tego progu pozbawia podatnika uprawnienia w odniesieniu do całego przychodu/dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym, a jednolita stawka podatku wynosi 19% podstawy opodatkowania – jak twierdzi organ. Innymi słowy, spór sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy przepisy UPDP dają możliwość stosowania dwóch stawek podatkowych w jednym

roku podatkowym, tj. 9% do przychodów/dochodów których suma nie przekroczyła przedmiotowego limitu oraz 19% do dochodów ponad ustawowy próg. Rozstrzygnięcie tego zagadnienia pozostaje w bezpośredniej relacji do kwestii obliczania zaliczek na podatek dochodowy za poszczególne okresy roku podatkowego, a także do rozliczenia rocznego. (...)

Odnosząc się do argumentów skargi w zakresie stawki podatkowej wyjaśnić trzeba, że stawkę tę można rozpatrywać zarówno z punktu widzenia konstrukcji prawnej podatku, jak i jej roli w kształtowaniu podatkowego stanu faktycznego. W najszerszym ujęciu można przyjąć, że jest ona współczynnikiem określającym wysokość podatku; wyraża ona stosunek kwoty podatku do podstawy opodatkowania i w istocie ma charakter techniczno-prawny. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania kształtowanej w istocie przez podmiot i przedmiot podatku, stosuje się określoną w ustawie stawkę podatkową, która jednak nie ma wpływu na samą podstawę opodatkowania, lecz jedynie na wysokość podatku. Jak zwraca się uwagę w piśmiennictwie, jeżeli wysokość stawki jest niezależna od podstawy opodatkowania, wówczas stawka ma charakter stawki stałej (proporcjonalnej), przy czym w ustawie może wystąpić jedna lub kilka stawek proporcjonalnych (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 394). Natomiast jeżeli stawki zmieniają się w zależności od zmiany podstawy opodatkowania (wzrastają lub maleją), wówczas mają charakter progresywny lub regresywny. Cechą takiej taryfy szczeblowanej (w przypadku progresji) jest to, że podstawa opodatkowania dzieli się na szczeble i każdy z nich ma własną stawkę. Przy tej metodzie prawodawca przypisuje każdemu ze szczebli, czyli części podstawy opodatkowania, odrębną stawkę przyrostu, ale jednocześnie wskazuje, że podatek obliczany jest od każdego szczebla, a następnie sumowany.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, w stanie prawnym objętym interpretacją, nie budzi wątpliwości, że stawka podatku ma charakter proporcjonalny, a nie progresywny. Ustawodawca nie przewidział progów podatkowych (szczebli) ani obowiązku sumowania podatku, a jedynie określił jednolitą stawkę w wysokości 19%, z możliwością stosowania stawki niższej 9% wyjątkowo (po spełnieniu warunku podmiotowo-przedmiotowego), gdyż po pierwsze – tylko przez tzw. małych podatników i po drugie – gdy ich przychody w roku podatkowym nie przekroczą równowartości 1.200.000 euro (obecnie jest to kwota 2.000.000 euro – przyp. red.). Brak spełnienia tego kumulatywnego warunku przez cały rok podatkowy obliguje do stosowania stawki podstawowej 19%. Innymi słowy, podatnik opodatkowuje dochód stawką 9% tylko wtedy, gdy przychód (dochód) w skali całego roku nie wykroczy poza próg wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro (od 1 stycznia 2021 r. 2.000.000 euro). W przeciwnym wypadku zobligowany zostaje do opodatkowania całego rocznego przychodu (dochodu) według stawki 19%.

(...) skarżąca będąc tzw. małym podatnikiem uprawniona była do stosowania obniżonej stawki podatkowej (9%) do wyliczania wysokości zaliczek na podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 25 ust. 1g UPDP, tj. do momentu, gdy jej przychody nie przekroczyły limitu tam zawartego obowiązującego w tym roku podatkowym (...). Po uzyskaniu w 2020 r. przychodu liczonego od początku roku podatkowego, przewyższającego wskazany próg, spółka zobligowana była do ustalania wysokości zaliczek przy zastosowaniu stawki 19%, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 UPDP. Z chwilą przekroczenia w/w limitu podatnik utracił możliwość stosowania stawki obniżonej i był zobligowany do przyjęcia przy ustalaniu wysokości podatku stawki podstawowej proporcjonalnej, a więc 19%.

Nie ma racji spółka twierdząc, że dla zastosowania odpowiedniej stawki podatkowej należy wyliczać proporcję, której składnikami są przychód spółki za 2020 rok, jej dochód do opodatkowania oraz w/w kwota ustawowego limitu. To ten algorytm pozwoli ustalić próg

podatkowy, ponad który nadwyżka winna być opodatkowana stawką 19%. Zdaniem Sądu taki zabieg spółki ma walor czysto prawotwórczy, a przez to jest niedopuszczalny. Tylko bowiem ustawa określać może podmiot, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe (art. 217 Konstytucji), co zarzut naruszenia art. 217, art. 2 i art. 32 Konstytucji czyni całkowicie chybionym.

Stwierdzić trzeba, że przepisy art. 19 ust. 1 pkt 1 i 2 UPDP nie dają podstaw do stosowania progresji, tj. przy rozliczeniu za rok podatkowy dwóch stawek podatkowych: 9% do przychodów (dochodów) mieszczących się w limicie 1.200.000 euro (obecnie jest to kwota 2.000.000 euro – przyp. red.) oraz 19% tylko do przychodów (dochodów) stanowiących nadwyżkę ponad wspomniany limit (jak to już wskazano, limit ten nie może być też ustalany proporcją wyliczaną w sposób prezentowany przez skarżącą). Przeciwnie, spółka składając roczne zeznanie podatkowe zobligowana jest do uiszczenia podatku od całego przychodu (dochodu) uzyskanego w 2020 r. ustalonego przy zastosowaniu jednolitej stawki (proporcjonalnej) wynoszącej po przekroczeniu w/w limitu z art. 19 ust. 1 pkt 2 UPDP – 19% stawki podatkowej (zob. także wyrok WSA w Gliwicach z 28 stycznia 2022 r. sygn. I SA/GI 1357/21”).

(wyrok WSA w Gliwicach z 22 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/GI 1475/21 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Wydatki na budowę domu bez barier architektonicznych a prawo do ulgi rehabilitacyjnej

Nie wszystkie wydatki poniesione przez niepełnosprawnego podatnika na budowę domu mogą być przez niego odliczone od dochodu w ramach ulgi rehabilitacyjnej. Odliczeniu takiemu podlegają wyłącznie wydatki na adaptację i wyposażenie budowanego albo wybudowanego domu do potrzeb wynikających z niepełnosprawności.

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

„(...) zasadniczy spór sprowadza się do oceny tego, czy w stanie sprawy poniesione przez stronę wydatki na zakup materiałów budowlanych oraz usługę budowy mogą zostać zaliczone do wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne i w całości odliczone od dochodu podatnika.

(...) Wnosząc o udzielenie interpretacji indywidualnej oraz w skardze na nią, strona w swojej argumentacji powołała się na wyrok tutejszego Sądu z 29 czerwca 2011 r., I SA/Wr 667/11. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę pogląd wyrażony przez Sąd w ww. wyroku podziela. W powołanym wyroku Sąd wyjaśnił, że dokonując wykładni zawartego w art. 26 ust. 7a pkt 1 uPIT przez adaptację i wyposażenie należy rozumieć takie przystosowanie budynku, które umożliwia lub ułatwia życie w nim osobie niepełnosprawnej. Pojęcie »adaptacja« rozumieć należy jako »przystosowanie«, które jednak niekoniecznie oznaczać musi »ulepszenie«, czy »przekształcenie« zaistniałego stanu rzeczy – w tym przypadku warunków mieszkaniowych – dla potrzeb osoby niepełnosprawnej. Skoro »adaptacja« to przystosowanie »czegoś«, to nie sposób nie uznać, że »adaptacja« to również przystosowanie budynku dla potrzeb osoby niepełnosprawnej już w fazie początkowej podjętej inwestycji. Budowa domu w którym zamieszka osoba niepełnosprawna

od samego początku będzie »adaptacją« projektu domu właśnie z uwzględnieniem zmian, jakie konieczne są z uwagi na zamieszkiwanie w nim osoby niepełnosprawnej. Uznanie iż przedmiotowa ulga podatkowa winna mieć zastosowanie w sytuacji opisanej w stanie faktycznym sprawy, uwzględnia nie tylko językową wykładnię interpretowanego przepisu, ale i wykładnię celowościową. Niewątpliwie ustanawiając przedmiotową ulgę podatkową, ustawodawca miał na uwadze przede wszystkim stworzenie osobom niepełnosprawnym »ułatwienia życia« między innymi poprzez lepsze warunki mieszkaniowe przystosowane dla ich niesprawności. Trudno zaś przyjąć, iż ustawodawca uwzględnia jedynie polepszenie już istniejących mieszkań czy budynków z pominięciem zaś budynków, które dopiero co będą budowane dla zamieszkiwania w nim osoby niepełnosprawnej.

Jednak jak słusznie, w ocenie Sądu, wskazał DKIS w uzasadnieniu skarżonej interpretacji indywidualnej, w ramach tzw. ulgi rehabilitacyjnej nie można dokonać odliczeń wydatków, które w rzeczywistości są tylko i wyłącznie wydatkami mającymi na celu przywrócenie lub poprawienie standardu zamieszkania i które to wydatki są ponoszone przez każdego posiadacza (użytkownika) budynku mieszkalnego bez względu na to, czy jest osobą niepełnosprawną czy też nią nie jest. Jak właściwie w ocenie Sądu wyjaśnił organ, zakres i rodzaj robót związanych z adaptacją budynku mieszkalnego uzależniony jest od charakteru niepełnosprawności. Ma on ułatwić osobie niepełnosprawnej funkcjonowanie w danym budynku mieszkalnym i jednocześnie ma być związany z rodzajem niepełnosprawności danego podatnika lub osoby niepełnosprawnej będącej na jego utrzymaniu.

W świetle tego co zostało wywiedzione powyżej, to w ocenie Sądu, co do zasady, przy budowie nowego budynku mieszkalnego mogą zostać poniesione – przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne – wydatki na cele rehabilitacyjne oraz związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, które będą podlegały odliczeniu w ramach analizowanej ulgi, jeżeli zostały poniesione na adaptację i wyposażenie tego budynku stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności. Poszczególne wydatki (np. na adaptację projektu, tj. na dostosowanie projektu do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, realizację szczególnych rozwiązań architektonicznych itp.) wymagają jednak ich indywidualizowanej oceny, bądź oceny na poziomie poszczególnych rodzajów wydatków. Zawsze z uwzględnieniem określonych przepisami warunków analizowanej ulgi.

Obrazowo schemat stosowania analizowanej ulgi należy odczytywać co do zasady w ten sposób, że jeżeli dwóch podatników realizuje inwestycje budowy budynku mieszkalnego to jeden z nich, który jest osobą niepełnosprawną (lub ma na utrzymaniu osobę niepełnosprawną) może wyodrębnić i odliczyć ze wszystkich wydatków poniesionych na realizację tej inwestycji te z nich (i tylko te), które zostały poniesione na adaptację i wyposażenie budowanego budynku stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, tj. wydatki związane z zapewnieniem osobie niepełnosprawnej funkcjonowania w tym budynku mieszkalnym, z uwzględnieniem rodzaju jej niepełnosprawności. Nie odliczy więc wszystkich wydatków, tylko wybrane z nich. Drugi z inwestorów, niebędący osobą niepełnosprawną (ani nie mający na utrzymaniu osoby niepełnosprawnej) nie skorzysta na podstawie tej ulgi z żadnego odliczenia. W opisanym wyżej schemacie inwestycje różnią się zarówno podmiotowo (tj. z uwagi na cechy inwestora) jak i przedmiotowo (z uwagi na charakter pewnej części wydatków) i wyłącznie w odniesieniu do wydatków wynikających z opisanych różnic przedmiotowych podatnik odpowiadający warunkom podmiotowym jest uprawniony do skorzystania z ww. odliczenia. Analizowana ulga nie jest bowiem ulgą na wybudowanie budynku mieszkalnego przez osobę niepełnosprawną (lub mającą na utrzymaniu osobę niepełnosprawną) tylko na sto-

sowną adaptację i wyposażenie budowanego albo wybudowanego budynku mieszkalnego (mieszkania) do potrzeb wynikających z niepełnosprawności.

Tymczasem stanowisko przedstawione przez stronę we wniosku o udzielenie interpretacji zmierzało w istocie do odkodowania z istniejących przepisów rozwiązania, mającego kształt bezwarunkowej przedmiotowo, a ograniczonej wyłącznie podmiotowo, ulgi budowlanej zakładającej w uproszczeniu, że wszystkie wydatki związane z budową budynku mieszkalnego przez osobę niepełnosprawną są wydatkami na adaptację i wyposażenie budynku mieszkalnego stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności i podlegają odliczeniu od jej dochodu.

W ocenie Sądu, tak szerokiego zakresu odliczenia wydatków od podatku z analizowanych przepisów wywieść nie można. Jak już bowiem wyjaśniono analizowana preferencja podatkowa jest ograniczona nie tylko podmiotowo (osoba niepełnosprawna lub mająca na utrzymaniu osobę niepełnosprawną) ale i przedmiotowo (wydatki spełniające określone warunki).

Konkludując, w wydanej interpretacji organ słusznie uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem zgodnie z tym stanowiskiem poniesione przez niego wydatki (na zakup materiałów i budowę domu) mogą zostać odliczone od jego dochodu w całości. Wnioskodawca uznał zatem, że wszystkie poniesione przez niego wydatki na zakup materiałów budowlanych i budowę domu mieszczą się w ramach analizowanej ulgi rehabilitacyjnej. W świetle przedstawionego stanu faktycznego i interpretowanych przepisów takie stanowisko wnioskodawcy było błędne i dlatego słusznie zostało ocenione przez organ jako nieprawidłowe”.

(wyrok WSA we Wrocławiu z 22 września 2022 r., sygn. akt I SA/Wr 913/21 – orzeczenie nieprawomocne)

4. Podatnik opłacający podatek liniowy nie ma prawa do odliczenia darowizny na rzecz OPP

Przepisy ustawy o PIT wykluczają odliczenie od dochodu darowizn przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego przez przedsiębiorcę opłacającego podatek liniowy.

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

„W przedmiotowej sprawie zasadniczy spór dotyczy oceny czy Skarżąca jako osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą i rozliczająca się podatkiem liniowym, może dokonać odliczenia darowizny przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego w wysokości dokonanej darowizny zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.f. (...)”

Gramatyczna wykładnia art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. prowadzi do nie dających się podważyć wniosków, iż poza wskazanymi w tym przepisie składkami na ubezpieczenie społeczne oraz wpłatami na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego (art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz pkt 2 a u.p.d.o.f. z dodatkowymi ograniczeniami) dochód opodatkowany według stawki liniowej nie może zostać pomniejszony o inne wydatki (por. wyrok NSA z dnia 30 października 2008 r., sygn. akt II FSK 1060/07; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2012 r. sygn. akt III SA/Wa 705/12. Wszystkie przywołane wyroki dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl.>)

Sąd w pełni aprobuje stanowisko wyrażone w wyżej przytoczonych orzeczeniach, wskazując jednocześnie, że dokonanie takiej wykładni ww. przepisu art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. jest tym bardziej racjonalne, że osoby wybierające tzw. liniową formę opodatkowania (stawka 19%), świadomie rezygnują z np. ulg przewidzianych w u.p.d.o.f. dla osób płacących podatek dochodowy na tzw. zasadach ogólnych oraz ulg przewidzianych w innych przepisach szczególnych. Do celów opodatkowania według stawki liniowej (19%) wprowadzono odmienny sposób ustalenia podstawy obliczenia podatku, od dotychczas obowiązującej podstawy obliczenia podatku według skali. Podatnik decydując się na wybór metody liniowej opodatkowania dochodów, godzi się na określenie podstawy opodatkowania według reguły ustalonej w art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. Nie będzie więc mógł odliczyć innych wydatków poza wyraźnie wskazanymi w tym przepisie składkami na ubezpieczenie społeczne oraz wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego”.

(wyrok NSA z 7 października 2022 r., sygn. akt II FSK 63/20)

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 11 250



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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.