

PODATEK DOCHODOWY W ORZECZNICTWIE

I. PRZYCHODYstr. 3

1. Dodatkowe świadczenia dla zleceniobiorcy wykonującego usługi
w ramach działalności gospodarczej str. 3
2. Zapewnienie zakwaterowania oddelegowanym pracownikom str. 4
3. Wypłata zysku z kapitału zapasowego spółki przekształconej
z jednoosobowej działalności gospodarczej str. 6
4. Rekompensata z tytułu wzrostów ceny energii u podatnika ze specjalnej
strefy ekonomicznej str. 8
5. Wniesienie przez fundatora mienia do fundacji w celu zwiększenia
funduszu założycielskiego str. 10
6. Pomniejszenie przychodów z prywatnego najmu o opłacony podatek
od nieruchomości str. 12
7. Przeniesienie na współkredytobiorcę udziału w nieruchomości w zamian
za przejęcie długu str. 13

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓWstr. 15

1. Wydatki na zakup odzieży biznesowej dla przedsiębiorcy str. 15
2. Przesłanki do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów str. 17
3. Ujęcie w podatkowej księdze wydatków na paliwo u podatnika
świadczącego usługi transportowe str. 19
4. Zapłata gotówką kary umownej za opóźnienie w wykonaniu usługi str. 20
5. Wydatki na rozruch próbny wytworzonego środka trwałego str. 22
6. Uregulowanie zobowiązania poprzez wpłatę gotówki na konto
bankowe kontrahenta str. 25

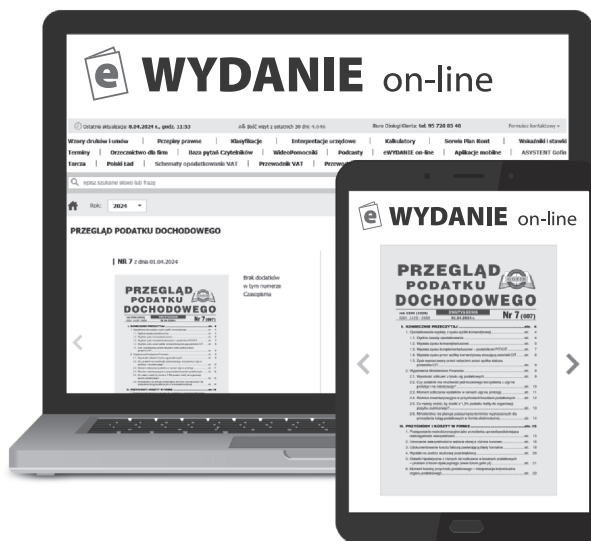
III. POZOSTAŁE ZAGADNIENIAstr. 26

1. Koszty wynagrodzeń pracowniczych a ulga na ekspansję..... str. 26
2. Opodatkowanie spółek holdingowych..... str. 28
3. Ustalenie statusu podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą na potrzeby estońskiego CIT str. 30
4. Objęcie podatkiem u źródła wydatków na zakup usługi dostępu do chmury internetowej str. 32
5. Obowiązki płatnika w przypadku sfinansowania kursu prawa jazdy przyszłym pracownikom str. 34

Dla Prenumeratorów GOFINU !



WYDANIE Gofin



**Łatwe korzystanie
z Czasopism i Gazety
w formie eWydawni !**



eWydania można przeglądać na **trzy sposoby**:

- 1) **on-line** (w serwisie internetowym ewydanie.gofin.pl),
- 2) **off-line** (za pomocą czytnika – programu komputerowego),
- 3) przez aplikacje mobilne:

• **GOFIN NEWS** • **GOFIN Gazeta Podatkowa** • **GOFIN SGK**

Sprawdź na **ewydanie.gofin.pl/opis**



Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226; ost. zm. w Dz. U. poz. 863) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805; ost. zm. w Dz. U. z 2024 r. poz. 1222) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

I. PRZYCHODY

1. Dodatkowe świadczenia dla zleceniobiorcy wykonującego usługi w ramach działalności gospodarczej

Sfinansowane przez zleceniodawcę (kontrahenta) narzędzia, noclegi, bilety lotnicze, ubezpieczenie podróży oraz świadczenia medyczne stanowią element wynagrodzenia przedsiębiorcy, a co za tym idzie przychód z działalności gospodarczej.

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

„(...) Skarżący świadczył na rzecz Zleceniodawcy usługi, z tytułu których wypłacane mu było należne wynagrodzenie określone w umowie. Jednocześnie, z uwagi na konieczność fizycznego pobytu podczas świadczenia przedmiotowych usług na terytorium Państwa Projektu przez okres łącznie 30 miesięcy, strony umowy umówiły się, że Zleceniodawca zapewni Skarżącemu świadczenia mające umożliwić podjęcie świadczenia i należyte wykonanie usług, dotyczyło to w szczególności:

- zapewnienia narzędzi,
- noclegów w Państwie Projektu na czas świadczenia usług, co jest wykonywane przez Zleceniodawcę poprzez wypłatę sumy pieniężnej odpowiadającej iloczynowi uzgodnionej stawki dziennej ryczałtu na pokrycie kosztów noclegu i liczbie dni pozostawania w Państwie Projektu,
- biletów lotniczych celem przemieszczania się Skarżącego pomiędzy terytorium Polski, a Państwem Projektu,
- polis ubezpieczeniowych, w tym ubezpieczenia podróży, od następstw nieszczęśliwych wypadków, ubezpieczenia medycznego,
- świadczeń medycznych celem przygotowania do wyjazdu pobytu w Państwie Projektu (szczepienia, niezbędne leki) ogółem zwane »świadczenia zleceniodawcy«.

Istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy w świetle przedstawionego stanu faktycznego, przychodem Skarżącego, o którym mowa w przepisie art. 10 ust.1 pkt 3 u.p.d.o.f. jest kwota netto wynagrodzenia z tytułu usług objętych umową powiększona o wartość »świadczeń zleceniodawcy« przekazanych lub zapewnionych Wnioskodawcy celem wykonania usług na terytorium Państwa Projektu – jak twierdził zarówno Organ interpretacyjny jak i Sąd I instancji, uznając, iż dodatkowe »świadczenia

zlecniodawcy« stanowią przychód z działalności gospodarczej o którym mowa w art. 10 ust.1 pkt 3 u.p.d.o.f z tytułu nieodpłatnych świadczeń, czy też – jak wywodził Skarżący – nie powinny być one (ich wartość) zaliczone do przychodów z tytułu prowadzenia działalności, jako nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia.

(...) na tle tego samego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji Skarżący (...) zwrócił się o rozstrzygnięcie sporu, czy w świetle przepisu art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT, objęte umową »świadczenia zlecniodawcy«, przekazane lub zapewnione Skarżącemu powinny stanowić element podstawy opodatkowania VAT. Pytanie to było przedmiotem odrębnego rozstrzygnięcia zarówno przez Sąd I instancji, który oddalił skargę na indywidualną interpretację wyrokiem z dnia 9 kwietnia 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 137/19 jak i przedmiotem rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny, który oddalił skargę kasacyjną wyrokiem z dnia 20 grudnia 2022 r. sygn. akt I FSK 1295/19. Z uzasadnienia powyższego orzeczenia wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny w opisanym stanie faktycznym uznał, że »nie sposób zgodzić się z twierdzeniem Skarżącego, że przedmiotowe świadczenia mają służyć jedynie stworzeniu warunków do świadczenia usług przez Skarżącego i pozostają w interesie zlecniodawcy. Przedmiotowe świadczenia są niezbędne do wykonywania usług przez Skarżącego i są z nimi ściśle związane, gdyż bez ich poniesienia Skarżący nie byłby w stanie świadczyć usług (np. świadczenie w postaci zapewnienia biletów lotniczych czy noclegów). W konsekwencji stanowią one część zapłaty za wykonywane przez Skarżącego usługi (...). Co istotne Skarżący, oprócz wynagrodzenia, otrzymuje świadczenia dodatkowe, wynikające z tego samego stosunku prawnego.«

Powyższe stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. akt I FSK 1295/19 jest wiążące na podstawie art. 170 p.p.s.a. dla orzekającego składu Sądu w niniejszej sprawie. Ta ocena prawna ma charakter uniwersalny zarówno na potrzeby podatku VAT jak i podatku dochodowego od osób fizycznych, albowiem dokonana została na tle tego samego stanu faktycznego. Dlatego Sąd uznał, że otrzymane dodatkowe »świadczenia zlecniodawcy« stanowią część wynagrodzenia za wykonywane usługi i ich wartość wraz z kwotą netto wynagrodzenia stanowi przychód z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust.1 u.p.d.o.f. w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Skoro zatem te »świadczenia zlecniodawcy« zostały uznane za część wynagrodzenia Zleceniobiorcy to tym samym nie mogą one być uznane za nieodpłatne świadczenia w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 8 u.p.d.o.f.”.

(wyrok NSA z 29 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 1093/22)

2. Zapewnienie zakwaterowania oddelegowanym pracownikom

Zapewnienie przez pracodawcę nieodpłatnego zakwaterowania oddelegowanym do pracy za granicę pracownikom nie powoduje po ich stronie powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń, a co za tym idzie przychodu ze stosunku pracy.

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

„Należy wskazać na specyfikę pracy świadczonej przez pracowników skarżącej i związane z jej wykonywaniem przepisy unijne, które w przypadku delegowania pracowników

w ramach świadczenia usług na terenie Unii Europejskiej przewidują szczególne unormowania w zakresie praw pracowników i związanych z nimi obowiązków pracodawców. Dotyczą one także wynagrodzeń pracowników delegowanych. (...) Po wejściu w życie Dyrektywy 2014/67/UE unormowania dotyczące pracowników delegowanych znalazły się w odrębnej ustawie z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (...). W art. 3 tej ustawy zawarto definicje legalne pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP (pkt 5) oraz pracownika delegowanego z terytorium RP (pkt 7). (...) Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. h) oraz i) Dyrektywy 96/71/WE, państwa członkowskie zapewniają, bez względu na to, jakie prawo ma zastosowanie do danego stosunku pracy, by przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 1 ust. 1, gwarantowały, w oparciu o zasadę równego traktowania, pracownikom, którzy zostali delegowani na ich terytorium, stosowanie warunków zatrudnienia obejmujących następujące zagadnienia, które w państwie członkowskim, gdzie wykonywana jest praca, określane są przez:

- przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne, i/lub
- umowy zbiorowe lub orzeczenia arbitrażowe uznane za powszechnie stosowane lub które w innym przypadku mają zastosowanie zgodnie z ust. 8;
- warunki zakwaterowania pracowników, w przypadku gdy jest ono zapewniane przez pracodawcę pracownikom znajdującym się daleko od ich normalnego miejsca pracy;
- stawki dodatków lub zwrot wydatków na pokrycie kosztów podróży, wyżywienia i zakwaterowania dla pracowników znajdujących się daleko od domu z powodów zawodowych. (...)

Z powyższych unormowań wynika, że zarówno wartość świadczeń rzeczowych pracodawców, jak i dokonywany przez nich zwrot ewentualnych wydatków czynionych samodzielnie przez pracowników delegowanych z tytułu zatrudnienia w innym państwie członkowskim w zakresie kosztów podróży, wyżywienia i zakwaterowania nie jest uznawany za część wynagrodzenia. Wszelakie wydatki z tego tytułu nie stanowią wobec tego przysporzenia pracowników i obciążają w całości pracodawcę delegującego pracownika z terytorium jednego państwa członkowskiego UE do innego kraju. Dotyczy to pracodawcy w rozumieniu art. 1 ust. 1 Dyrektywy 96/71/WE, czyli będącego przedsiębiorcą prowadzącym działalność w państwie członkowskim, który w ramach świadczenia usług poza jego granicami deleguje pracowników zgodnie z ust. 3 na terytorium innego państwa członkowskiego. Do tej kategorii zalicza się – zgodnie ze wskazanym powyżej krajowym unormowaniem wynikającym z art. 3 pkt 5 ustawy o delegowaniu pracowników – pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP. (...)

Przyjmując zaś optykę prezentowaną przez organ interpretacyjny pracownik delegowany, pomimo unijnych regulacji, nie tylko faktycznie obciążony zostałaby we własnym zakresie obowiązkiem zorganizowania odpowiednich i optymalnych warunków zapewniających pełne wykorzystanie czasu pracy, ale i też »koszt« tej organizacji miałby stanowić jego indywidualne przysporzenie majątkowe. Stanowisko takie nie zasługuje na aprobatę w świetle przywołanych powyżej regulacji unijnych. Podkreślenia bowiem wymaga, że zarówno zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi delegowanemu w odległym miejscu wykonywania pracy, zwłaszcza w przypadku krótkotrwałych pobytów, służy wyłącznie realizacji obowiązku pracowniczego. Ponadto z opisu stanu faktycznego wynika, że pracownik delegowany nie ma żadnej swobody w zarządzaniu i rozporządzeniu świadczeniami zapewnianymi przez pracodawcę, a wykorzystuje je tylko w konkretnym celu – wykonania swoich obowiązków pracowniczych. To powoduje, że zapewnienie pracownikom delegowanym usług zakwatero-

wania leży wyłącznie w interesie pracodawcy delegującego pracownika z terytorium Polski do innego państwa UE, a nie pracowników delegowanych.

Jak wynika z powyższych rozważań, krajowe przepisy i ich wykładnia w zakresie identyfikowania nieodpłatnych świadczeń dla pracowników uzyskujących je z tytułu zakwaterowania od pracodawcy pozostają w sprzeczności z przywołanymi przepisami Dyrektywy 96/71/WE oraz Dyrektywy 2014/67/UE. (...) Ze wskazanych zatem powyżej przyczyn świadczenia na rzecz pracowników delegowanych do pracy w innym państwie członkowskim nie mogą zostać uznane za jakiegokolwiek element wynagrodzenia tak w rozumieniu przepisów prawa pracy, jak i w konsekwencji zapisu wynikającego z art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. (podkreśl. red.). Nie stanowią one bowiem nieodpłatnych świadczeń, skoro obciążają w całości pracodawców. (...) przyjąć należy, że poniesione przez pracodawcę delegującego pracownika w ramach świadczenia usług do innego państwa członkowskiego UE koszty zakwaterowania nie stanowią w ogóle przychodu określanego jako wartość innych nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. po stronie pracownika (podkreśl. red.). W konsekwencji należy uznać, że Sąd I instancji dokonał w rezultacie prawidłowej wykładni art. 12 ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., a tym samym zarzut naruszenia prawa materialnego przedstawiony w skardze kasacyjnej nie zasługiwał na uwzględnienie. (...)

Tym samym w realiach rozpatrywanej sprawy wszystkie świadczenia związane z zakwaterowaniem przez spółkę pracowników należy uznać za ponoszone w interesie pracodawcy. Wobec tego nie rodzą one w ogóle obowiązku podatkowego z tytułu nieodpłatnych świadczeń po stronie pracowników. (...)

(wyrok NSA z 6 lutego 2024 r., sygn. akt II FSK 609/21)

3. Wypłata zysku z kapitału zapasowego spółki przekształconej z jednoosobowej działalności gospodarczej

Wypłata z kapitału zapasowego spółki powstałej z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej wartości niewypłaconego zysku wypracowanego w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

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

„Istota sporu w rozpoznawanej sprawie koncentruje się na ocenie, czy wypłata zysku z kapitału zapasowego spółki z o.o., która powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej skarżącego, wypracowanego w ramach tej działalności, w chwili wypłaty będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zdaniem skarżącego wypłata kapitału zapasowego po przekształceniu w spółkę z o.o. nie spowoduje powstania u wspólnika przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Przeciwnie stanowisko zajął organ interpretacyjny w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Spór, jaki zaistniał w rozpoznanej sprawie, był już przedmiotem analizy w orzecznictwie sądowym (por. wyroki NSA z: 29.06.2023 r., II FSK 51/21; 30.08.2023 r., II FSK 252/21;

12.10.2023 r., II FSK 327/21 oraz wyrok WSA Warszawie z 29.03.2023 r., III SA/Wa 2173/22 – wszystkie powołane w uzasadnieniu niniejszego wyroku orzeczenia dostępne w internetowej C. B. O. S. A., publ. baza; w skrócie »CBOSA«), a zawarte w nich wnioski Sąd w pełni podziela, przyjmuje za własne i posługuje się nimi w rozpoznawanej sprawie.

(...) Zasadą jest, że przychód z działalności stanowią wszelkie przychody, z wyjątkiem przychodów wymienionych w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.f., a obowiązkiem podatnika prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą jest uiszczanie w trakcie roku podatkowego zaliczek na podatek, a następnie roczne rozliczenie dochodu oraz wpłaconych zaliczek w składanym zeznaniu podatkowym.

Z powyższego wynika, że zyski z działalności gospodarczej przedsiębiorcy indywidualnego opodatkowywane są podatkiem dochodowym niejako na bieżąco. (...)

Istotne znaczenia dla rozstrzygnięcia ma art. 93a § 4 o.p., zgodnie z którym jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Powyższa norma stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów Kodeksu spółek handlowych. Zakres następstwa prawnego w przypadku przekształcenia w spółkę kapitałową działalności gospodarczej osoby fizycznej jest zatem ograniczony – nie następuje pełna sukcesja podatkowa, albowiem dotyczy wyłącznie praw (i to nie wszystkich), a nie obowiązków. Potwierdzenie tej tezy stanowi art. 112b o.p., w którym za osobę trzecią uznano jednoosobową spółkę kapitałową powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa będącego osobą fizyczną, co prowadzi do wniosku, że nowa spółka w zakresie obowiązków odpowiada na zasadach właściwych dla osób trzecich.

Sposób przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową regulują przepisy Rozdziału 1 i 6 Działu III Tytułu IV k.s.h. W art. 551 § 5 k.s.h. ustawodawca uznał, że przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową. Kapitał zakładowy spółki przekształconej pokrywany jest z zasady całym przedsiębiorstwem przedsiębiorcy przekształcanego. Minimalnym, a zarazem obligatoryjnym elementem planu przekształcenia przedsiębiorcy jednoosobowego jest ustalenie wartości bilansowej majątku przedsiębiorcy przekształcanego na określony dzień, w miesiącu poprzedzającym sporządzenie planu jego przekształcenia. Podstawę dokonania tego ustalenia stanowi wycena składników majątku (aktywów i pasywów) przedsiębiorcy przekształcanego oraz sprawozdanie finansowe sporządzone do celów przekształcenia, o których mowa w art. 584⁷ § 2 pkt 3 i 4 k.s.h. Jak wynika z art. 584¹ k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Przedsiębiorca przekształcany staje się z dniem przekształcenia współnikiem albo akcjonariuszem spółki przekształconej. Z kolei, jak stanowi art. 584⁴ k.s.h. do przekształcenia przedsiębiorcy stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące powstania spółki przekształconej (w kontrolowanej sprawie – spółki z o.o.), jeżeli przepisy niniejszego rozdziału nie stanowią inaczej. Przedsiębiorca przekształcany dysponuje pewną swobodą w dysponowaniu swoim majątkiem. Wysokość kapitału zakładowego spółki przekształconej musi uwzględniać jedynie obowiązujące w tym zakresie minimum wynikające z art. 154 § 1

k.s.h. Przedsiębiorca przekształcany nie musi przeznaczać na kapitał zakładowy całej wartości bilansowej swego majątku, wówczas nadwyżkę przelewa się na kapitał zapasowy (...).

W orzecznictwie wskazanym wyżej wyrażono pogląd, który Sąd rozpoznający skargę w pełni podziela, że pomimo że zysk przedsiębiorcy stał się częścią kapitałów własnych spółki, a podatnik stał się w wyniku przekształcenia współnikiem w spółce przekształconej, to nie oznacza automatycznie, że wypłata tego zysku stała się przychodem z tytułu udziału w zysku tej spółki i winna być opodatkowana z tego tytułu. Sąd podziela stanowisko, że wypłacana kwota nie pochodzi z zysku wygenerowanego przez osobę prawną. Zysk ten był dochodem osoby fizycznej wypracowanym w działalności gospodarczej przez nią prowadzonej przed przekształceniem. Jest to wypłata środków ze spółki, które nie mają nic wspólnego z prawami korporacyjnymi współnika i zyskiem osoby prawnej. Dochód ten podlegał już opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych z działalności gospodarczej. W związku z powyższym wypłacenie tych środków, czy to przed przekształceniem jednoosobowej działalności, czy też już po dokonany przekształceniu, powinno być neutralne podatkowo.

W ocenie Sądu, zasadny okazał się zatem zarzut naruszenia art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f w zw. przepisami k.s.h., co skutkowało nieprawidłowym uznaniem przez organ, że wypłata z kapitału zapasowego spółki powstałej z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej wartości niewypłaconego zysku wypracowanego w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 22 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Po 335/24 – orzeczenie nieprawomocne)

4. Rekompensata z tytułu wzrostów ceny energii u podatnika ze specjalnej strefy ekonomicznej

Rekompensata dla branży energochłonnej nie jest zwolniona z podatku dochodowego, nawet jeśli podatnik działa na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Rekompensata taka nie stanowi bowiem dotacji.

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

„(...) spór w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny, czy Rekompensata otrzymana/uzyskiwana w przyszłości od Prezesa URE stanowi/będzie stanowić przychód (dochód) podlegający zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT.

Innymi słowy, rozstrzygnięcie sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy otrzymaną przez Spółkę Rekompensatę można traktować jako przychód z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie Zezwolenia, w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, czy też należy traktować taki przychód jako niezwiązany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terenie SSE i tym samym nieobjęty zwolnieniem podatkowym. Przy czym Spółka wprost w opisie zaistniałego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego we wniosku wskazała, że Rekompensata została przyznana w związku z prowadzoną działalnością strefową (infrastrukturą produkcyjną znajdującą się w zakładzie Spółki i na terenie wskazanym w Zezwoleniu). (...)

Przy określaniu, czy wskazane zwolnienie ma zastosowanie należy zatem wziąć pod uwagę dwa kryteria wynikające z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, tj.: dochód (przychód) musi pochodzić z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE oraz dochód (przychód) musi pochodzić z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o SSE.

W niniejszej sprawie kluczowe znaczenie dla stwierdzenia, czy dane dochody podlegają zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT ma wykładnia pojęcia »działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia«.

Należy przypomnieć, że samo pojęcie »działalność gospodarcza« nie zostało wyjaśnione na gruncie u.p.d.o.p., ale jego definicja zamieszczona została w różnych ustawach, w tym m.in. w Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 9) oraz w ustawie Prawo przedsiębiorców.

Jednakże to nie zakres tego pojęcia był w sprawie sporny, lecz sformułowanie odnoszące się dochodów uzyskiwanych z takiej działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

W ocenie Sądu rację przy tym należy przyznać Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, że za takie dochody uznać należy dochody bezpośrednio generowane, będące nieodzownym następstwem (efektem) tak rozumianej, jak w podanej definicji, aktywności przedsiębiorcy, nie zaś dochody związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Innymi słowy, przez dochody uzyskiwane z prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej rozumieć należy dochody uzyskiwane z odpłatnego zbycia towarów, usług, praw majątkowych, wytworzonych (świadczonych) przez przedsiębiorcę w zwykłym toku prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej działalności gospodarczej.

Natomiast nie stanowią tak rozumianych dochodów przysporzenia opisane we wniosku. Choć pozostają w związku z działalnością produkcyjną prowadzoną przez Spółkę na terenie SSE, to jednak nie są dochodami z takiej działalności. Wbrew twierdzeniom Spółki, nie są one nieodłącznym elementem, czy też nieodłącznym następstwem tej działalności, stosownie do uzyskanego zezwolenia.

Istnienie tego związku stanowiło dla Spółki asumpt do twierdzenia, że poprzez tego rodzaju związek, dochody z rekompensaty stały się elementem prowadzonej przez Spółkę na terenie specjalnej strefy ekonomicznej działalności gospodarczej. Są to zatem dochody, które wykazują jedynie związek z prowadzoną na podstawie pozwolenia na terenie SSE działalnością gospodarczą, co zdaniem Sądu nie jest wystarczające w świetle brzmienia analizowanego przepisu.

Nie można zatem też czynić zasadnego zarzutu Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, że ten interpretuje ściśle przepis ustanawiający zwolnienie podatkowe, gdyż pozostając na gruncie wykładni gramatycznej, uznaje, że pojęcie »przychodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności gospodarczej«, nie obejmuje swoim zakresem – pozostających w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej przedmiotowych świadczeń. Nawet więc, jeżeli istnieją względy natury celowościowej przemawiające za przyznaniem takiego zwolnienia, to jednak w tym przypadku nie mogą przy interpretacji spornego przepisu mieć one przesądzającego znaczenia. Dotyczy to, m.in. podnoszonej przez Spółkę argumentacji odnoszącej się współmierności przychodów i kosztów ich uzyskania. Wbrew stanowisku prezentowanemu w skardze, takie jak prezentowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej rozumienie spornego przepisu nie może być uważane za jego zawężającą wykładnię. Przepis ten stanowi bowiem wyrażnie o dochodach uzyskiwanych- stosownie do posiadanego zezwolenia – z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej stre-

fy ekonomicznej, nie zaś o dochodach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. (...)

Stanowisko Sądu w niniejszej sprawie stanowi więc kontynuację jednolitej od pewnego czasu linii orzeczniczej w tego rodzaju sprawach. Takie podejście do spornego przepisu zapewnia także równe traktowanie wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie SSE, gdyż nie występuje w nim ocenne kryterium oparte na badaniu stopnia »ściśłości«, czy też »bezpośredniości« powiązania różnego rodzaju dochodów z działalnością gospodarczą prowadzoną na terenie SSE.

Tym samym Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie nie podziela stanowiska i kierunku wykładni art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. prezentowanego w powołanych przez Spółkę wyrokach, w których odwoływano się właśnie do kryterium istnienia funkcjonalnego związku określonych przychodów z działalnością prowadzoną na terenie SSE”.

(wyrok WSA w Gdańsku z 6 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Gd 331/24 – orzeczenie nieprawomocne)

5. Wniesienie przez fundatora mienia do fundacji w celu zwiększenia funduszu założycielskiego

Wniesienie mienia przez fundatora na powiększenie funduszu założycielskiego jest formą nieodpłatnego nabycia mienia przez fundację rodzinną. Otrzymane przysporzenie jest jednak wyłączone z opodatkowania, gdyż fundacja rodzinna jest zwolniona podmiotowo z opodatkowania CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 updop.

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

„Sporne zagadnienie to ustalenie, czy przychody Fundacji z tytułu otrzymania Mienia przez Fundatora na powiększenie jej funduszu założycielskiego będą wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT.

Zakreślając ramy rozważań prawnych należy wskazać, że zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o CIT, ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Wedle art. 1 ust. 3 pkt 3 ww. ustawy, przepisy ustawy mają również zastosowanie do fundacji rodzinnych w organizacji.

Z powyższego bezspornie wynika, że fundacja rodzinna, jako osoba prawna podlega zasadom opodatkowania dochodów osób prawnych na mocy art. 1 ust. 1 ustawy o CIT.

Natomiast na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT, zwalnia się od podatku fundację rodzinną.

Fundacje rodzinne, co do zasady zatem, objęte są podmiotowym zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych. Od powyższego zwolnienia, jak trafnie wskazano w skarżonej interpretacji indywidualnej, ustawa przewiduje jednak kilka wyjątków, opisanych w art. 6 ust. 6-9 ustawy o CIT. I tak na mocy art. 6 ust. 6 ustawy o CIT zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b i art. 24q, na mocy art. 6 ust. 7 ustawy o CIT zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony

w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, na mocy art. 6 ust. 8 ustawy o CIT zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, wynosi co najmniej 5%, na mocy art. 6 ust. 9 ustawy o CIT fundacja rodzinna w organizacji traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, w przypadku gdy nie została zgłoszona do rejestru fundacji rodzinnych w terminie sześciu miesięcy od dnia jej powstania albo postanowienie sądu rejestrowego odmawiające jej zarejestrowania stało się prawomocne, przy czym utrata prawa do zwolnienia następuje od dnia powstania fundacji rodzinnej w organizacji.

Z opisu zdarzenia przyszłego, którym organ wydający interpretację był związany, nie wynikało, aby którykolwiek z tych przypadków wystąpił w rozpoznawanej sprawie. Ponadto zauważyć należy, że wymienione wyjątki niewątpliwie nie obejmują zdarzeń polegających na wnoszeniu mienia do fundacji rodzinnej, w tym na powiększenie funduszu założycielskiego.

W ocenie Sądu organ interpretacyjny trafnie wskazał, że wniesienie mienia przez fundatora na powiększenie funduszu założycielskiego jest w istocie formą nieodpłatnego nabycia mienia przez fundację rodzinną. W tym przypadku fundacja rodzinna działa jako odrębny podmiot praw i obowiązków, który zgodnie z art. 2 ust. 1 u.f.r. jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Fundacja z tytułu otrzymania mienia na powiększenie funduszu założycielskiego nie dokonuje żadnych ekwiwalentnych świadczeń na rzecz fundatora w zamian za wniesione mienie, w szczególności nie wydaje żadnych praw udziałowych, nie dokonuje płatności, nie wydaje innego swojego mienia, itp. Potencjalną możliwość otrzymywania ewentualnych późniejszych świadczeń przez fundatora (jako beneficjenta) należy traktować jako odrębną niezależną czynność wykonywaną zgodnie ze statutem, która nie powinna również być postrzegana jako wynagrodzenie za wnoszone wcześniej do fundacji mienie. (...)

Zdaniem Sądu organ prawidłowo stwierdził, że otrzymane przysporzenie jest wyłączone z opodatkowania z uwagi na okoliczność, iż fundacja rodzinna jest zwolniona podmiotowo z opodatkowania podatkiem CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT.

Biorąc zaś po uwagę, że z przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji opisu zdarzenia przyszłego wynikało, że w sprawie nie wystąpiły okoliczności wyłączające zastosowanie zwolnienia podmiotowego ustanowionego dla fundacji rodzinnej na mocy art. 6 ust. 25 ustawy o CIT, w konsekwencji uznać należało, że fundacja rodzinna, literalnie wymieniona w tym przepisie, nie rozlicza podatku dochodowego i nie składa zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym z tego tytułu. Wobec powyższego fundacja nie jest zobowiązana do ustalania przychodu, kalkulacji podstawy opodatkowania, obliczania podatku dochodowego od osób prawnych z tego tytułu. W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie nie było możliwe zastosowanie przepisu art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT.

Organ interpretacyjny prawidłowo zatem uznał, że kluczowym elementem odmiennego podejścia do zastosowanego zwolnienia z opodatkowania są szczegółowe regulacje zawarte w ustawie o CIT odnoszące się do przepisów o fundacji rodzinnej, co wyraźnie oddziela prawne funkcjonowanie Skarżącej jako podmiotu będącego fundacją rodzinną od pozostałych podmiotów działających na podstawie pozostałych przepisów prawa podatkowego.

Tym samym trafna była konstatacja zawarta w poddanej sądowej kontroli w niniejszej sprawie interpretacji indywidualnej, zgodnie z którą przychody Fundacji z tytułu otrzymania Mienia na powiększenie jej funduszu założycielskiego będą zwolnione z opodatkowania po-

datkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT. Zatem, w granicach wiążącego w sprawie opisu zdarzenia przyszłego, bez znaczenia pozostaje okoliczność, że przepisy art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT wyłączają z opodatkowania przychody otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego bowiem fundacja rodzinna jest podmiotem zwolnionym od opodatkowania podatkiem CIT”.

(wyrok WSA w Łodzi z 27 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Łd 432/24 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Pomniejszenie przychodów z prywatnego najmu o opłacony podatek od nieruchomości

Podatnik osiągnący w ramach prywatnego najmu przychody z wynajmu nieruchomości nie ma prawa do pomniejszenia tych przychodów o kwotę opłaconego przez siebie podatku od nieruchomości.

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

„(...) przedmiotem wniosku skarżącego było, czy może on przy wyliczeniu podatku z tytułu najmu pomniejszyć podstawę opodatkowania (przychód) o wartość opłaconego podatku od nieruchomości. Przy tym wskazano, że wniosek dotyczy roku 2023, podatnik jest emerytem, nie prowadzi działalności gospodarczej, wynajem ma charakter prywatny.

Na tle przedstawionego przez skarżącego stanu faktycznego wyrażono stanowisko, zgodnie z którym skarżący uzyskując przychody z tytułu najmu nieruchomości – placu wraz z częścią budynku opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym, nie może, w oparciu o art. 11 ust. 1 u.z.p.d. pomniejszyć tych przychodów (a więc podstawy opodatkowania) w 2023 r. o zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości wynikające nakazu płatniczego z 31 stycznia 2023 r. w sprawie wymiaru łącznego zobowiązania pieniężnego za 2023 r.

Według przeciwnego poglądu skarżącego w niniejszej sprawie, odmowa rozliczenia we wskazany sposób podatku od nieruchomości, powoduje, że przychód jest zawyżony, a jego dochód zaniżony, zaś dokonana wykładnia przepisów ustawy podatkowej narusza przepisy prawa materialnego, tj. art. 11 ust. 1 u.p.z.d. oraz przepisy postępowania w szczególności art. 120 i art. 121 O.p.

W ocenie Sądu stanowisko organu zawarte w spornej interpretacji jest prawidłowe i nie narusza prawa.

Kluczowe w rozpoznanej sprawie jest brzmienie art. 11 ust. 1 u.z.p.d., zgodnie z którym, podatnik uzyskujący przychody wymienione w art. 6 ust. 1, 1a i 1d, opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, może odliczyć od przychodów stratę, o której mowa w art. 9 ust. 3-3b ustawy o podatku dochodowym, oraz wydatki określone w art. 26 ust. 1 pkt 2, 2a, 2b, 2c, 5-6a i 9, art. 26h ust. 1 oraz art. 26hb ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, jeżeli nie zostały odliczone od dochodu lub nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym.

Jak słusznie wskazał organ, stosownie do ww. przepisu, podatnik korzystający z opodatkowania w formie ryczałtu przychodów z najmu prywatnego ma uprawnienie do odliczania od podstawy opodatkowania (od przychodu) ściśle wskazanych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków, tj.: 1) strat podatkowych; 2) zapłaconych w roku podatkowym wskazanych składek na ubezpieczenia społeczne; 3) wpłat na indy-

widualne konto zabezpieczenia emerytalnego w roku podatkowym; 4) składek członkowskich (do limitu 849 zł) na rzecz związków zawodowych; 5) dokonanych zwrotów nienależnie pobranych świadczeń; 6) wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne; 7) wydatków ponoszonych przez podatnika z tytułu użytkowania sieci Internet, do kwoty 760 zł; 8) darowizn przekazanych na określone cele (m.in. na: OPP, kult religijny, krwiodawstwo, kształcenie zawodowe publicznym szkołom); 9) wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej; 10) wydatków w ramach ulgi na zabytki.

Z powyższego wynika, że ustawa o zryczałtowanym podatku bezpośrednio wskazuje dopuszczalne odliczenia od przychodu. Katalog odliczeń jest zamknięty, co oznacza, że podatnik opodatkowujący przychody na zasadzie ryczałtu nie ma możliwości pomniejszania podstawy opodatkowania o inne wydatki niż te, które zostały określone w art. 11 u.z.p.d. W ocenie Sądu, ww. przepis jest jasny. Nie można mieć żadnych wątpliwości interpretacyjnych, które mogłyby być rozstrzygane na korzyść skarżącego.

(...) Sąd uznał, że przy interpretacji spornych przepisów istotne jest, że brak jest podstaw prawnych, aby w odniesieniu do wnioskodawcy stosować dodatkowe, nie ujęte w katalogu wydatków odliczenia pomniejszające podstawę opodatkowania, gdyż stanowiłoby to wykładnię *contra legem*, naruszającą zasady określone w art. 84 i art. 217 Konstytucji, na co słusznie zwrócił uwagę organ.

W odniesieniu do stanu faktycznego sprawy, brak było więc przepisów regulujących odliczenie od ryczałtu (od przychodów) wydatków na podatek od nieruchomości. Zasady powszechności i równości opodatkowania nie pozwalają na objęcie odliczeniem wydatków, których przepis ustawowy wprost nie wymienia. (...)

Gdyby celem ustawodawcy w ustawie o ryczałcie ewidencjonowanym było umożliwienie podatnikowi odliczenia podatku od nieruchomości w ramach przychodu z najmu, wyraziłby taką intencję wprost w spornej normie”.

(wyrok WSA w Szczecinie z 7 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Sz 261/24 – orzeczenie nieprawomocne)

7. Przeniesienie na współkredytobiorcę udziału w nieruchomości w zamian za przejęcie długu

W związku z przeniesieniem przez podatnika na współkredytobiorcę udziału w nieruchomości, które w rezultacie zawartej umowy o przejęcie długu prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania kredytowego podatnika, nie wystąpi u niego przyrost majątku.

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

„Przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w której na tle przedstawionego przez skarżącą stanu faktycznego wyrażono stanowisko, według którego przeniesienie udziału w nieruchomości z jednoczesnym przejęciem obciążeń kredytowych stanowi formę odpłatnego zbycia, i w sytuacji, gdy zostanie dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości, zastosowanie znajdzie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f., a uzyskany

dochód będzie podlegał opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym zgodnie z art. 30e ust. 1 ustawy. W ocenie organu konsekwencją zbycia udziału w nieruchomości, będzie przejęcie przez drugiego współkredytobiorcę w całości kredytu hipotecznego zaciągniętego pierwotnie przez oboje współwłaścicieli i zwolnienie skarżącego z przypadającej na niego części długu wobec banku. W konkluzji organ stwierdził, że przejęcie kredytu przez drugiego współwłaściciela stanowi formę odpłatności za przeniesienie własności udziału w nieruchomości, a wartość kredytu jaki pozostał do spłaty będzie stanowić przychód skarżącego.

Według przeciwnego stanowiska skarżącego, wspartego powołanym we wniosku i w skardze orzecznictwem sądów administracyjnych, przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za przejęcie długu wobec banku (zwolnienie skarżącego z długu) nie ma odpłatnego charakteru, gdyż przenoszący to prawo nie uzyskuje przysporzenia majątkowego – nie powiększają się jego aktywa majątkowe, a jedynie zmienia się ich struktura. Zdaniem skarżącego, przeniesienie prawa własności nieruchomości w celu zwolnienia z innego zobowiązania nie powoduje żadnego przysporzenia po stronie dłużnika, a tym samym nie stanowi źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. (...)

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonej interpretacji, organ akcentuje głównie odpłatność analizowanej czynności prawnej (umowy przejęcia długu) oraz wzajemność świadczeń. Z tego punktu widzenia w ocenie organu przeniesienie przez skarżącego udziału w nieruchomości w zamian za przejęcie przez nabywcę obciążeń kredytowych stanowi formę odpłatnego zbycia. W kontekście art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f. organ przyjął, że przychodem w takiej sytuacji jest wartość kredytu jaka pozostała do zapłaty.

W swych rozważaniach organ w ogóle nie odniósł się do zawartego w art. 19 ust. 1-4 pojęcia ceny, jako jednego z kluczowych elementów, składających się na podstawę opodatkowania. Tymczasem w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym, traktowanie wartości świadczenia nabywcy udziału, który zobowiązuje się do przejęcia długu kredytowego zbywcy przez spłatę całego zobowiązania kredytowego (zaciągniętego na podstawie umowy, w której zbywca i nabywca udziału są współkredytobiorcami) jako ceny, o której mowa w art. 19 u.p.d.o.f., budzi – w ocenie Sądu – uzasadnione wątpliwości.

(...) wysokość zobowiązania kredytowego skarżącego pozostałego do spłaty, nie jest ceną nieruchomości określaną w umowie, czego wymaga art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f.

Nawet gdyby jednak przyjąć, że wartość ta jest ceną w rozumieniu art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f., to jak trafnie stwierdził NSA w powołanym w skardze wyroku z 17 maja 2023 r. (II FSK 2798/20), jakkolwiek cenę zbycia może także stanowić zwolnienie z długu, niemniej w takim przypadku w rezultacie przeprowadzonej czynności prawnej po stronie wyzbywającego się prawa własności nieruchomości nie następuje przyrost aktywów, a jedynie zmianie ulega ich rodzaj i struktura, świadczeniu przenoszącemu prawo własności nie odpowiada, bowiem jakiegokolwiek świadczenie wzajemne nabywającego to prawo, co oznacza, że czynność jest nieekwiwalentna, a zatem nieodpłatna. NSA odwołując się do bogatego dorobku orzecznictwa przypominał, że w przypadku przeniesienia prawa własności nieruchomości w zamian za zwolnienie z długu, czyli świadczenia rzeczowego w zamian za przyrzeczone świadczenie pieniężne (*datio in solutum*), przeniesienie własności nieruchomości w takich warunkach nie stanowi jej odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., ponieważ przenoszący własność nie uzyskuje żadnego przysporzenia w rozumieniu art. 9 ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.f., to jest nie uzyskuje przyrostu majątku powiększającego jego aktywa.

NSA zaznaczył w tym wyroku, że choć rzeczywiście cena zbycia nie musi być wyrażona w pieniądzu i może ją także stanowić zwolnienie z długu lub potrącenie wierzytelności wzajemnych – to wątpliwe jest już twierdzenie, że czynność taka ma charakter ekwiwalentny ze względu na to, że korzyść majątkową uzyskuje każda z jej stron. W takim rozumieniu

ekwiwalentności czynności prawnej, (w odniesieniu do rozpoznania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości), konieczne jest stwierdzenie uzyskania przez przenoszącego prawo własności nieruchomości określonego przysporzenia majątkowego.

To stanowisko NSA podtrzymał w najnowszym orzecznictwie, dzieląc pogląd, zgodnie z którym, aby można było mówić o powstaniu przychodu w sytuacji wskazanej w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., należałoby wykazać, że zdarzenie polegające na odpłatnym zbyciu nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości spowodowało przyrost w majątku podatnika. Zdaniem NSA przy wykładni art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., istotne jest wyjaśnienie terminu »nabycie«, przez które należy rozumieć każde zwiększenie aktywów majątku podatnika. NSA stwierdził, że w aktualnej konstrukcji polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych przyrósł odzwierciedla zwiększenie stanu mienia osoby w ciągu roku podatkowego, czyli przyrost czystego majątku podatnika.

W konkluzji NSA doszedł do wniosku, że aby można było mówić o powstaniu przychodu w sytuacji objętej uregulowaniem art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. należały wykazać, że zdarzenie polegające na odpłatnym zbyciu nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości spowodowało w majątku podatnika jego przyrost (wyrok NSA z 11 czerwca 2024 r., II FSK 1152/21; i powołane tam orzecznictwo oraz piśmiennictwo).

Podzielając powyższą ocenę prawną Sąd w składzie rozstrzygającym niniejszą sprawę uznał, że znajdzie ona także zastosowanie w przedstawionych przez skarżącego okolicznościach faktycznych, mimo tego, że opisana we wniosku czynność prawna nie jest klasyczną umową *datio in solutum*, skoro wierzycielem skarżącego jest przede wszystkim bank. Zauważyć jednak należy, że skarżący i współkredytobiorca jako solidarnie odpowiedzialni za wykonanie zobowiązania kredytowego, są wobec siebie współodpowiedzialni z tytułu ewentualnych roszczeń regresowych. Nie ma jednak w tej sprawie żadnych wątpliwości co do tego, że w sytuacji przeniesienia przez skarżącego na nabywcę udziału w nieruchomości, które w rezultacie zawartej umowy o przejęcie długu prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania kredytowego skarżącego, nie wystąpi u niego przyrost czystego majątku”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 8 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Po 301/24 – orzeczenie nieprawomocne)

II. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Wydatki na zakup odzieży biznesowej dla przedsiębiorcy

Wydatki na zakup odzieży biznesowej wykorzystywanej w prowadzonej działalności gospodarczej nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Są to bowiem wydatki o charakterze osobistym. Aby wydatki te mogły zostać uznane za koszty podatkowe, odzież musi utracić charakter osobisty, np. poprzez trwałe opatrzenie jej logo firmy.

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

„We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego skarżący podał, że jest adwokatem prowadzącym jednoosobową kancelarię. Dla zapewnienia este-

tycznej, adekwatnej do wykonywanego zawodu prezencji w kontaktach z klientami nabywa elegancką odzież i buty, które nie są zaopatrzone w naszywki identyfikujące go jako osobę prowadzącą działalność. Zadał pytanie, czy koszty zakupu odzieży i obuwia są kosztami uzyskania przychodów z prowadzenia kancelarii adwokackiej i mogą być odliczane od przychodu celem ustalenia wysokości należnego podatku dochodowego – zajmując stanowisko, że są to koszty uzyskania przychodów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji z dnia 25.09.2020 r. uznał stanowisko skarżącego za nieprawidłowe, stwierdzając, że opisane wydatki nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...), gdyż nie są to wydatki na zakup stroju służbowego, to jest specjalnej odzieży noszonej tylko w związku z wykonywaną pracą, której charakter uniemożliwia wykorzystywanie jej dla celów osobistych, w tym wskutek oznaczenia jej określonym logo. Natomiast wydatki na reprezentację, których celem jest kreowanie określonego wizerunku podatnika, wyłączone są z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. Ponieważ opisane we wniosku wydatki nie są ponoszone na nabycie stroju służbowego, a nakierowane są na tworzenie określonego, w pewien sposób niepowtarzalnego, wizerunku skarżącego w kontaktach z klientami, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skarżący zarzucił naruszenie art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. przez przyjęcie, że wydatki na zakup odzieży oraz obuwia nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu tego przepisu, lecz wydatki związane z reprezentacją.

Uzasadniając oddalenie skargi na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ((...) dalej: P.p.s.a.) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podzielił argumentację przedstawioną przez organ interpretacyjny, a także odwołał się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25.11.2015 r. (II FSK 2213/13). Wskazał, że skoro deklarowanym celem poniesienia spornych wydatków jest realizacja standardów dotyczących ubioru w związku z wykonywaniem zawodu adwokata, wydatki te mają charakter reprezentacyjny, a ponadto w istotnym stopniu służą także zaspokajaniu osobistych potrzeb skarżącego. Ponadto pomiędzy tymi wydatkami a osiąganymi przychodami z wykonywania zawodu adwokata nie występuje związek przyczynowo-skutkowy mający charakter obiektywny. Elementy garderoby są ze swej natury rzeczami osobistymi, niezależnie od tego, czy i w jakim stopniu są używane także w trakcie wykonywanej działalności, wobec czego wydatki na ich nabycie nie spełniają przesłanek określonych w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. (...)

Jak trafnie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny podobne zagadnienie prawne było już przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 25.11.2015 r. (II FSK 2213/13), ale jako odnoszący się w istocie do tożsamyh kwestii można też wskazać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4.03.2021 r. (II FSK 2865/18), o którym – ze względu na datę jego wydania – Wojewódzki Sąd Administracyjny mógł nie wiedzieć. W pierwszym z przytoczonych judykatów Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że profesjonalny pełnomocnik, występujący w eleganckiej garderobie przed organami podatkowymi, sądami i na spotkaniach z klientami, nie może zaliczyć wydatków na jej zakup do kosztów podatkowych. W drugim – że zakup garderoby co do zasady jest traktowany jako zakup na potrzeby osobiste, niezwiązane z prowadzoną działalnością, ponieważ elementy tej garderoby są ze swej natury rzeczami osobistymi, których zakup nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów, bez względu na to, czy i w jakim stopniu są używane

w trakcie wykonywanej działalności; są to wydatki ściśle związane z realizacją osobistych potrzeb podatnika, niezależnie od prowadzonej przez niego działalności lub wykonywanej pracy. Jednakże jeżeli podatnik zakupuje odzież specjalistyczną, wyłącznie dla celów związanych z prowadzoną działalnością, a jej użycie należy uznać za niezbędne, ocena wydatków winna uwzględniać te okoliczności, co może sprawiać, że warunkiem uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów nie zawsze będzie umieszczenie na zakupionej odzieży logo firmy.

Przedstawione oceny prawne Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną w pełni podziela. Występują takie elementy garderoby, które stanowią strój służbowy, niezbędny do wykonywania określonego zawodu czy prowadzenia działalności określonego rodzaju. W przypadku osoby wykonującej zawód adwokata takim niezbędnym do jego wykonywania elementem garderoby jest toga, której na mocy art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 26.05.1982 r. – Prawo o advokaturze (...) oraz rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 27.11.2000 r. w sprawie określenia stroju urzędowego adwokatów biorących udział w rozprawach sądowych (...) adwokat obowiązany jest używać występując przed sądem; jest to odzież specjalna, noszona tylko w związku z wykonywaną pracą, której charakter uniemożliwia wykorzystywanie jej dla celów osobistych. Wydatek na nabycie togi adwokackiej może być zatem kwalifikowany jako koszt uzyskania przychodów, poniesiony w celu zabezpieczenia źródła przychodów. Do tej kategorii nie należą jednak garnitury lub obuwie, które zaspokajają potrzeby indywidualne, nie związane z wykonywanym zawodem, a wynikające z przyjętej obyczajowości w kontaktach społecznych. Z kolei uwzględnienie przy nabywaniu tych elementów stroju aspektu należytej prezencji i kreowania określonego wizerunku w kontaktach z klientami, pozycjonuje je w kategorii wydatków na reprezentację, które wyłączone są z kosztów uzyskania przychodów mocą przepisu szczególnego (art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f.).

Wobec powyższego niezasadne są podniesione na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. zarzuty naruszenia art. 151 w związku z art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. Ponoszone przez skarżącego wydatki na nabycie garderoby, w szczególności odzieży i obuwia, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, zarówno ze względu na brak związku z przychodami, jak i ze względu na wyłączenie ich z tych kosztów jako wydatków na cele reprezentacji”.

(wyrok NSA z 5 czerwca 2024 r., sygn. akt II FSK 1116/21)

2. Przesłanki do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów

Do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów niezbędne jest nie tylko zaistnienie konkretnego zdarzenia gospodarczego, polegającego na zakupie towaru lub usługi u konkretnego sprzedawcy, za konkretną cenę, ale i odpowiednie udokumentowanie tej operacji. Występowanie dobrej wiary nie jest podstawą do uznania za koszty uzyskania przychodów kwot udokumentowanych fakturami, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji.

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

„Sąd wyjaśnia, że prawna konstrukcja kosztów uzyskania przychodów zawarta została w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

(...) dalej także: u.p.d.o.f.). Kosztami uzyskania przychodów w myśl tego przepisu są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f. Obowiązek uznania wydatku za koszty uzyskania przychodu powstaje wówczas, gdy podatnik faktycznie poniesie wydatek i wykaże związek wydatku z uzyskanym przychodem oraz przedstawi dowód poniesienia wydatku odpowiadający wymaganiom zapisanym w odpowiednim przepisie, umożliwiającą obiektywną ocenę, że powyższe okoliczności miały miejsce. Należy przy tym podkreślić, że wszystkie zapisy w księgach rachunkowych dokonywane są na podstawie dowodów księgowych. Ich rzetelność ma wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych, dlatego tak ważne jest aby wiarygodność tych dowodów nie mogła zostać zakwestionowana. Co prawda art. 22 u.p.d.o.f. nie zawiera wymogu należytego udokumentowania kosztów. Wymóg ten wynika z przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (...)dalej także: ustawa o rachunkowości). Przepis art. 22 ustawy o rachunkowości stanowi, że dowody księgowe powinny więc być rzetelne, czyli zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21, oraz wolne od błędów rachunkowych. Bez wątplenia więc nie mogą stanowić podstawy zapisów w księdze rachunkowej takie dowody księgowe, które nie są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej jaką dokumentują, a więc nierzetelne przez to, że np. wskazują na udział w tej operacji gospodarczej strony, która w niej nie brała udziału lub operację tę opisują w sposób niezgodny z rzeczywistością, wskazując na sprzedaż towaru lub usługi innych niż w rzeczywistości miały miejsce (por. wyrok NSA z 28 maja 2019 r. sygn. akt II FSK 1813/17). Wydatek uznawany jest za koszt uzyskania przychodu, gdy obejmuje transakcje faktyczne, dokonane między wykazanymi w fakturze sprzedawcą i nabywcą. Nie wystarczy wykazanie, że podatnik mógł gdziekolwiek nabyć towar i zużyć go w działalności gospodarczej aby wydatek ten móc zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (por. wyrok NSA z 18 czerwca 2019 r. sygn. akt II FSK 2183/17). Nie budzi bowiem wątpliwości, wbrew twierdzeniom Skarżącego, że dla celów podatkowych prawidłowe dokumentowanie kosztów uzyskania przychodów ma zasadnicze znaczenie. Podatnik, który nie dopełnił obowiązków w tym zakresie, musi liczyć się z ujemnymi konsekwencjami takiego postępowania. Na podatniku bowiem spoczywa obowiązek zgodnego z prawem udokumentowania w sposób nie budzący wątpliwości faktu ich poniesienia. Jeżeli zatem podatnik dysponuje na potwierdzenie dokonania, np. transakcji zakupu towarów lub usług, określonym dokumentem, z którego wynika, że towary te zostały nabyte od wskazanego w tym dokumencie podmiotu, a postępowanie dowodowe wykaże, iż podmiot taki nie dostarczył w rzeczywistości tych towarów, to w takim przypadku, z omówionych już względów, nie można traktować kwoty uwidocznionej na takim – nie odpowiadającym rzeczywistości dokumencie – w kategoriach kosztów uzyskania przychodów.

Sąd podkreśla, że na tle art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ugruntował się pogląd, że do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów niezbędne jest nie tylko zaistnienie konkretnego zdarzenia gospodarczego, polegającego na zakupie towaru lub usługi u konkretnego sprzedawcy, za konkretną cenę, ale i odpowiednie udokumentowanie tej operacji. Nie wystarczy wykazanie, że podatnik mógł gdziekolwiek nabyć towar lub usługę i wykorzystać je w działalności gospodarczej, aby wydatek ten móc zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów (...). Tak zwana dobra wiara nie może być podstawą do uznania za koszty uzyskania przychodów kwot udokumentowanych fakturami, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji.

Jak to zostało ustalone w rozpoznawanej sprawie transakcje dokumentowane spornymi fakturami nie mogły mieć miejsca, tzn. podmioty wykazane na tych fakturach nie mogły wy-

konać przedmiotowych usług. Tym samym Skarżący nie miał prawa do uwzględnienia kosztów wynikających z faktur dokumentujących takie czynności.

Na zmianę powyżej przyjętego stanowiska nie może więc wpłynąć – powołana przez Skarżącego zarówno w odwołaniu jak i w skardze – nieświadomość uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Występowanie dobrej wiary nie jest podstawą do uznania za koszty uzyskania przychodów kwot udokumentowanych fakturami, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji. (...)

Należy zaakceptować stanowisko organów podatkowych, że wskazane wyżej uregulowania podatkowe nie uzależniają odpowiedzialności podatnika od tego czy w sposób zawiniony (np. na skutek braku dbałości o własne interesy gospodarcze, bądź w sposób zamierzony), czy też niezawiniony, dokonywał rozliczenia kosztów uzyskania przychodów na podstawie nierzetelnych faktur. Istotny jest jedynie fakt, że faktury te nie odzwierciedlają faktycznych transakcji, ich wystawcy nie byli dostawcami usług w nich wymienionych. W podatku dochodowym od osób fizycznych, w przeciwieństwie do podatku od towarów i usług, nie obowiązuje tzw. doktryna dobrej wiary (por. prawomocny wyrok WSA w Kielcach z 18 lipca 2018 r., I SA/Ke 153/19).

(wyrok WSA w Łodzi z 6 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Łd 329/24 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Ujęcie w podatkowej księdze wydatków na paliwo u podatnika świadczącego usługi transportowe

Paliwo do samochodów, przy pomocy których podatnik świadczy usługi transportowe, nie jest materiałem podstawowym ani pomocniczym. Wydatki na jego nabycie należy ująć w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kolumnie 13 „pozostałe wydatki”.

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

„Wskazać należy, że organy podatkowe nie odmówiły podatnicze prawa do ujęcia w kosztach uzyskania przychodu dla rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za rok objęty zaskarżoną decyzją prawidłowo udokumentowanych nabyć paliwa i części zamiennych. Organy podatkowe przyjęły natomiast w odniesieniu do części wydatków, że powinny być one ujmowane jako koszty uzyskania przychodu w dacie ich poniesienia. Słusznie organy podatkowe uznały, że sporne wydatki nie mogły być ujmowane w spisie z natury na początek i koniec roku podatkowego, w poczet materiałów pomocniczych. Odpowiada to definicji materiałów pomocniczych z § 3 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.) (obecnie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów – Dz. U. poz. 2544 – przyp. red). Zgodnie z powołanym przepisem, materiałami pomocniczymi są materiały niebędące materiałami podstawowymi, które są zużywane w związku z działalnością gospodarczą i bezpośrednio oddają wyrobowi swoje właściwości. W myśl § 3 pkt 1 lit. b) materiałami (surowcami) podstawowymi są materiały, które w procesie produkcji lub przy świadczeniu usług stają się główną substancją gotowego wyrobu; do materiałów podstawowych zalicza się również materiały stanowiące część składową (montażową)

wyrobu lub ściśle z wyrobem związane (np. opakowania – puszki, butelki) oraz opakowania wysyłkowe wielokrotnego użytku (np. transportery, palety), jeżeli opakowania te nie są środkami trwałymi. Aktualność zachowuje pogląd wyrażony przez Naczelnego Sąd Administracyjny Oddział Zamiejscowy w Łodzi w wyroku z 8 grudnia 2020 r. sygn. akt I SA/Łd 2172/98, który wskazał, że określone przedmioty (materiały, surowce, części zamienne) mogą służyć wykonaniu usługi, mogą być zużywane w trakcie świadczenia usługi, mogą wchodzić w skład przedmiotów stanowiących efekt wykonania usługi (np. w zakresie budownictwa, czy usług polegających na wykonaniu wyrobu na indywidualne zamówienie), ale w żadnym razie nie mogą stać się częścią usługi. Usługa jest czynnością (zespołem czynności), a nie przedmiotem materialnym, a więc żadne przedmioty nie mogą stać się częścią usługi. W rezultacie paliwo do samochodów, przy których pomocy podatnik świadczy usługi transportowe, nie może być uznane za materiał podstawowy, czy też materiał pomocniczy.

Podjęcie takie koresponduje stanowiącymi integralną część powołanego aktu prawnego objaśnieniami, co do tego że wydatki na paliwo powinny być traktowane jako koszty pozostałe (podobnie jak wydatki na inne nośniki energii). Odpowiada również stosowanej przez skarżącą praktyce księgowania wspomnianych wydatków polegającej na wpisywaniu zakupu części samochodowych i paliwa w kolumnie 13 księgi przychodów i rozchodów przewidzianej na koszty pozostałe. Zabieg polegający na księgowaniu wydatków na paliwo i części zamienne jako wydatków pozostałych, a następnie ujmowanie ich jako materiałów pomocniczych w remanencie końcowym, mógłby prowadzić do »podwójnego« ewidencjonowania tych samych wydatków w kosztach uzyskania przychodu”.

(wyrok WSA w Gliwicach z 9 lipca 2024 r., sygn. akt I SA/GI 70/24 – orzeczenie nieprawomocne)

4. Zapłata gotówką kary umownej za opóźnienie w wykonaniu usługi

Generalnie wydatki poniesione na zapłatę kary umownej z tytułu opóźnienia w wykonaniu usług stanowią koszty uzyskania przychodów. Jeżeli jednak nie jest spełniony warunek wynikający z art. 15d ust. 1 pkt 1 updop, to podatnik takie kary powinien wyłączyć z kosztów podatkowych.

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

„(...) sporne kary umowne zostały poniesione z tytułu opóźnień w wykonaniu usług. Jak wynika z powyższych rozważań tego rodzaju kary umowne nie zostały objęte zakresem zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o PDOP. Z przepisu tego nie wynika generalne wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wszelkich kar umownych, lecz tylko takich, które zostały zapłacone z powodu wad dostarczonych towarów lub usług, względnie zwłoki w usunięciu tych wad lub dostarczeniu towarów lub usług wolnych od wad. Rozszerzenie wyrażonego w tym przepisie wyłączenia na inne kategorie kar umownych, w tym na kary z tytułu opóźnień w wykonaniu usług nie jest dopuszczalne. W konsekwencji uznać należy, że ustawodawca nie wykluczył a limine możliwości uznania za koszt uzyskania przychodu wydatku z tytułu kary umownej za opóźnienie w wykonaniu usługi. Powyższe nie oznacza jednak, że każdy wydatek tego rodzaju stanowi niejako automatycznie koszt uzyskania przychodu. Uznanie analizowanego rodzaju wydatku za koszt uzyskania przychodu wymaga każdoraz-

zowo rozważenia czy jego poniesienie było celowe, tj. czy miało ono na celu uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Ocena powyższego zagadnienia musi być każdorazowo dokonywana przez pryzmat okoliczności danej sprawy.

(...) w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji nie zawarto jednoznacznego stanowiska odnośnie tego czy sporne wydatki z tytułu uregulowania kar umownych spełniają czy też nie warunki z art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP. Dokonując wykładni wskazanego przepisu organ na stronie [...] swojego rozstrzygnięcia uznał m. in., że o kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów decydujące znaczenie ma wystąpienie pomiędzy nim a przychodem związku. Zastrzeżono przy tym, że wydatek nie może znajdować się w katalogu określonym w art. 16 powołanego aktu. Niejako zaś konkludując rozważania dotyczące art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o PDOP błędnie uznano, że wydatki poniesione na zapłatę kary umownej naliczonej w związku z opóźnieniem w wykonaniu usług nie mogą stanowić kosztów podatkowych.

Zastrzec jednak należy, że nierozważenie tego czy sporne wydatki spełniają przesłanki z art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP nie przełożyło się w żadnej mierze na wynik sprawy. Nawet bowiem w sytuacji uznania, że sporne wydatki spełniają przesłanki ze wskazanego przepisu zaliczenie ich w ciężar kosztów uzyskania przychodów nie mogłoby mieć miejsca z uwagi na postanowienia art. 15d ust. 1 pkt 1 analizowanej ustawy.

Zgodnie z art. 15d ust. 1 ustawy o PDOP, podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców:

- została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
- została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, lub
- pomimo zawarcia na fakturze wyrazów »mechanizm podzielonej płatności« zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.

Jak stanowi zaś art. 15d ust. 2 ustawy o PDOP, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy w tej części:

- zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
 - w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody
- w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.

Jak stanowi z kolei art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (... dalej w skrócie: »p.p.«), dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza [...] zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w wa-

lutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłoszanego przez N. B. P. z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Sformułowanie »jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość [...] zł« prowadzi do wniosku, że sformułowanie to oznacza sytuację, w której pierwsza zapłata, której na podstawie jednej umowy ma dokonać podatnik przekracza ww. kwotę a także sytuację, w której na podstawie jednej umowy dokonywane są wielokrotne zapłaty o charakterze okresowym, których suma w pewnym momencie staje się wyższa od ww. kwoty [tak: wyrok NSA z 21 czerwca 2022 r., II FSK 2815/19].

W realiach niniejszej sprawy nie ma wątpliwości co do tego, że poniesienie przez skarżącą kar umownych nastąpiło w związku z wykonywaną przez nią działalnością gospodarczą. Nie ma również sporu co do tego, że wydatki ze wskazanego tytułu zostały poniesione na rzecz G. sp. z o.o. będącej przedsiębiorcą. Fakt uregulowania przez skarżącą kar umownych potwierdzają trzy noty księgowe, tj. nota księgowa z 29 października 2021 r., nr [...] dotycząca kwoty [...] zł, nota księgowa z 20 listopada 2021 r., nr [...] dotycząca kwoty [...] zł oraz nota księgowa z 10 grudnia 2021 r., nr [...] dotycząca kwoty [...] zł. Wskazane kary zostały poniesione w związku z umowami skarżącej z 26 lutego 2020 r. oraz 24 marca 2020 r. zawartymi z G. sp. z o.o. Obie ze wskazanych umów dotyczyły wykonania robót budowlanych. Wartość pierwszej ze wskazanych umów opiewała na kwotę [...] zł. Z kolei w drugiej ze wskazanych umów wartość wynagrodzenia skarżącej ustalono na kwotę [...] zł. Z niekwestionowanych ustaleń organów wynika, że w obu ze wskazanych umów zawarto uregulowania odnoszące się do kar umownych.

W świetle powyższego nie budzi wątpliwości, że każda z uregulowanych przez skarżącą kar umownych przekraczała wskazany w art. 19 pkt 2 p.p. próg [...] zł. W konsekwencji dokonanie płatności każdej ze wskazanych kar umownych winno nastąpić na rachunek płatniczy G. sp. z o.o. Tymczasem kary umowne zostały uregulowane przez skarżącą w formie gotówkowej. Powyższa okoliczność w świetle brzmienia art. 15d ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP uniemożliwiała uznanie spornych wydatków za koszty uzyskania przychodu, nawet w sytuacji uznania, że wydatki te spełniałyby przesłanki z art. 15 ust. 1 tego aktu”.

(wyrok WSA w Poznaniu z 11 lipca 2024 r., sygn. akt I SA/Po 235/24)

5. Wydatki na rozruch próbny wytworzonego środka trwałego

Na koszt wytworzenia środka trwałego składają się również koszty związane z jego próbnym rozruchem.

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

„W rozpoznawanej sprawie spór dotyczy uznania za koszty podatkowe wydatków na zakup paliwa gazowego i energii elektrycznej na potrzeby przeprowadzonych rozruchów próbnych instalacji kogeneracyjnej.

Stosownie do art.15 ust.1 u.p.d.o.p., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art.16 ust.1 (...).

W myśl art. 15 ust 4 u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatko-

wym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

Jednakże ta ogólna zasada bezpośredniej potrącalności kosztów doznaje ograniczenia w odniesieniu do środków trwałych. Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 1 lit b u.p.d.o.p., nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części. Ustawodawca ustanowił w tym zakresie regulacje pozwalające na uwzględnienie kosztów związanych z wytworzeniem środka trwałego w rachunku podatkowym, lecz nie bezpośrednio, a poprzez odpisy amortyzacyjne, stosownie do art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., który stanowi, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, (...).

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że wydatki na zakup paliwa gazowego i energii były związane z przychodami osiągniętymi ze sprzedaży energii cieplnej powstałej w trakcie próbnego rozruchu instalacji. Jednak związek ten nie miał charakteru bezpośredniego, bowiem zakup gazu nie był dokonany w celu osiągnięcia przychodu ze sprzedaży energii, ale w celu przetestowania urządzenia (instalacji) przed jej oddaniem do użytkowania. Niewątpliwie Spółka dokonała wytworzenia środka trwałego – instalacji kogeneracyjnej. W ocenie Sądu organ interpretacyjny prawidłowo uznał, że w ramach kosztu wytworzenia instalacji mieszczą się również koszty związane z jej próbnym rozruchem tj. wydatki na nabycie gazu i energii na ten cel.

W myśl art. 16 ust. 4 u.p.d.o.p., za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Brzmienie powyższego przepisu wskazuje, że wszystkie wydatki, które mają związek z wytworzeniem środka trwałego, a więc poniesione od momentu rozpoczęcia inwestycji aż do momentu przekazania środka trwałego do używania, za wyjątkiem kosztów wyłączonych na podstawie ustawy, powinny być zaliczone do kosztów wytworzenia środka trwałego poprzez odpisy amortyzacyjne od jego wartości początkowej. Dotyczy to również wydatków niewymienionych wprost w przepisie, bo katalog zawarty w art. 16 ust. 4 nie ma charakteru zamkniętego, na co wskazuje zwrot: »i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych«.

Sąd podziela stanowisko organu interpretacyjnego, że kosztem wytworzenia środka trwałego, w myśl regulacji art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p., są wszystkie koszty poniesione celem realizacji inwestycji, w tym także związane z działaniami wstępnymi, przygotowującymi proces inwestycyjny i warunkującymi jego rozpoczęcie, prowadzenie i zakończenie. Kosztami takimi są wszelkie wydatki pozostające w związku z wytworzeniem środka trwałego i poniesione do dnia oddania go do używania. Czynnikiem decydującym o przypisaniu danego kosztu do wartości początkowej wytwarzanego środka trwałego jest jego związek z konkretnym przedsięwzięciem, w efekcie którego będzie możliwe wytworzenie określonych środków trwałych.

Wbrew zarzutom skargi brak podstaw do przyjęcia, że rozruch technologiczny nie stanowi elementu procesu wytworzenia środka trwałego, bowiem proces »wytworzenia środka trwałego« to nie tylko budowa instalacji, ale też wszelkie czynności pozwalające na uznanie jej za środek trwały. Mieszczą się tu również wszystkie te czynności, bez których nie jest możliwe oddanie inwestycji do użytkowania. Z punktu widzenia przepisów podatkowych, wpisaniu do ewidencji i amortyzowaniu podlega środek trwały, który jest kompletny i zdolny do użytku w dniu przyjęcia do używania (art. 16 a ust. 1 u.p.d.o.p.). Aby to orzec, wymagane jest przeprowadzenie prób (rozruchów próbnych), bo bez tego nie można stwierdzić, czy wykonana instalacja jest kompletna i zdolna do użytku.

W opisie sprawy wskazano, że przed oddaniem do użytkowania instalacji układu kogeneracyjnego niezbędne było sprawdzenie poprawności działania zainstalowanych silników oraz całości instalacji, w tym pod względem bezpieczeństwa. Zgodnie z załącznikiem nr 3 do Umowy z Wykonawcą, Harmonogram realizacji zadania obejmował przeprowadzenie prób odbiorczych, rozruchów technologicznych, testów i uruchomienie, zakończone 72-godzinnym ruchem próbnym, oraz przeprowadzenie badań parametrów przez akredytowane jednostki (sprawność elektryczna, cieplna i ogólna, analiza emisji zanieczyszczeń w spalinach i hałas), niezbędne do przedłożenia w Narodowym Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w celu rozliczenia otrzymanej dotacji. Próby, rozruchy wykonywane były w okresie luty-marzec 2021r., natomiast przyjęcie instalacji do ewidencji środków trwałych miało miejsce w dniu 12 kwietnia 2021 r.

W związku z powyższym słusznie uznał organ interpretacyjny, że przeprowadzany przez Spółkę rozruch próbny spełnia wszystkie przesłanki dotyczące elementów wartości początkowej środków trwałych. Zakup przez Spółkę paliwa gazowego był niezbędny, by w warunkach rozruchu próbnego przygotować instalację kogeneracyjną do używania.

Ponadto wbrew zarzutom skargi nie można uznać, że zakup paliwa był w dużo większym stopniu związany z wytworzeniem energii cieplnej i z osiągniętym przychodem z tytułu jej sprzedaży niż ewentualny związek z wartością początkową środka trwałego. Te konkretne wydatki na zakup paliwa pozostają w ścisłym związku z procesem wytworzenia środka trwałego, bo nie wystąpiłyby, gdyby Spółka nie wytworzyła środka trwałego we własnym zakresie. Celem nabycia przez Spółkę gazu było wyłącznie zakończenie procesu realizacji inwestycji w postaci budowy instalacji kogeneracji, a nie wytworzenie energii cieplnej. To, że wytworzona w trakcie rozruchu energia cieplna została przez Spółkę sprzedana i osiągnięto z tego tytułu przychód, ma znaczenie poboczne.

Sąd podziela zatem stanowisko Dyrektora KIS, że wydatki na zakup gazu poniesione w związku z przeprowadzeniem rozruchu próbnego, Spółka powinna zaliczyć do kosztów wytworzenia środka trwałego. Skoro bowiem wydatki na jego nabycie zostały poniesione w związku z przeprowadzeniem rozruchu próbnego i w celu budowy instalacji kogeneracji, która po rozpoczęciu używania będzie generowała przychody, racjonalnym jest zaliczenie tych wydatków do wartości początkowej środka trwałego i rozliczenie ich w formie odpisów amortyzacyjnych, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. Poniesione wydatki związane z przeprowadzeniem rozruchu próbnego instalacji kogeneracji pozostają w bezpośrednim, nierozdzielalnym związku z wytworzeniem zdolnego do użytkowania środka trwałego, a tym samym powinny zostać uwzględnione w jego wartości początkowej, natomiast nie mogą być bezpośrednio zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów”.

(wyrok WSA w Rzeszowie z 6 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Rz 148/24 – orzeczenie nieprawomocne)

6. Uregulowanie zobowiązania poprzez wpłatę gotówki na konto bankowe kontrahenta

W sytuacji gdy podatnik dokonał zapłaty za nabyte towary (w ramach transakcji przekraczającej 15.000 zł) poprzez wpłatę gotówki bezpośrednio na rachunek bankowy sprzedawcy, to wydatków na zakup tych towarów nie powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów. Nie zostały bowiem spełnione wymogi wynikające z art. 22p ust. 1 updof.

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

„(...) w rozpatrywanym przypadku skarżący zarzucił organowi naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 22p ust. 1 u.p.d.o.f., poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że nie jest dopuszczalne ujęcie w kosztach podatkowych kwot wynikających z faktur opłaconych z pominięciem rachunku bankowego nabywcy czyli poprzez wpłatę gotówki na rachunek wystawcy faktury.

Organ z kolei wskazał, że tego typu operacja nie może wywołać takich prawnopodatkowych skutków.

Rację w tym sporze przyznać należy organowi. Słusznie zatem organ uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. (...)

Należy więc zgodzić się z organem interpretacyjnym, że zestawienie treści art. 22p ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 19 u.p.p., prowadzi do wniosku, że w przypadku każdej transakcji o wartości przekraczającej 15.000 zł istnieje obowiązek dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, przy czym naruszenie tego obowiązku, a więc dokonanie płatności w całości lub w części z pominięciem takiego rachunku oznacza brak możliwości zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów w tej części, w jakiej płatność dotycząca tej transakcji została dokonana z pominięciem rachunku płatniczego.

W ocenie Sądu językowa wykładnia art. 22p ust. 1 u.p.d.o.f. jest jednoznaczna. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że aby podatnik mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów płatność dotyczącą transakcji, określonej w art. 19 u.p.d.o.p., to musi ona zostać dokonana za pośrednictwem rachunku płatniczego.

Nie można przy tym zgodzić się ze skarżącym, że przepis art. 22p ust. 1 u.p.d.o.f. należy interpretować w ten sposób, że wystarczy, aby przedsiębiorca, który dokonuje płatności w przypadku transakcji, o których mowa w art. 19 u.p.p., dokonywał płatności (wpłaty) na rachunek bankowy dostawcy (wystawcy faktury) i bez znaczenia jest, czy płatność następuje z pominięciem rachunku bankowego strony dokonującej płatności nabywcy (odbiorcy faktury).

Już bowiem z istoty samej transakcji wynika, że ma ona co najmniej dwie strony. A więc, cała transakcja – zarówno wpłata jak i wypłata – powinna odbywać się za pośrednictwem rachunku bankowego. Wbrew twierdzeniom skarżącego, w art. 22p ust. 1 u.p.d.o.p. nie chodzi tylko o rachunek płatniczy dostawcy, lecz również rachunek płatniczy odbiorcy.

Innymi słowy, aby można było uznać określony wydatek (przekraczający 15.000 zł) za koszt podatkowy płatność za zakupione towary powinna nastąpić również za pośrednictwem rachunku bankowego odbiorcy, tj. zostać przełana z rachunku bankowego odbiorcy na rachunek bankowy dostawcy. Tylko w takim przypadku płatność może zostać zaliczona

do kosztów uzyskania przychodów, o ile spełnione będą pozostałe warunki z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tym samym, zapłata poprzez wpłacenie gotówki na rachunek bankowy dostawcy nie spełnia warunków dokonania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego. Wpłata gotówki na rachunek bankowy kontrahenta nie jest bowiem płatnością bezgotówkową.

Skoro w sytuacji, o której mowa w przedmiotowym pytaniu, skarżący dokonał zapłaty za nabyte towary (w ramach transakcji przekraczającej 15.000 zł) poprzez wpłatę gotówki bezpośrednio na rachunek bankowy sprzedawcy, to wydatków na zakup tych towarów nie powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów”.

(wyrok WSA w Lublinie z 27 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Lu 33/24)

III. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

1. Koszty wynagrodzeń pracowniczych a ulga na ekspansję

W ramach ulgi na ekspansję nie odlicza się wydatków na wynagrodzenia pracowników za czas pracy poświęcony na przygotowanie kalkulacji cenowej produktów, w celu przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu.

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

„Istotą sporu w niniejszej sprawie jest odpowiedź na pytanie Skarżącej »Czy przedstawione w opisie stanu faktycznego Wydatki Na Wzrost Przychodów stanowią koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 ustawy o PDOP, a tym samym Wnioskodawca jest uprawniony do zastosowania odliczenia, o którym mowa w art. 18eb ust. 1 ustawy o PDOP (pytanie oznaczone we wniosku nr 2 – w zakresie pozostałych pytań zadanych przez Skarżącą we wniosku organ wyraził pogląd zgodny ze stanowiskiem skarżącej.)?«.

Odpowiadając na tak postawione pytanie, a także na zarzuty powołane w skardze w pierwszej kolejności należy zauważyć, że ulga na ekspansję polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów bezpośrednio wytworzonych przez podatnika i zbywanych na rzecz podmiotów niepowiązanych. Ulga umożliwia odliczenie wydatków w zasadzie dwa razy – zarówno jako koszty uzyskania przychodów, jak i w ramach samej ulgi (do kwoty 1 mln zł). W myśl art. 18eb ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

»Za koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów uznaje się koszty: 1) uczestnictwa w targach poniesione na: a) organizację miejsca wystawowego, b) zakup biletów lotniczych dla pracowników, c) zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników; 2) działań promocyjno-informacyjnych, w tym zakupu przestrzeni reklamowych, przygotowania strony internetowej, publikacji prasowych, broszur, katalogów informacyjnych i ulotek, dotyczących produktów; 3) dostosowania opakowań produktów do wymagań kontrahentów; 4) przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produk-

tów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych; 5) przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom».

Przedmiotowa ulga skierowana jest do podatników, u których w następstwie poniesienia określonych wydatków (m.in. związanych z uczestnictwem w targach, na których prezentowane są produkty, działaniami promocyjnymi, a także przygotowaniem koniecznej dokumentacji do przeprowadzenia przetargów), doszło do osiągnięcia (zwiększenia) przychodów ze sprzedaży produktów wytworzonych przez podatnika i zbywanych na rzecz podmiotów niepowiązanych. Odnosząc się do – będących przedmiotem sporu – wydatków, należy podkreślić, że skoro jedynymi rodzajami kosztów pracowniczych, jakie ustawodawca przewidział do odliczenia w ramach ulgi na ekspansję są wymienione w art. 18eb ust. 7 pkt 1 lit. b) oraz c) wydatki na zakup biletów lotniczych dla pracowników oraz koszty zakwaterowania i wyżywienia pracowników, to ponoszone przez Stronę skarżącą Koszty Ofertowe w postaci wydatków na wynagrodzenia dedykowanych pracowników Działu Handlowego, Działu Konstrukcyjnego oraz Działu Technologicznego za czas pracy poświęcony na przygotowanie kalkulacji cenowej Produktów w celu przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu nie uprawniają do dokonania odliczenia. W doktrynie i orzecznictwie zgodnie podkreśla się, że wszelkie ulgi i zwolnienia jako czyniące wyłom w zasadzie powszechności opodatkowania i równości podmiotów powinny być stosowane ściśle według zasad określonych prawem. Zatem przy interpretacji przepisów dotyczących zwolnień podatkowych zarówno tych podmiotowych, jak i przedmiotowych powinno stosować się wykładnię literalną. Zatem nie można zgodzić się ze stanowiskiem Strony skarżącej jakoby mimo braku literalnego odwołania przez ustawodawcę do ponoszonych kosztów pracowniczych, koszty przygotowania dokumentacji, o których mowa w tym przepisie powinny obejmować koszty pracownicze w części w jakiej zostały poniesione na przygotowanie dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom. Należy zauważyć, że argumenty Strony skarżącej, że w obrocie gospodarczym poza przypadkiem zlecenia takich czynności podmiotowi zewnętrznemu, to najczęściej ponoszenie kosztów pracy własnych pracowników umożliwia przygotowanie dokumentacji przetargowej lub ofertowej, nie stanowią podstawy do uznania, że właśnie te koszty pracownicze należałoby uwzględnić. Skoro bowiem jedynymi rodzajami kosztów pracowniczych, jakie mogą zostać odliczone w związku z zastosowaniem ulgi na ekspansję są wymienione przez ustawodawcę w art. 18eb ust. 7 pkt 1 lit. b) oraz c) wydatki odpowiednio na zakup biletów lotniczych dla pracowników oraz koszty zakwaterowania i wyżywienia pracowników, nie jest zasadnym, aby stosować w tym zakresie wykładnię rozszerzającą, która by wykraczała poza literalne brzmienie tego przepisu. W związku z powyższym Organ słusznie stwierdził w interpretacji indywidualnej, że przedstawione w opisie stanu faktycznego Wydatki Na Wzrost Przychodów m.in. w części dotyczącej Kosztów Ofertowych w postaci wydatków na wynagrodzenia dedykowanych pracowników Działu Handlowego, Działu Konstrukcyjnego oraz Działu Technologicznego za czas pracy poświęcony na przygotowanie kalkulacji cenowej produktów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 p.d.o.p. (...) Na marginesie stwierdzić należy, że zgoła inna sytuacja miałaby miejsce w przypadku, gdyby strona skarżąca zleciła wykonanie tych dokumentacji firmie zewnętrznej. Wówczas w grę wchodziłby zapis art. 18eb ust. 7 pkt 5). (...)

Reasumując powyższe rozważania stwierdzić należy, że wynikające z art. 18 eb ust. 7 u.p.d.o.p. koszty poniesione w celu zwiększenia przychodów obejmują, w zakresie wydatków

pracowniczych, wyłącznie wydatki poniesione na zakup biletów lotniczych oraz zakwaterowanie i wyżywienie pracowników (art. 18eb ust. 7 pkt 1) lit. b i c)".

(wyrok WSA w Białymstoku z 24 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Bk 465/23)

2. Opodatkowanie spółek holdingowych

Dywidendy lub zyski ze zbycia udziałów (akcji) są zwolnione od podatku, jeżeli na dzień poprzedzający uzyskanie przychodów warunki określone w art. 24m ust. 1 pkt 1-4 updop są spełnione nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat. Nie dotyczy to jednak posiadania udziałów w spółce komandytowej, która w myśl art. 24m ust. 1 pkt 1 updop nie jest uznawana za spółkę zależną.

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

„Spór w sprawie niniejszej sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy w związku z przekształceniem M. ze spółki komandytowej na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będzie spełniony warunek nieprzerwanego posiadania przez 2 lata udziałów w kapitale spółki zależnej, o którym mowa w art. 24m ust. 2 w zw. z art. 24m ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i tym samym Wnioskodawca był uprawniony do zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 24o ustawy o CIT.

Zdaniem Wnioskodawcy spełnił on warunki do zwolnienia, ponieważ do okresu co najmniej 2 lat, o którym mowa w art. 24m ust. 2 ustawy CIT, należy wliczyć także nieprzerwany okres, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2023 r., zaś w odniesieniu do warunku posiadania przez Wnioskodawcę prawa do udziału w zyskach M., bieg tego okresu rozpoczął się w dniu 13 października 2017 r.

Zdaniem organu, Wnioskodawca nie spełnił warunku co najmniej 2 letniego posiadania udziałów w spółce zależnej, ponieważ w okresie tych 2 lat w których posiadał udziały w spółce przed jej przekształceniem spółka ta była spółką komandytową, a spółka komandytowa nie może być spółką zależną zgodnie z art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, co oznacza że Wnioskodawca nie posiadał udziałów w spółce zależnej przez okres co najmniej 2 lat, o którym mowa w art. 24m ust. 2 ustawy o CIT.

Sąd w powyższym sporze przyznał rację organowi.

Z opisu stanu faktycznego, że skarżąca spółka w dniu 5 lutego 2014 r. nabyła od Syndyka Masy Upadłości M. C. S.A. w upadłości likwidacyjnej zorganizowaną część przedsiębiorstwa, natomiast 13 października 2017 r. z dniem wpisu do KRS nabyła udziały spółki M. C. sp. z o. o. sp. k. W dniu 2 stycznia 2018 r. skarżąca wniosła aportem ZCP do spółki M. C. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa. Następnie 31 grudnia 2021 r. M. C. sp. z o.o. sp. k. został przekształcony w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. W dniu 31 maja 2022 roku dokonano wpisu połączenia M. C. sp. z o.o. z M. C. 1 sp. z o.o. Dnia 1 grudnia 2023 r. doszło do zbycia przez skarżącą 100% udziałów w M. na rzecz podmiotu niepowiązanego. (...)

Przechodząc na grunt rozpatrywanej sprawy podnieść trzeba, że podstawą do zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 24o ustawy o CIT jest spółka holdingowa, która zbywa udziały (akcje) spółki zależnej na rzecz podmiotu niepowiązanego pod warunkiem złożenia stosowanego oświadczenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Ale, aby dany

podmiot można było uznać za spółkę zależną zgodnie z art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, musiałby posiadać formę prawną spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej i być podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT.

Na podstawie ustawy nowelizującej z 7 października 2022 r., do ustawy o CIT dodano m.in. art. 24m ust. 2 ustawy o CIT, zgodnie z którym przepisy rozdziału 5b ustawy o CIT stosuje się, jeżeli na dzień poprzedzający uzyskanie przychodów z dywidend albo zbycia udziałów (akcji) warunki określone w art. 24m ust. 1 pkt 1-4 są spełnione nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat.

Podstawę definicji »spółki zależnej« stanowi wskazanie formy prawnej jaką powinna mieć spółka by spółka holdingowa mogła skorzystać ze zwolnień wynikających z rozdziału 5b ustawy o CIT.

Mając na uwadze definicję »spółki zależnej« oraz nowo wprowadzony przepis art. 24m ust. 2 ustawy o CIT, należy wskazać, że do skorzystania ze zwolnienia wskazanego w art. 24o ustawy o CIT, na dzień poprzedzający uzyskanie przychodów z dywidend albo nabycia udziałów (akcji), wszystkie warunki określone w art. 24m ust. 1 pkt 1-4 muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat. Zdaniem sądu, dotyczy to także formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej przez spółkę zależną.

Zatem, w opinii Sądu zasadnie organ interpretacyjny stwierdził, że okres wskazany w art. 24m ust. 2 ustawy o CIT powinien być liczony dopiero od momentu zmiany formy prawnej w spółce przekształconej na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (lub prostą spółkę akcyjną, lub spółkę akcyjną), tj. od chwili, kiedy podmiot będzie spełniał warunek konieczny do uznania go za spółkę zależną.

Wskazać przy tym należy, że w przedmiotowej sprawie spółka komandytowa nie mogła zostać uznana – zgodnie z przepisami ustawy o CIT – za spółkę zależną, bowiem wyklucza to art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, który jasno wskazuje jaką formę prawną powinna mieć spółka zależna. Dlatego dopiero od dnia przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością należy uznać, że w przedmiotowej sprawie, M. C. spełnia definicję spółki zależnej, czyli od 1 grudnia 2021 r., gdy uzyskała formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Zdaniem Sądu, w przedmiotowej sprawie sam fakt przekształcenia i związanej z nim sukcesji podatkowej, o której mowa w art. 93a §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, nie ma wpływu na posiadanie udziałów w spółce przez okres 2 lat, najistotniejsze jest bowiem, aby udziały te były w spółce, która spełnia definicję spółki zależnej, o której mowa w art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, a na dzień objęcia udziałów w spółce komandytowej przez skarżącą spółka komandytowa tej definicji nie spełniała.

W konsekwencji, skoro M. uzyskał status spółki zależnej od dnia przekształcenia w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, to od tego dnia należy liczyć rozpoczęcie biegu terminu nieprzerwanego posiadania udziałów w kapitale tej spółki, bowiem od tego dnia spełniał definicję spółki zależnej, o której mowa w art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

Wskazać też należy, że użyty w powyższym przepisie zwrot »spółki zależnej« w precyzyjny sposób określa jaką spółka ten status posiada. Zatem, skoro w powyższym przepisie nie została wymieniona spółka komandytowa, a tylko spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna, które są podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, to nie można stosować wykładni rozszerzającej tego przepisu, bowiem ustawodawca w sposób niebudzący wątpliwości wskazał konkretne formy prawne spółek, które definicję spółki zależnej spełniają.

Mając na uwadze powyższe, jak słusznie zdaniem Sądu podniesiono w zaskarżonej interpretacji, nie można zgodzić się ze skarżącą, iż spełniła ona warunek co najmniej 2-letniego posiadania udziałów w spółce zależnej, ponieważ w okresie kiedy posiadała ona udziały w spółce komandytowej – nie był spełniony warunek uznania spółki komandytowej za spółkę zależną.

W związku z powyższym, ponieważ skarżąca nie spełnia wszystkich warunków określonych w art. 24m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, to nie jest ona uprawniona do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 24o ustawy o CIT, w związku ze zbyciem udziałów w spółce M. C. sp. z o.o.”.

(wyrok WSA w Łodzi z 17 lipca 2024 r., sygn. akt I SA/Łd 309/24 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Ustalenie statusu podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą na potrzeby estońskiego CIT

Na potrzeby opodatkowania estońskim CIT podatnikami rozpoczynającymi prowadzenie działalności są podmioty, które dokonały wyboru opodatkowania w formie ryczałtowej wraz z rozpoczęciem działalności gospodarczej.

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

„Spór w niniejszej sprawie dotyczy odpowiedzi na pytanie czy Skarżąca powinna być kwalifikowana jako podatnik rozpoczynający prowadzenie działalności, co powoduje, że może skorzystać z ułatwień w zakresie spełnienia warunku zatrudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, zgodnie z art. 28j ust. 2 ustawy o CIT.

(...) organ podatkowy słusznie uznał, iż stanowisko Skarżącej jest nieprawidłowe. Spółka bowiem nie powinna być kwalifikowana jako podmiot rozpoczynający prowadzenie działalności w myśl art. 28j ust. 2 ustawy o CIT, a zatem nie może skorzystać z ułatwień w zakresie spełnienia warunków zatrudnienia, a których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ww. ustawy.

Po pierwsze wskazać należy, że w myśl art. 28e ust. 2 ustawy o CIT, jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, zgodnie z art. 28j ust. 5, za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego. W niniejszej sprawie spółka określiła jako dzień wyboru opodatkowania ryczałtem datę 1 stycznia 2024 roku, a więc dzień należący do już trwającego drugiego roku podatkowego dla ww. spółki. Z brzmienia cytowanego powyżej art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, wynika wprost, że jeżeli wnioskodawca zaplanował od 1 stycznia 2024 roku zastosowanie opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, będzie miał on obowiązek zamknąć księgi rachunkowe na 31 grudnia 2023 r. oraz sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości za okres od 22 grudnia 2023 roku do 31 grudnia 2023 roku.

Nie sposób uznać, że Spółka znajdująca się w drugim roku podatkowym dopiero rozpoczyna swoją działalność. Literalna wykładnia pojęcia »rozpoczyna działalność« prowadzi do konstatacji, że Spółka w roku 2024 jest podmiotem prowadzącym (kontynuującym) swoją

działalność, którą rozpoczęła w 2023 roku, który był pierwszym rokiem podatkowym spółki z uwagi na to, że na koniec grudnia 2023 roku Spółka zamknęła księgi i sporządziła sprawozdanie finansowe. Słusznie w orzecznictwie przyjmuje się, że »punktem wyjścia w procesie wykładni jest zawsze warstwa językowa interpretowanego przepisu prawa, ponieważ wykorzystanie reguł budowy zdań oraz znaczenie poszczególnych wyrazów czy zwrotów, a w konsekwencji zastosowanie reguł semantyki i syntaktyki, pozwala na ustalenie w pewnym stopniu znaczenia tekstu prawnego (B. Brzeziński: Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 10-14). Podstawową dyrektywą wykładni językowej jest dyrektywa języka potocznego. Dyrektywa ta jednak nie jest wartością bezwzględną, są bowiem sytuacje usprawiedliwiające skorzystanie z pozajęzykowych reguł wykładni (wykładni systemowej, funkcjonalnej czy też celowościowej). Jednakże w orzecznictwie i piśmiennictwie dość powszechnie aprobowany jest pogląd, że przepisy dotyczące ulg podatkowych, a więc stanowiące wyjątek od zasady powszechności i równości opodatkowania, należy interpretować w sposób ścisły. Postuluje się nawet zakaz wykładni rozszerzającej wyjątków – *exceptiones non sunt extendendae* (L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 193)«. (Wyrok NSA(7w) z 4.12.2012 r., II FPS 3/12, ONSAiWSA 2013, nr 3, poz. 41.).

Wnioskodawca nie będzie zatem podmiotem rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż z dniem 31 grudnia 2023 r. zakończył się jego pierwszy rok podatkowy. W odniesieniu do Skarżącej zastosowanie art. 28j ust. 2, byłoby możliwe w przypadku podjęcia przez nią decyzji o opodatkowaniu ryczałtem w pierwszym roku podatkowym. Należy podkreślić, że nie sposób uznać, iż księgi są zamykane przez podmiot, który rozpoczyna działalność. Powyższe świadczy o tym, że działalność jest już prowadzona. Ekspozowana przez Skarżącą okoliczność, że sprawozdanie finansowe wykazuje prawie same pozycje zerowe świadczy wyłącznie o tym, że spółka nie osiągnęła w 2023 roku zysku z prowadzonej działalności, a nie że nie prowadziła działalności.

Jednocześnie brak jest podstaw do wiązania zwrotu »rozpoczynającego prowadzenie działalności« z pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem. Warunek przewidziany w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT przychodów osiągniętych w poprzednim roku podatkowym z tytułów wymienionych w lit. a-g) tego przepisu. Zrozumiałym jest, że podmiot rozpoczynający prowadzenie działalności nie mógł we wcześniejszym roku podatkowym osiągnąć jakichkolwiek przychodów, toteż zastosowanie wobec niego wymogu zawierającego parametr osiągniętych wcześniej przychodów (których jak wyżej wskazano, z istoty rzeczy osiągnąć nie mógł) wykluczałoby możliwość wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek wraz z rozpoczęciem działalności.

Okres pierwszego roku podatkowego, o którym mowa w art. 28j ust. 2 ustawy o CIT dotyczy czasu, w którym wyłączono konieczność spełnienia wymienionych w nim warunków do objęcia ryczałtowaną formą opodatkowania, a nie odnosi się do tego jak należy rozumieć sformułowanie rozpoczęcia prowadzenia działalności przez podatnika.

Stąd uprawniony jest pogląd wyrażony w zaskarżonej interpretacji, że podatnikami rozpoczynającymi prowadzenie działalności są podmioty, które dokonały wyboru opodatkowania w formie ryczałtowej wraz z rozpoczęciem działalności gospodarczej. (identyczne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 11 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Bd 249/24)».

(wyrok WSA w Gdańsku z 6 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Gd 400/24 – orzeczenie nieprawomocne)

4. Objęcie podatkiem u źródła wydatków na zakup usługi dostępu do chmury internetowej

Wydatki na zakup usługi dostępu do chmury internetowej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła.

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

„Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie na tle przedstawionego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) jest kwalifikacja wynagrodzenia z tytułu usług dostępu do chmury internetowej świadczonych na rzecz skarżącej przez podmiot mający siedzibę w Irlandii jako mieszczących się w katalogu przychodów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Zdaniem skarżącej usługa dostępu do chmury internetowej nie odpowiada żadnemu źródłu przychodów wskazanych w tym przepisie, natomiast organ stanął na stanowisku, że usługa dostępu do chmury internetowej odpowiada użytkowaniu urządzenia przemysłowego co jest objęte zakresem art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. w związku z czym należności za usługi dostępu do chmury internetowej podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, a na skarżącą ciąży z tego tytułu obowiązki płatnika z uwzględnieniem postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w konsekwencji także obowiązek pozyskania certyfikatu rezydencji podatkowej dostawcy usług.

W tak zakreślonym sporze rację należy przyznać skarżącej, a afirmowana przez nią interpretacja przepisu art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. na tle wypłacania podmiotowi zagranicznemu wynagrodzenia za udostępnienie przestrzeni dyskowej na serwerach na potrzeby przechowywania danych informatycznych wpisuje się w ukształtowaną już linię orzecniczą sądów administracyjnych, której przykładem są wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 19 kwietnia 2023 r. sygn. akt II FSK 2566/20), z 8 marca 2023 r. sygn. akt II FSK 2089/20, z 8 lutego 2023 r. sygn. akt II FSK 1571/20, z 19 stycznia 2022 r. sygn. akt II FSK 1273/19 i II FSK 1274/19, z 2 grudnia 2021 r. sygn. akt II FSK 1061/21, z 9 kwietnia 2019 r. sygn. akt II FSK 1120/17, z 18 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 1394/16, z 18 maja 2017 r. sygn. akt II FSK 1180/15 i II FSK 1204/15).

Podzielając jednolite stanowisko prezentowane w/w orzeczeniach, tut. Sąd w swoich rozważaniach będzie odwoływał się do podnoszonej w nich argumentacji.

Wskazać należy, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów: z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how) – ustala się w wysokości 20% przychodów. Jak stanowi przy tym art. 21 ust. 2 u.p.d.o.p., przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczypospolita Polska.

Słusznie strony w niniejszej sprawie zgodnie podkreślają, że ani Umowa z Irlandią (ani inna tego typu) ani też komentowana ustawa podatkowa nie zawierają definicji pojęcia »urządzenie przemysłowe«. W takiej sytuacji należy odwołać się do definicji potocznej.

Za punkt wyjścia przy interpretacji znaczenia wyrazów »urządzenia« i »przemysłowy« należy przyjąć ich znaczenie słownikowe. Za uzasadnieniem wyroku WSA w Łodzi z 14 kwietnia 2021 r., I SA/Łd 141/21, wskazać można, że wyraz »urządzenie« występuje w znaczeniu: »przedmiotu o złożonej konstrukcji, wykonującego lub ułatwiającego określoną pracę« [por.: Wielki Słownik Języka Polskiego, wsjp.pl]; »mechanizmu bądź zespołu mechanizmów, niekiedy bardzo skomplikowanych technicznie, służących do wykonywania określonych czynności, pełniących jakąś funkcję; przyrządu« [por.: Nowy Słownik Języka Polskiego, pod red. B. Dunaja, s. 749]; »mechanizmu lub zespołu mechanizmów, służącego do wykonania określonych czynności« [por.: Słownik Języka Polskiego PWN, sjp.pwn.pl]. Wyraz »przemysłowy« oznacza z kolei »związany z przemysłem, używany, stosowany w przemyśle« [por. Nowy Słownik Języka Polskiego, pod red. B. Dunaja, s. 543]. Natomiast wyraz »przemysł« oznacza »działalność polegającą na produkcji towarów określonego rodzaju na dużą skalę, przy użyciu maszyn« [por.: Wielki Słownik Języka Polskiego], »podstawowy dział gospodarki, obejmujący masowe wytwarzanie za pomocą środków technicznych określonej grupy wyrobów« [por.: Nowy Słownik Języka Polskiego, pod red. B. Dunaja, s. 543; i powołane tam orzecznictwo].

W świetle powyżej przytoczonych znaczeń, »urządzeniem przemysłowym« będzie takie urządzenie, które przeznaczone jest do wykorzystania w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się ściśle z tą dziedziną [por. wyroki NSA w Warszawie: z 18 maja 2018 r., II FSK 1395/16; z 18 maja 2017 r., II FSK 1204/15; z 21 lutego 2010 r., II FSK 1476/10].

W orzecznictwie przyjmuje się, że zastosowanie komputera jest bardzo szerokie i nie ogranicza się do przemysłu. Komputer nie spełnia zadań przemysłowych, o ile nie jest powiązany z urządzeniem przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji. Komputery będące systemami wbudowanymi i sterujące urządzeniami wykorzystywanymi w przemyśle mogą być częścią składową urządzenia przemysłowego. Przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonać tego w oparciu o aspekt funkcjonalny. Usługa udostępnienia wirtualnej przestrzeni dyskowej (inaczej usługa przechowywania danych w chmurze) nie może być kwalifikowana, jako przekazanie prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, gdyż nie jest powiązana z procesem produkcyjnym (por. wyrok NSA z 9 kwietnia 2019 r., II FSK 1120/17, wyrok NSA z 19 stycznia 2022 r., II FSK 1273/19, wyrok NSA z 19 stycznia 2022 r., II FSK 1274/19, wyrok NSA z 02 grudnia 2021 r., II FSK 1061/21).

Tak więc w odniesieniu do płatności z tytułu korzystania ze sprzętu komputerowego w orzecznictwie ukształtował się obecnie pogląd, zgodnie z którym opłaty te można uznać za należność za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, wówczas gdy płatność ta ma miejsce w związku z wynajęciem (dzierżawą, leasingiem) sprzętu, a nie ze świadczeniem polegającym – jak w niniejszej sprawie – na udostępnieniu przestrzeni na serwerze, umożliwiającym przechowywanie na nim danych (por. wyrok NSA z 8 marca 2023 r., II FSK 2089/20; i powołane tam orzecznictwo).

Odnosząc powyższe do przedmiotowej sprawy należy wskazać, że organ interpretacyjny dokonał błędnej interpretacji wykładanego pojęcia »urządzenia przemysłowego«, którym ustawodawca posłużył się w treści art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., uznając, że pojęcie to należy rozumieć bardzo szeroko, a więc odnoszącego się do każdego, możliwego urządzenia technicznego wykorzystywanego, w ten czy w inny sposób, w działalności gospodarczej podatnika. W ocenie Sądu nie można pomijać konotacji całego wyrażenia, nawiązującej do przemysłu. Tymczasem organ koncentruje się praktycznie wyłącznie na słowie »urządzenie« nie bacząc, że drugi, opisowy człon, analizowanego wyrażenia ustawowego, nadaje mu określone znaczenie, znacznie węższe aniżeli chce tego organ.

Przedstawiając opis zdarzenia przyszłego skarżąca wskazała, że przedmiotem usługi będzie przechowywanie i gromadzenie danych, aplikacji i innych zbiorów informatycznych zlokalizowanych na udostępnionej wirtualnie przez irlandzką Spółkę przestrzeni serwera tej spółki (przechowywanie danych w chmurze internetowej). Dzięki usłudze pliki nie będą przechowywane na lokalnych dyskach/serwerach wnioskodawcy, a bezpośrednio na zdalnych serwerach zewnętrznego dostawcy. Dostawca usługi nie ma dostępu do danych przechowywanych przez Wnioskodawcę na udostępnionej przestrzeni, nie może ich przeglądać ani zmieniać. Wnioskodawca nie dysponuje fizycznie serwerem dostawcy usług, nie sprawuje nad nim pieczy jak najemca, fizycznie nie ma do niego dostępu. Serwery, na których będą przechowywane zasoby informatyczne Spółki nie będą wykorzystywane w procesach produkcji przemysłowej, nie będą również powiązane z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji, a sam Wnioskodawca nie jest producentem towarów.

Na tle okoliczności opisanych we wniosku o wydanie interpretacji należało zatem przyjąć, że brak jest podstaw do traktowania wypłacanych przez skarżącą na rzecz podmiotu irlandzkiego należności z tytułu zakupu usługi dostępu do chmury internetowej jako wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.”.

(wyrok WSA w Rzeszowie z 11 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/Rz 712/23 – orzeczenie nieprawomocne)

5. Obowiązki płatnika w przypadku sfinansowania kursu prawa jazdy przyszłym pracownikom

Wartość kursu prawa jazdy sfinansowanego przyszłym pracownikom stanowi dla nich przychód z innych źródeł, od którego przyszły pracodawca nie ma obowiązku pobrania zaliczki na podatek. Osiągnięty z tego tytułu przychód powinien on jednak wykazać w informacji PIT-11.

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

„Za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które spełniają następujące przesłanki: – 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, czyli nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów (tak NSA w wyroku z 13 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 107/21).

W przedstawionym w niniejszej sprawie stanie faktycznym, finansowanie kursu prawa jazdy nie dotyczy osób już zatrudnionych, lecz wyłącznie kandydatów do pracy. W momencie pokrycia kosztów kursu, strony umowy nie pozostają w stosunku pracy. Rację ma zatem organ twierdząc, że pokrycie kosztów kursu stanowi przychód z innego niż stosunek pracy źródła przychodu. Podstawą świadczenia skarżącej jest bowiem umowa cywilnoprawna, a kandydat do pracy może odbyć kurs prawa jazdy nie ponosząc jego kosztów.

W ocenie Sądu nie ma racji Spółka twierdząc, że o tym, czy kandydat ostatecznie otrzyma świadczenie w postaci poniesionych za niego kosztów kursu decyduje to, czy zda eg-

zamin, czy nawiąże stosunek pracy i czy pozostanie w tym stosunku przez okres co najmniej dwóch lat. Przysporzenie majątkowe w postaci braku konieczności poniesienia kosztów kursu prawa jazdy następuje w momencie, w którym kandydat do pracy uzyskuje dostęp do kursu, tj. może wziąć w nim udział. Skarżąca stwarza kandydatowi do pracy możliwość nabycia umiejętności i za to płaci. Jeżeli zaś kandydat nie zda egzaminu, bądź nie nawiąże stosunku pracy, bądź nawiąże stosunek pracy, jednak nie przepracuje wymaganych dwóch lat, to wówczas zwraca koszty kursu.

Zwrot kosztów kursu w ocenie Sądu ma jednak charakter odszkodowawczy z tytułu niewykonania zobowiązania. Nie jest on warunkiem zawieszającym pokrycia kosztów kursu przez Spółkę, ponieważ te koszty już zostały pokryte na podstawie zawartej umowy z kandydatem do pracy. Sfinansowanie kursu nie jest uzależnione od tego, czy kandydat zda egzamin i przepracuje określony czas, lecz następuje z chwilą zawarcia umowy z kandydatem. To, czy kandydat nabędzie te umiejętności i zda egzamin, zależy od jego predyspozycji i chęci nabycia tych umiejętności. Jeżeli zda egzamin, to ma wolną wolę co do tego, co z prawem prowadzenia autobusu robi. Niezależnie czy zda egzamin i jaką dalszą drogę wybierze po zdanym egzaminie już otrzymał korzyść w postaci kursu prawa jazdy. Spółka bowiem już świadczyła na jego rzecz. Jeżeli kandydat odmówi nawiązania stosunku pracy, to będzie musiał naprawić szkodę w postaci niewykonania zobowiązania. Spółka bowiem świadczyła licząc na zwrotne świadczenie pracy na jej rzecz. (...)

Z tego względu słusznie organ uznał, że opisane wyżej świadczenie nie może być kwalifikowane jako przychód ze stosunku pracy, gdyż nie jest spełniony podstawowy warunek takiego świadczenia, jakim jest istnienie takiego stosunku między stronami umowy.

W konsekwencji, skoro świadczenie Spółki nie mogło być kwalifikowane jako świadczenie ze stosunku pracy, rację ma organ twierdząc, że kandydat do pracy uzyskuje świadczenie z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 updof. Do tego źródła zaliczeniu podlegają przychody, których nie można zakwalifikować do innych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8 updof. Za przychód z tego źródła uważa się każde przysporzenie majątkowe posiadające formę pieniężną i niepieniężną. W niniejszej sprawie refundacja kosztów stanowi przysporzenie pieniężne. (...).

W konsekwencji z chwilą otrzymania świadczenia zaktualizuje się obowiązek Spółki wynikający z art. 42a updof, sporządzenia informacji według ustalonego wzoru o wysokości przychodów i przesłania jej podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania”.

(wyrok WSA w Gliwicach z 7 sierpnia 2024 r., sygn. akt. I SA/GI 906/23 – orzeczenie nieprawomocne)

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
<http://czasopismaksiegowych.pl/ppd>

NAKLAD 9 800



Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, e-mail: sklep@gofin.pl

PRENUMERATA 2025 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2025	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2991 zł	33%	1997 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2242 zł	20%	1798 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	1347 zł	11%	1198 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2025		2024
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	598,00 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	420,00 zł	210,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	410,00 zł	205,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	408,00 zł	204,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	406,00 zł	203,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1798,00 zł	1121,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	548,00 zł	274,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

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

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

sklep.gofin.pl

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

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.
Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.