



www.gofin.pl

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO

nr 24 (360)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3986

20.12.2013 r.

Dodatek nr

18

PIT I CIT W NAJCIEKAWSZYCH ORZECZENIACH SĄDOWYCH

I. PRZYCHODYstr. 3

1. Umorzone zobowiązania kredytowe związane z działalnością gospodarczą są u dłużnika przychodem z tej działalności str. 3
2. Otrzymane odszkodowanie jest przychodem podatkowym..... str. 4
3. Nieodpłatna umowa ustanowienia służebności przesyłu nie wywołuje skutków w CIT str. 5
4. Przekazanie dywidendy w postaci rzeczowej bez przychodu podatkowego .. str. 6
5. Przychód ze zbycia udziałów w nieruchomości otrzymanych od spółki przez występującego wspólnika należy opodatkować str. 7
6. Kwota zadłużenia przejętego do spłaty w zamian za przeniesienie prawa do lokalu zwiększa przychód z jego sprzedaży str. 8
7. Wielokrotne nabywanie i sprzedaż nieruchomości rodzi przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej str. 9
8. Przychód po stronie wspólnika udzielającego nieoprocentowanej pożyczki spółce komandytowej str. 10
9. Ustalenie przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o. str. 10
10. Wymiana akcji na certyfikaty inwestycyjne str. 12
11. Rozłożenie na raty zapłaty za sprzedane udziały str. 13
12. Szacowanie przychodu w przypadku objęcia udziałów w zamian za aport w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana jego część str. 14
13. Odpłatne zbycie papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych w ramach działalności gospodarczej..... str. 15

II. KOSZTYstr. 15

1. Koszty z tytułu amortyzacji samochodu osobowego o wartości powyżej 20.000 euro str. 15
2. Kara umowna z tytułu rozwiązania umowy str. 16

3. Odszkodowanie za ponadnormatywny czas używania przedmiotu leasingu ...str.	17
4. Skradzione pieniądze str.	18
5. Strata z tytułu likwidacji nie w pełni umorzonych inwestycji w obcych środkach trwałych..... str.	19
6. Składki na OC członków zarządu str.	20
7. Likwidacja zaniechanej inwestycji..... str.	21
8. Koszty z tytułu amortyzacji środka trwałego sfinansowanego pożyczką od akcjonariuszy..... str.	22
9. Odsetki płacone przy zakupie na raty a przepisy o ciennej kapitalizacji..... str.	23
10. Wydatki na prowadzenie niepublicznego przedszkola pokryte dotacją zwolnioną od opodatkowania..... str.	24
11. Odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy str.	25

III. INNE ZAGADNIENIAstr. 26

1. Operacje w walucie obcej na firmowym rachunku bankowym str.	26
2. Ustalenie dochodu z uwzględnieniem różnic remanentowych str.	27
3. Spółka przejmująca może korzystać ze zwolnień podatkowych przysługujących spółce przejmowanej..... str.	28
4. Prawo do określenia w drodze decyzji straty podatkowej nie ulega przedawnieniu str.	29
5. Zapłata zaliczki na podatek z rachunku bankowego spółki cywilnej powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wspólnika str.	30
6. Zasądzone odsetki za opóźnienie dłużnika w spełnieniu świadczenia pieniężnego nie są wolne od podatku..... str.	31
7. Odsetki z lokat bankowych i rachunków oszczędnościowych nie są przychodami z gospodarki zasobami mieszkaniowymi str.	32
8. Źródło przychodu przy zbyciu nieruchomości str.	33
9. NZOZ utworzony przez spółkę kapitałową jest zwolniony z CIT str.	35

Najwięcej zyskasz zamawiając:

PRENUMERATA 2014

Komplet promocyjny nr 1 (wszystkie Czasopisma + Gazeta Podatkowa)



+



nagrody do wyboru



Sprawdź i zamów na www.sklep.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361; ost. zm. w Dz. U. z 2013 r. poz. 1387) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. nr 74, poz. 397; ost. zm. w Dz. U. z 2013 r. poz. 1387) – zwanych dalej odpowiednio: updof i updop.

I. PRZYCHODY

1. Umorzone zobowiązania kredytowe związane z działalnością gospodarczą są u dłużnika przychodem z tej działalności

Wartość zobowiązań umorzonych przez bank na podstawie ugody, w sytuacji gdy w związku z przystąpieniem do długu podatnik zachował dotychczasowy status dłużnika, stanowi u niego przychód z działalności gospodarczej.

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

Podatnik prowadząc działalność gospodarczą, zawarł z bankiem umowy kredytowe. Postępowanie o ogłoszenie upadłości podatnika, wszczęte w 2004 r., zakończyło się jego umorzeniem wskutek cofnięcia wniosku przez bank. Doszło bowiem do zawarcia ugody między bankiem i podatnikiem oraz spółką przystępującą do długu a także poręczycielem. Na mocy tej ugody bank zobowiązał się zwolnić dłużników z części długu pod warunkiem terminowego wywiązania się z obowiązku spłaty ustalonej części zadłużenia.

Na tle tych ustaleń organ kontroli skarbowej określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe za 2004 r., stwierdzając, że w momencie umorzenia przez bank kredytów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika powstał przychód z tej działalności. Wobec bezskuteczności odwołania od decyzji podatnik wniósł skargę do sądu administracyjnego.

Wojewódzki sąd administracyjny utrzymał skarżone decyzje w mocy, uznając, że w stanie faktycznym sprawy nie budzi wątpliwości redakcja art. 14 ust. 2 pkt 6 updof. Skoro upadłość dłużnika (podatnika) nie została ogłoszona, to w sprawie nie ma zastosowania wyłączenie uregulowane we wskazanym przepisie. Ze względu natomiast na zawarcie ugody z bankiem, należało przyznać rację organom podatkowym, że umorzone zobowiązania kredytowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej były przysporzeniem majątkowym podatnika i były u niego przychodem z działalności gospodarczej w momencie umorzenia kredytu, tj. w 2004 r. Ponadto sąd pierwszej instancji wskazał, że pogląd, w myśl którego skuteczne przejęcie długu przez osobę trzecią stanowi u dotychczasowego dłużnika umorzenie zobowiązania w trybie art. 14 ust. 2 pkt 6 updof, ma potwierdzenie w orzecznictwie (wyrok NSA z 24 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1164/06).

Po rozpoznaniu skargi kasacyjnej podatnika NSA uchylił wyrok sądu pierwszej instancji, ze względu na naruszenie przepisów procedury. Odnosząc się jednak do zarzutów natury merytorycznej, NSA uznał, że brak jest argumentów przemawiających za uznaniem, że w sytuacji przystąpienia do długu, a więc sytuacji, w której dotychczasowy dłużnik zachowuje swój status, umorzenie zobowiązania przez bank nie powoduje, że przychodem z działalno-

ści gospodarczej nie jest wartość umorzonych zobowiązań w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 6 updof. W ocenie tego Sądu odrębną kwestią są wzajemne cywilnoprawne rozliczenia między dłużnikami umorzonych zobowiązań. Nie mają one jednak znaczenia w aspekcie oceny skutków podatkowych. W rezultacie skutkiem umorzenia przez bank zobowiązań z tytułu kredytów zaciągniętych przez podatnika i wykorzystywanych przez niego na cele prowadzonej działalności gospodarczej jest przychód z tego źródła, ponieważ to podatnik był kredytobiorcą, a nie przystępujący do długu.

(wyrok NSA z 24 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1790/11 – orzeczenie prawomocne)

2. Otrzymane odszkodowanie jest przychodem podatkowym

Odszkodowanie za zniszczenie majątku trwałego stanowi przychód podatkowy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 updop, tj. przychód z tytułu otrzymanych pieniędzy.

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

Na nabrzeżu terminala kontenerowego prowadzonego przez spółkę doszło do wypadku, w którym prom zahaczył podczas wychodzenia z portu o suwnicę, znajdującą się na nabrzeżu terminala. W wyniku tego zdarzenia doszło do przewrócenia suwnicy. Suwnica uległa znacznym uszkodzeniom, ponadto jej przewrócenie doprowadziło do poważnych uszkodzeń innych elementów infrastruktury portowej należącej do spółki.

W związku z tym zdarzeniem spółka dąży do uzyskania odszkodowania od sprawcy, które pokryje straty spółki wynikające z wypadku. Odszkodowanie pokryje w szczególności wydatki już poniesione przez spółkę na naprawę uszkodzonej infrastruktury portowej, pokryje również koszty zakupu nowej suwnicy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji przychodu, precyzując, poprzez przykładowe wyliczenie zawarte w kolejnych ustępach art. 12 rodzaje przychodów, a także wyliczając, jakiego rodzaju wpływy pieniężne podmiotu gospodarczego nie są zaliczane do przychodów. W art. 12 ust. 1 updop ustawodawca nie sformułował wymogu, aby przychodem były tylko wymienione w art. 12 wpływy, które są wprost wynikiem realizacji celu działalności gospodarczej osoby prawnej. Wszelkie zatem wpłaty pieniężne, o ile spełniają inne wymagania podane w rozdziale 2 tej ustawy, mogą być uznane za przychód osoby prawnej. Z kolei art. 12 ust. 4 updop zawiera listę wpływów, które nie mogą być zaliczone do przychodów. Należy przy tym pamiętać, że norma prawna zawarta w art. 12 ust. 4 updop tworzy zamknięty katalog, którego zakres nie podlega rozszerzeniu czy też zwężeniu poprzez stosowanie analogii, czy wykładni rozszerzającej.

Do przychodów podatkowych zalicza się takie przychody, które są trwałe, definitywne i bezwarunkowe. Podatek dochodowy od osób prawnych obejmuje swoim zakresem wszelkie wpływy majątkowe powstałe przy prowadzeniu działalności gospodarczej. W myśl art. 12 ust. 3 updop, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Konstrukcja tego fundamentalnego przepisu ustawy podatkowej oparta jest na przychodach „związanych” z działalnością gospodarczą. W takiej sytuacji od-

nosi się on do przychodów będących następstwem prowadzonej działalności gospodarczej, związanych z nią bezpośrednio lub pośrednio.

W konsekwencji, do przychodów podatkowych, podatnik powinien zaliczyć takie przychody, które są mu należne. Nie są to jednak jakiegokolwiek przychody, lecz przychody, w stosunku do których podatnikowi przysługiwać będzie prawo do ich otrzymania i które stanowić będą jego trwałe przysporzenie majątkowe. O zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa podatnika, a więc takie przysporzenia, którymi podatnik może rozporządzać jak właściciel.

W ocenie Sądu przepis ten obejmuje również przychody z tytułu wszelkiego rodzaju otrzymanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej odszkodowań.

Odszkodowanie, o którym mowa w pytaniu, niewątpliwie stanowi w spółce przychód podatkowy, zyskuje ona bowiem przysporzenie majątkowe mające konkretny wymiar finansowy. Jest to zatem przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 updog, tj. przychód z tytułu otrzymanych pieniędzy.

W niniejszej sprawie nie będzie miał zastosowania przepis art. 12 ust. 4 pkt 6a updog, który stanowi, że do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Przedstawiony przez spółkę stan faktyczny nie jest objęty normą zawartą w tym przepisie, gdyż ten odnosi się wyłącznie do poniesionych i zwróconych wydatków niezaliczonych z mocy art. 16 updog do kosztów uzyskania przychodów. Do zakwalifikowania wydatków do kategorii, o której mowa w tym przepisie, niezbędne jest, aby wydatek poniesiony był odpowiednikiem wydatku zwróconego (ten sam, a nie taki sam). Z opisu stanu faktycznego wynika natomiast, że przyszłe odszkodowanie pokryje straty spółki wynikające z wypadku – tj. uszkodzenia suwnicy i infrastruktury portowej spółki, będzie więc stanowić zwrot wydatków, które można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, jako koszty poniesione w celu ich osiągnięcia.

(wyrok WSA w Gdańsku z 2 października 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 959/13 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Nieodpłatna umowa ustanowienia służebności przesyłu nie wywołuje skutków w CIT

Ustanowienie służebności przesyłu bez wynagrodzenia nie stanowi przychodu u podatnika, na rzecz którego tę służebność ustanowiono.

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

Podstawą obrotu gospodarczego jest zawieranie czynności prawnych odpłatnych, opartych na odpowiedniej relacji między wartościami korzyści majątkowych. Stąd też większość uregulowanych w Kodeksie cywilnym czynności prawnych ma charakter zawsze odpłatny, np. sprzedaż, zamiana, dostawa, kontraktacja, dzierżawa, najem, umowa o dzieło. Gdyby strony tych umów odpłatnych wyłączyły ich odpłatność, nie mielibyśmy do czynienia ze sprzedażą, najmem, itd., ale z darowizną, użyczeniem, itd. Nieliczne czynności prawne, jak darowizna lub użyczenie zawsze mają charakter czynności prawnych nieodpłatnych. Jednak obowiązujące prawo zna także czynności prawne, które zależnie od woli stron mogą być

czynnościami odpłatnymi lub nieodpłatnymi, np. oprocentowana lub nieoprocentowana pożyczka, zlecenie lub przechowanie za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia.

Umowa o ustanowienie służebności przesyłu może być czynnością odpłatną lub nieodpłatną. Uwzględniając zasadę pewności prawa i określoności konstruowania obowiązku podatkowego w drodze ustawy, użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 updog określenie „otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw” należy rozumieć, jako niewywołujące przychodu, w sytuacji gdy czynność prawna jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna (nabycie następuje w drodze zasiedzenia służebności przesyłu lub gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej). Przychód zaś powstawałby w takich przypadkach, gdy podatnik zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonuje jej jako nieodpłatnej. W takim przypadku z istoty rzeczy powinien liczyć się na gruncie prawa podatkowego z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi.

Sąd uznał, że zawarcie przez strony nieodpłatnej umowy ustanowienia służebności przesyłu nie stanowi w przedsiębiorstwie, na rzecz którego tę służebność ustanowiono nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 updog.

(wyrok NSA z 23 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1717/11 – orzeczenie prawomocne)

4. Przekazanie dywidendy w postaci rzeczowej bez przychodu podatkowego

Wypłata z zysku w formie rzeczowej (w postaci akcji) nie powoduje po stronie spółki powstania przychodu z odpłatnego zbycia praw.

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

Wypłata z zysku zostanie zrealizowana przez przeniesienie na akcjonariuszy prawa własności akcji, których rynkowa wartość będzie odpowiadała kwocie zobowiązania spółki z tytułu zysku przeznaczonego do podziału.

Wypłata przez spółkę dywidendy niepieniężnej nie powinna być utożsamiana z umową sprzedaży ani jakąkolwiek podobną umową o charakterze wzajemnym. Przeniesienie własności akcji w wyniku wypłaty dywidendy nie ma bowiem charakteru odpłatnego zbycia prawa rzeczowego. Jest ono jednostronną czynnością prawną polegającą na przeniesieniu prawa własności akcji na uprawnionego do udziału w zysku na podstawie uchwały walnego zgromadzenia spółki. Wypłata z zysku na rzecz akcjonariuszy spółki nie jest także czynnością wzajemną, gdyż świadczeniu spółki na rzecz akcjonariuszy bezpośrednio nie odpowiada jakiekolwiek świadczenie z ich strony. Wypłata z zysku na rzecz akcjonariuszy spółki akcyjnej nie prowadzi również do zwolnienia się z długu przez spółkę. Spółka przekazuje akcjonariuszom część posiadanego majątku w formie pieniężnej bądź rzeczowej z tego powodu, że spełnione zostaną przewidziane umową spółki i przepisami prawa wymogi dotyczące podziału zysku. Jeśli spółka nie osiągnęła zysku, niecelowe jest podjęcie uchwały o jego podziale i wypłacie dywidendy. Osiągnięcie zysku jest bowiem warunkiem koniecznym, choć niewystarczającym, do wypłaty dywidendy.

W przypadku przeniesienia na akcjonariuszy prawa własności części akcji innego podmiotu, których rynkowa wartość będzie odpowiadała kwocie zobowiązania spółki z tytułu zysku przeznaczonego do podziału wypłaty z zysku, nie znajdzie zastosowania art. 14 ust. 1 updog.

Reguluje on sposób ustalania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, praw majątkowych oraz rzeczy ruchomych. Przeniesienie prawa własności w drodze wypłaty z zysku nie jest bowiem zbyciem, w wyniku którego powstaje po stronie spółki przychód, gdyż wypłata z zysku w formie rzeczowej nie stanowi odpłatnego zbycia praw. Przy wypłacie z zysku na rzecz akcjonariuszy nie dochodzi więc do określenia jakiegokolwiek ceny zbywanej rzeczy i praw majątkowych. Wypłata z zysku w formie niepieniężnej w drodze przeniesienia własności akcji innego podmiotu na akcjonariuszy nie spowoduje po stronie spółki wypłacającej powstania przychodu z odpłatnego zbycia na podstawie art. 12 ust. 1 updop.

(wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1166/12 – orzeczenie prawomocne)

5. Przychód ze zbycia udziałów w nieruchomości otrzymanych od spółki przez występującego wspólnika należy opodatkować

Przychód uzyskany z odpłatnego zbycia udziałów w nieruchomościach na rzecz spółki cywilnej, nabytych uprzednio jako spłata dokonana przez wspólników tej spółki wobec występującego wspólnika, podlega opodatkowaniu.

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

Kwestią sporną w rozpoznawanej sprawie jest kwalifikacja przychodu uzyskanego przez skarżącą w grudniu 2010 r. i w styczniu 2011 r. z tytułu sprzedaży udziałów w nieruchomości na rzecz spółki cywilnej, nabytych uprzednio jako spłata dokonana przez wspólników tej spółki na rzecz skarżącej w związku z jej wystąpieniem ze spółki. Zdaniem skarżącej przychody te są zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50 updof, jako przychody otrzymane w związku ze zwrotem wkładów w spółce osobowej.

Sąd pierwszej instancji uznał za słuszne stanowisko organu podatkowego, że uzyskany przez skarżącą przychód podlega opodatkowaniu, jako przychód z odpłatnego zbycia udziałów w nieruchomości.

Stanowisko to podzielił również NSA, stwierdzając brak podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej.

NSA potwierdził, że przychodem skarżącej uzyskanym w związku z wystąpieniem ze spółki, który korzystał ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50 updof, były otrzymane przez nią udziały w nieruchomościach. Czym innym jest jednak dokonanie przez skarżącą zbycia tych udziałów. Uzyskany z tego tytułu przychód nie może być uznawany w dalszym ciągu jako przychód otrzymany w związku ze zwrotem udziałów. Jest to bowiem kolejna czynność prawna, która ma inne konsekwencje podatkowe.

Tym samym NSA zgodził się z oceną sądu pierwszej instancji, że uzyskany przez skarżącą przychód z tytułu zbycia udziałów w nieruchomościach podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 10 ust. 2 pkt 3 updof w odniesieniu do zbycia dokonanego przed 31 grudnia 2010 r., oraz stosownie do art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b) updof w odniesieniu do zbycia dokonanego po 1 stycznia 2011 r.

(wyrok NSA z 3 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2933/12 – orzeczenie prawomocne)

6. Kwota zadłużenia przejętego do spłaty w zamian za przeniesienie prawa do lokalu zwiększa przychód z jego sprzedaży

Przychodem ze sprzedaży własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym jest kwota otrzymana od nabywcy w gotówce oraz kwota przypadającego na podatnika zadłużenia hipotecznego przejęta przez nabywcę do spłacenia.

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

Z niekwestionowanego przez podatnika stanu faktycznego sprawy wynika, że nabył on w 2010 r. wraz małżonką 1/2 udziału do lokalu mieszkalnego, obciążonego hipoteką na rzecz banku i gminy. Następnie, w tym samym roku małżonkowie zbyli ten udział. Nabywca nieruchomości, z ceny którą ustalono w umowie przekazał bezpośrednio wierzycielowi kwotę zadłużenia, skutkiem czego, podatek otrzymał w gotówce jedynie część należności ustalonej w umowie sprzedaży.

Na tym tle zaistniał spór pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi co do tego, czy w przypadku sprzedaży nieruchomości obciążonej hipoteką, powstaje przychód, którego wysokość należy ustalić bez uwzględnienia wartości długów obciążających tę nieruchomość.

Wojewódzki sąd administracyjny zauważył, że w stanie prawnym obowiązującym w rozpoznawanej sprawie, przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określony został według zasad wskazanych w art. 19 ust. 1 updof. Przepis ten stanowi, że przychodem tym jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli cena ta, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Wartość rynkową, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Konstrukcja tego przepisu jednoznacznie wskazuje, że przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych jest cena określona w umowie sprzedaży, która pomniejszona może być wyłącznie o koszty sprzedaży.

Bez znaczenia dla ustalenia wysokości przychodu osoby fizycznej z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości pozostaje okoliczność, czy cena sprzedaży faktycznie została zapłacona, jak i sposób jej zapłaty. Nie wpływa bowiem na ustalenie wysokości przychodu fakt nieuiszczenia ceny, gdyż obowiązek podatkowy powstaje z dniem sprzedaży, a jego wysokość jest zdeterminowana ceną. Odnośnie zaś sposobu zapłaty przyjmuje się, że cenę sprzedaży można wyrazić nie tylko bezpośrednio, poprzez określenie wartości sprzedawanej rzeczy lub prawa w pieniądzu, lecz również w inny sposób, w tym, między innymi, przez zwolnienie z długu. Taki sposób rozliczenia się sprzedającego i kupującego jest elementem określenia ceny sprzedaży. Zobowiązanie się kupujących do spłacenia zadłużenia sprzedającego jest niczym innym jak zwolnieniem dłużnika (sprzedającego) z długu, w rozumieniu art. 508 Kodeksu cywilnego i źródłem jego przychodu.

Z tych względów wojewódzki sąd administracyjny uznał za prawidłowe stanowisko organów podatkowych, że skoro przy umowie kupna przedmiotowego lokalu mieszkalnego na-

stąpiło przeniesienie praw własności za określoną przez sprzedających i zaakceptowaną przez kupujących (podatnika i jego żonę) kwotę pieniężną, wskazaną w akcie notarialnym, to należało przyjąć, że była to cena faktycznie zapłacona przez skarżącego w wysokości odpowiadającej jego udziałowi. W rezultacie należy się zgodzić, że przychodem skarżącego ze sprzedaży własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest nie tylko kwota, którą skarżący otrzymał od nabywcy mieszkania w gotówce, ale także kwota, przypadającego na podatnika (stosownie do posiadanego udziału w nieruchomości) zadłużenia hipotecznego przejęta przez nabywcę do spłacenia. Kwota ta, pomniejszona o koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, stanowiła zatem podstawę do obliczenia dochodu, który w oparciu o przepis art. 30e ust. 1 i 2 updof, opodatkowany został 19% podatkiem dochodowym.

(wyrok WSA w Szczecinie z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 798/12 – orzeczenie prawomocne)

7. Wielokrotne nabywanie i sprzedaż nieruchomości rodzi przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej

Podejmowane przez podatnika działania polegające na wielokrotnym nabywaniu i sprzedaży nieruchomości, które to transakcje nie były dokonywane w celu zaspokojenia jego potrzeb mieszkaniowych lub w innych celach niezwiązanych z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej skutkują zakwalifikowaniem przychodów ze sprzedaży tych nieruchomości do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

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

Przedstawiony NSA do rozstrzygnięcia spór prawny dotyczy kwestii, czy uzyskane przez skarżącą w 2004 r. przychody ze sprzedaży nieruchomości należy kwalifikować do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) updof, czy do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 updof).

Bezsporne w sprawie jest, że podatniczka na przestrzeni trzech lat (2004-2006) dokonywała licznych transakcji zakupu, a następnie sprzedaży różnych nieruchomości. Sporną nieruchomość – grunt zabudowany budynkiem wielomieszkaniowym, w którym znajdowały się 24 lokale skarżąca kupiła w lipcu 2004 r., a następnie rozpoczęła sprzedaż poszczególnych lokali. Jeszcze w 2004 r. sprzedała siedem lokali mieszkalnych, a w latach 2005-2007 sprzedała pozostałe 17 lokali.

NSA stwierdził, że działania podatnika polegające na wielokrotnym nabywaniu i sprzedaży nieruchomości, które to transakcje nie były dokonywane w celu zaspokojenia jego potrzeb mieszkaniowych lub w innych celach niezwiązanych z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej (z zastrzeżeniem art. 10 ust. 3 updof) skutkują tym, że przychodów z takiej sprzedaży nie można kwalifikować do przychodów ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 8 updof. Uwzględniając ustalone okoliczności stanu faktycznego, transakcji dokonywanych przez podatniczkę nie można traktować, jako zwykłej wyprzedaży majątku osobistego.

W rezultacie NSA podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji, że przychody uzyskane w 2004 r. z dokonanej w tym roku sprzedaży siedmiu lokali mieszkalnych, w nabytym

w tym samym roku budynku wielomieszkaniowym, zaliczyć należy do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Działania podejmowane przez podatniczkę w badanym okresie wyczerpywały bowiem definicję pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 updof. Działania te miały charakter ciągły, zorganizowany i zarobkowy, a uzyskiwane w ich wyniku przychody są przychodami ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 updof.

(wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1987/11 – orzeczenie prawomocne)

8. Przychód po stronie wspólnika udzielającego nieoprocentowanej pożyczki spółce komandytowej

Wartość nieodpłatnego świadczenia wynikającego z udzielenia spółce komandytowej nieoprocentowanej pożyczki przez jej wspólnika, stanowi także przychód tego wspólnika z udziału w spółce, proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku spółki.

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

Na mocy art. 8 ust. 1 updof, przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną określa się proporcjonalnie do prawa wspólnika do udziału w zysku. Wielkość przychodów wspólnika zależy zatem od wielkości przychodów spółki; innymi słowy – aby określić wielkość przychodów, które przypadają na wspólnika (określić ich część odpowiadającą udziałowi wspólnika w zysku), trzeba najpierw określić wielkość przychodów spółki. Ponieważ spółka prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą, określenie wielkości przychodu powinno nastąpić zgodnie z zasadami unormowanymi w art. 14 updof. Jedną z tych zasad określa art. 14 ust. 2 pkt 8 updof, stanowiąc, że przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń. Skoro zaciągnięcie nieoprocentowanej pożyczki umożliwia nieodpłatne korzystanie z cudzego kapitału, stanowi nieodpłatne świadczenie będące przychodem spółki, a w konsekwencji – także przychodem (w odpowiedniej proporcji) wspólników tej spółki, także wspólnika udzielającego pożyczki. NSA uznał, że ze względu na wynikającą z art. 8 ust. 1 updof metodę określania przypadającego na wspólnika przychodu z udziału w spółce, wyłączenie wartości takiego nieodpłatnego świadczenia z części przychodu przypadającego na wspólnika udzielającego nieoprocentowanej pożyczki jest niemożliwe wobec braku ku temu podstaw normatywnych.

(wyrok NSA z 1 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 2980/12 – orzeczenie prawomocne)

9. Ustalenie przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o.

Przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o. w zamian za aport w postaci nieruchomości gruntowej nabytej w drodze darowizny na cele osobiste, podatnik nie może pomniejszyć o koszty uzyskania przychodów w wysokości wartości rynkowej przedmiotu darowizny, gdyż podatnik wydatku takiego nie poniosł.

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

Podatnik miał zamiar wnieść do spółki z o.o. – w zamian za udziały w tej spółce – wkład niepieniężny w postaci nabytego w drodze darowizny gruntu, który nie stanowił środka trwałego, gdyż został nabyty na cele osobiste.

Wątpliwości budziła tu dopuszczalność rozliczenia wartości rynkowej tego gruntu jako kosztu uzyskania przychodu w myśl art. 22 ust. 1e pkt 1 updof. NSA przypomniat, że przepis ten odnosi się do przypadków, w których przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. W konsekwencji ustalenie kosztów uzyskania przychodów zgodnie z przewidzianymi w nim regułami może nastąpić wyłącznie w sytuacji wniesienia wkładu niepieniężnego w takiej postaci. NSA zauważył, że dokonany przez sąd pierwszej instancji zabieg, polegający w istocie na odpowiednim zastosowaniu spornej regulacji z całkowitym pominięciem jej części, należy uznać za niedopuszczalny i nieznaidujący uzasadnienia prawnego. Nie można bowiem dokonując wykładni przepisu prawa podatkowego ignorować zapisów wyznaczających jego hipotezę, rozszerzając w ten sposób zakres jego zastosowania na inne, niż ściśle określone w nim, przypadki. Tego typu „dopasowywanie” przepisu do stanu faktycznego należy ocenić jako nieusprawiedliione, gdyż prowadzi w rezultacie do przekreślenia sensu analizowanego unormowania i godzi w jego literalne brzmienie. Zdaniem NSA stanowisko prezentowane w zaskarżonym wyroku jest tym bardziej nieuprawnione, jeśli uwzględni się fakt, że ustawodawca uregulował odrębnie sytuacje, w których przedmiotem wkładu niepieniężnego nie jest środek trwały. W art. 22 ust. 1e pkt 3 updof przewidział on bowiem, że w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce (...) w zamian za wkład niepieniężny (...) ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 updof, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki. Jeżeli zatem przedmiotem wkładu niepieniężnego wnoszonego do spółki kapitałowej nie jest środek trwały (czy też wartość niematerialna i prawna), to wykluczone jest dokonywanie rozliczenia kosztów uzyskania przychodów na podstawie pkt 1 art. 22 ust. 1e updof. Konieczne jest wówczas rozważenie możliwości sięgnięcia do innej podstawy prawnej w celu ustalenia kosztów podatkowych (np. pkt 3 art. 22 ust. 1e updof). Ustawodawca przewidział bowiem, że nominalna wartość udziałów obejmowanych w zamian za wkład niepieniężny stanowi przychód podatnika (art. 17 ust. 1 pkt 9 updof). Jednocześnie określił zasady ustalania kosztów uzyskania takiego przychodu, przyjmując za kryterium różnicujące te zasady przedmiot wkładu. Nie ustalił zaś, jak zdaje się sugerować sąd pierwszej instancji, ogólnej reguły, że koszt uzyskania przychodu jest zawsze w takich przypadkach równy wartości przedmiotu wkładu.

Skoro zatem nieruchomości gruntowa, która ma być przez podatnika wniesiona aportem do spółki z o.o., nie jest środkiem trwałym (nie była wykorzystywana przez podatnika w działalności gospodarczej), to jej wartość rynkowa (ustalona przez rzeczoznawcę) nie będzie mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 1e pkt 1 updof. W takiej sytuacji faktycznej należy rozważyć zastosowanie art. 22 ust. 1e pkt 3 updof, który przewiduje możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na nabycie przedmiotu aportu, jeżeli oczywiście takowe zostały poniesione, co w przypadku nabycia pod tytułem darmym nie miało w ogóle miejsca. NSA przyznał rację Ministrowi Finansów, że w odniesieniu do aportu mającego za przedmiot uzyskany w drodze darowizny grunt, niebędący środkiem trwałym, podatnik osiągnie opodatkowany przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej.

(wyrok NSA z 12 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2034/11 – orzeczenie prawomocne)

10. Wymiana akcji na certyfikaty inwestycyjne

Dokonywanie wpłat na certyfikaty inwestycyjne papierami wartościowymi lub udziałami w spółkach z o.o. nie podlega opodatkowaniu, ponieważ uzyskanie (objęcie) z tytułu tych wpłat certyfikatów inwestycyjnych nie stanowi przychodu podatkowego.

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

NSA uznał, że z punktu widzenia prawa podatkowego istotnym zagadnieniem rozważanej problematyki jest ocena prawna: czy uzyskanie (objęcie) certyfikatów inwestycyjnych z tytułu dokonania na nie wpłaty udziałami lub papierami wartościowymi stanowi przychód podatkowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) zw. z art. 11 ust. 1 updof.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 7 updof, zbycie praw majątkowych w zakresie udziałów w spółkach kapitałowych oraz papierów wartościowych stanowi podatkowe źródło przychodów. Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof, który stanowi uszczegółowienie regulacji prawnej art. 10 ust. 1 pkt 7 updof, źródłem przychodu jest odpłatne zbycie udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych, stanowiące/powodujące przeniesienie własności tych udziałów i papierów wartościowych. Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof, opodatkowaniu podlega przychód, chociażby tylko należny, uzyskany ze zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych. Z tytułu przenoszącej własność udziałów i papierów wartościowych umowy wpłaty na certyfikaty inwestycyjne zapisujący się na certyfikaty uzyskuje świadczenie wzajemne w postaci uzyskania (objęcia) certyfikatu. Przytoczony przepis posługuje się tylko terminami: przychód, przychód należny, pojęcia prawnego przychodu jednak nie definiuje. Definicję przychodu podatkowego zawiera art. 11 ust. 1 updof. Zgodnie z nią, przychodami są co do zasady otrzymane lub postawione w roku podatkowym do dyspozycji osoby fizycznej: pieniądze i wartości pieniężne, równowartość w pieniądzu świadczeń w naturze oraz równowartość w pieniądzu innych nieodpłatnych świadczeń.

Pochodny instrument finansowy w postaci certyfikatu inwestycyjnego nie zastępuje pieniądza, nie stanowi postaci jego zamiennika czy substytutu, a więc nie jest wartością pieniężną, o której mowa w art. 11 ust. 1 updof. NSA podkreślił, że zapisujący się na certyfikaty inwestycyjne, z tytułu wpłaty dokonywanej udziałami w spółkach z o.o. i papierami wartościowymi uzyskuje (obejmuje) certyfikaty, nie realizuje zaś – przyszłych do tej czynności – praw z tytułu uzyskania (objęcia certyfikatu). Uzyskanie certyfikatu inwestycyjnego za wpłaty udziałów i papierów wartościowych nie jest więc tożsame z realizacją prawa z certyfikatu. W ustawie podatkowej – nazywane zbyciem – przeniesienie własności udziałów w spółkach z o.o. i papierów wartościowych (art. 17 ust. 1 pkt 6 updof) jest także odróżnione od zbycia pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacji praw z nich wynikających (art. 17 ust. 1 pkt 10 i ust. 1b updof).

Z tych powodów prawnych NSA ocenił, że dokonywanie wpłat na certyfikaty inwestycyjne papierami wartościowymi lub udziałami w spółkach z o.o. nie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) w zw. z art. 11 ust. 1 updof, ponieważ uzyskanie (objęcie) z tytułu tych wpłat certyfikatów inwestycyjnych nie stanowi przychodu podatkowego, o którym mowa w wymienionych przepisach.

(wyrok NSA z 8 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1479/11 – orzeczenie prawomocne)

11. Rozłożenie na raty zapłaty za sprzedane udziały

Jeżeli strony umowy sprzedaży udziałów w spółce z o.o. stosownie do zasady swobody umów, rozłożą płatność ceny na raty, to przychodem należnym w danym roku podatkowym będą tylko te kwoty, których terminy płatności przypadają w tym roku podatkowym.

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

Przepis art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof stanowi, że za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych. Spór w tej sprawie sprowadza się do rozbieżności stanowisk stron co do rozumienia pojęcia „przychody należne”, jakim posłużył się ustawodawca w tym przepisie. Podatnik utrzymuje, że „przychody należne”, to inaczej przychody wymagalne w rozumieniu prawa cywilnego, w szczególności na gruncie art. 455 i 353¹ Kodeksu cywilnego. Natomiast Minister Finansów, stosując wykładnię językową, uważa, że „przychody należne” to przychody przysługujące podatnikowi, które się należą i nie ma znaczenia, że nie zostały otrzymane.

WSA przypomniał, że zagadnienie to było już przedmiotem oceny sądów administracyjnych obu instancji. Wskazał tu zarówno te z orzeczeń, na które powołał się podatnik, tj. wyroki NSA z 17 września 2009 r., sygn. akt II FSK 549/08 oraz z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 282/09, jak również te, które zapadły w innych sprawach (np. wyrok WSA w Kielcach z 11 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 100/10).

WSA podzielił zdanie NSA wyrażone w uzasadnieniu powołanego wyroku z 9 czerwca 2010 r., że przychód należny powstaje w dacie, kiedy określona kwota przysługującego podatnikowi świadczenia pieniężnego staje się wymagalna i może on domagać się jej zapłaty.

Dodał także, że należy mieć na uwadze, że również w judykaturze jednoznacznie przyjmuje się, że w momencie, gdy podatnik uzyskuje już roszczenie żądania zapłaty, a tym samym dochodzenia wierzytelności przed sądem powszechnym, to taka wierzytelność jako wymagalna staje się przychodem należnym w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 6 updof. Zatem, do przychodów z kapitałów pieniężnych zalicza się tylko takie wierzytelności, które w danym momencie podatnikowi należą się, czyli są wymagalne, przy czym nie ma znaczenia, czy podatnik już faktycznie uzyskał świadczenie wynikające z takiej wierzytelności, czy też jeszcze nie. Ponieważ ustawa nie definiuje pojęcia „kwot należnych”, przyjmuje się, że chodzi tu o tego typu przychody, co do których podatnikowi przysługuje skuteczne prawo ich domagania się od kontrahenta. Musi zatem być to należność, wynikająca z istniejącego stosunku prawnego, łączącego podatnika z jego dłużnikiem oraz powinien nastąpić termin wymagalności danej raty należności. Zatem kwoty należne trzeba utożsamiać z wymagalnymi świadczeniami.

WSA podsumował, że skoro na podstawie przedwstępnej umowy została między stronami zawarta umowa przyrzeczona, na podstawie której zapłata z tytułu sprzedaży udziałów nastąpi w dwóch ratach (częściach), tj. w dniu 7 listopada 2007 r. i 7 maja 2008 r., a stosownie do zasady swobody umów strony miały prawo rozłożyć płatność ceny na dwie dowolne raty (części), to zasadnie WSA w Warszawie zinterpretował art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof w ten sposób, że przychód należny wynikający z umowy zawartej w 2007 r. powstanie z upływem każdego z wymienionych dni do zapłaty ceny, tj. dnia 7 listopada 2007 r. i dnia 7 maja 2008 r.

(wyrok WSA w Gliwicach z 15 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 1023/12 – orzeczenie nieprawomocne)

12. Szacowanie przychodu w przypadku objęcia udziałów w zamian za aport w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana jego część

Jeżeli wyrażona w cenie określonej w umowie wartość wnoszonego aportem do spółki kapitałowej wkładu odbiegałaby w sposób znaczny oraz bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej emitowanych akcji/udziałów, wówczas organ podatkowy mógłby badać przyjętą w umowie wartość rynkową przedmiotu aportu, jak też uwarunkowania (powody, uzasadnienie ekonomiczne) ustalenia wartości emisyjnej udziałów/akcji.

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

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 updop, przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio. Z kolei w myśl art. 14 updop przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Wartość tę określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Jeżeli wyrażona w cenie określonej w umowie wartość wnoszonego aportem do spółki kapitałowej wkładu odbiegałaby w sposób znaczny oraz bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej emitowanych akcji/udziałów, wówczas organ podatkowy miałby podstawę do weryfikacji rzeczywistej wartości wkładu. Przyjąć więc należy, że zastosowanie art. 14 ust. 1-3 updop „odpowiednio” oznacza, iż organ, przy spełnieniu przesłanek z art. 14 ust. 1-3 updop, mógłby badać przyjętą w umowie wartość rynkową przedmiotu aportu, jak też uwarunkowania (powody, uzasadnienie ekonomiczne) ustalenia wartości emisyjnej udziałów/akcji.

Uwzględniając realia rozpatrywanej sprawy, z której wynika, że wartość emisyjna (rynkowa) nowopowstałych udziałów równa była wartości rynkowej przedmiotu wkładu niepieniężnego (tak podano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej), sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że skoro w art. 12 ust. 1 pkt 7 updop przewidziano, że przychodem jest nominalna wartość udziałów/akcji objętych w zamian za wkład niepieniężny inny niż przedsiębiorstwo albo jego zorganizowana część, a więc wartość umownie określona przez strony, to nie jest dopuszczalne jakiegokolwiek ustalenie wartości w oparciu o zasady wskazane w art. 14 ust. 1-3 updop.

(wyrok NSA z 9 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2433/11 – orzeczenie prawomocne)

13. Odpłatne zbycie papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych w ramach działalności gospodarczej

Jeżeli przychody są uzyskiwane z odpłatnego zbycia papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacji praw z nich wynikających w wykonywaniu działalności gospodarczej, tj. w realizacji określonego w umowie spółki przedmiotu jej działalności, to u wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

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

Przychody wspólnika z udziału w niemającej osobowości prawnej spółce prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą uznaje się na podstawie art. 5b ust. 2 updof za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, pod warunkiem, że przychody te, zgodnie z art. 5a pkt 6 updof, nie mogą być zaliczone do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 updof. Jeżeli jednak spółka taka uzyskuje przychody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacji praw z nich wynikających w wykonywaniu działalności gospodarczej, tj. w realizacji określonego w umowie spółki przedmiotu jej działalności, przychody te stanowią u jej wspólnika przychody ze źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Nie dotyczy to jednak przychodów z takiego odpłatnego zbycia uzyskanych przy okazji prowadzenia przez spółkę działalności, której przedmiot jest inny.

W omawianym przypadku warunkiem zakwalifikowania przychodu z odpłatnego zbycia papierów wartościowych do źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, jest więc to, by obrót papierami wartościowymi następował w wykonywaniu działalności gospodarczej, czyli w realizacji zadeklarowanego przez wspólników przedmiotu działalności spółki, a nie tylko w związku z tą działalnością, przy wykorzystaniu istnienia spółki i prowadzenia przez nią działalności, której przedmiot jest jednak inny.

(wyrok NSA z 6 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1364/11 – orzeczenie prawomocne)

II. KOSZTY

1. Koszty z tytułu amortyzacji samochodu osobowego o wartości powyżej 20.000 euro

Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się każdorazowo tylko tę część odpisu amortyzacyjnego od samochodu osobowego o wartości powyżej 20.000 euro, która dotyczy wartości samochodu do wysokości tej kwoty.

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

Istota sporu sprowadza się do wykładni art. 16 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 15 ust. 1 updog. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 4 updog, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów od-

pisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20.000 euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania.

Przepis ten należy rozumieć tak, że skorzystanie z prawa do zaliczenia wydatków na amortyzację samochodu osobowego do kosztów uzyskania przychodów uzależnione jest od ustalenia, jaka część każdego z odpisów amortyzacyjnych dotyczy wartości samochodu nieprzekraczającej równowartości 20.000 euro. Pozostałej części odpisu nie można traktować jako wydatku stanowiącego koszt uzyskania przychodu. Innymi słowy, do kosztów uzyskania przychodów zalicza się każdorazowo tylko tę część odpisu amortyzacyjnego, która dotyczy wartości samochodu do wysokości 20.000 euro.

Przedstawiony sposób uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od samochodów osobowych, których wartość początkowa przekracza równowartość 20.000 euro, znajduje również uzasadnienie – poza gramatyczną i systemową wykładnią mających w tej kwestii zastosowanie przepisów prawa – w rocznym charakterze podatku dochodowego oraz w rocznych stawkach amortyzacyjnych (por. załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, poz. 07) i w szczegółowym uregulowaniu w art. 16h ust. 1 pkt 1 upod. okresu naliczania odpisów (początku i końca okresu dokonywania odpisów, z uwzględnieniem ustalonej ustawowo rocznej stawki amortyzacyjnej). Zgodnie z tym przepisem, suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Stanowisko spółki wywodzące, że podatnik może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wartość odpisów amortyzacyjnych w całości, aż do ich zrównania z równowartością 20.000 euro, a w kolejnych okresach nie uwzględniać naliczonych odpisów w kosztach, klóci się z istotą rozłożenia w czasie (określonym ustawowo – w przypadku samochodów osobowych na okres 5 lat) kosztów nabycia środków trwałych i powodowałoby uwzględnienie dopuszczalnego limitu wydatków na samochód osobowy w kosztach uzyskania przychodów w czasie krótszym niż przewidziany okres amortyzacji.

(wyrok NSA z 27 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2241/11 – orzeczenie prawomocne)

2. Kara umowna z tytułu rozwiązania umowy

Kara umowna zapłacona na podstawie zawartego z kontrahentem porozumienia, mająca charakter odstępnego, może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

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

WSA wskazał, że w sprawie nie ma zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 22 upod. Przepis ten wyłącza z kosztów uzyskania przychodów kary umowne i odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Nie dotyczy on przypadku niewykonania umowy w ogóle, w szczególności odstąpienia od wykonania inwestycji wbrew zawartemu w umowie zobowiązaniu zastrzeżonemu pod rygorem zapłaty kary umownej. Cytowany przepis reguluje zatem konsekwencje odszkodowawcze z tytułu wykonania umowy w sposób wadliwy lub ze zwłoką.

Istota sporu w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym kara umowna zapłacona kontrahentowi na podstawie zawartego porozumienia może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 updop?

Sam fakt nieosiągnięcia oczekiwanego efektu gospodarczego (uzyskania przychodu) nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu.

Gospodarczo uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, mające oczywisty związek z przychodami, w związku z negatywną zmianą okoliczności mogą wywoływać lub wywołują konieczność podejmowania przez podatnika działań zmierzających już nie do osiągnięcia przychodów, ale do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów.

W niniejszej sprawie zapłacona przez skarżącą na podstawie zawartego z kontrahentem porozumienia kara umowna, mająca charakter odstępnego, może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów na zasadzie ogólnej wynikającej z art. 15 ust. 1 updop. Spełnione są bowiem przesłanki, których wystąpienie warunkuje uznaniem danego wydatku za koszt uzyskania przychodów. W szczególności istnieje związek pomiędzy zapłatą kary umownej a zachowaniem i zabezpieczeniem źródła przychodów – działalności gospodarczej wnioskodawcy.

(wyrok WSA w Poznaniu z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 106/13 – orzeczenie nieprawomocne)

3. Odszkodowanie za ponadnormatywny czas używania przedmiotu leasingu

Wypłata odszkodowania będącego konsekwencją ponadnormatywnego używania maszyn budowlanych będących przedmiotem umowy leasingu, pozostaje w związku z prowadzoną działalnością. Wydatek na ten cel należy uznać za racjonalny i ekonomicznie uzasadniony, może więc zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.

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

Stosownie do art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. W ocenie NSA, mając na uwadze przywołane przepisy prawa, jak też inne obowiązujące regulacje, koszt poniesiony przez podatnika z poszczególnego źródła, powinien być rozważany jako element kształtujący dochód, jeżeli łącznie spełnione są cztery przesłanki:

- 1) koszt służy osiągnięciu przychodu, czyli został poniesiony w celu jego osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- 2) koszt został faktycznie poniesiony przez podatnika,
- 3) koszt nie został wymieniony w art. 16 ust. 1 updop, czyli nie został wyłączony z katalogu kosztów uzyskania przychodu,
- 4) koszt został udokumentowany przez podatnika, zgodnie z wymaganiami określonymi w przepisach prawa.

Najważniejszą przesłanką do rozważenia w sprawie, jest okoliczność wymieniona w punkcie pierwszym. W literaturze przedmiotu, która odnosi się do istnienia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkami a przychodami, podkreśla się, że w tego rodzaju konstrukcjach prawnych ustawodawca posługuje się wyraźnie pojęciem celu, a nie skutku. Decyduje zatem zamiar podatnika, który na tle okoliczności sprawy można uznać za realny.

Dokonując wykładni cytowanego przepisu art. 15 ust. 1 updog, należy dojść do wniosku, że dany przyszły wydatek, tj. ponoszony przez spółkę na odszkodowania za ponadnormatywne korzystanie z maszyn budowlanych na rzecz dostawcy tych maszyn, będzie związany z działalnością podatnika i będzie racjonalnie uzasadniony. Trudno byłoby uznać, że wydatek ten nie będzie ponoszony w celu uzyskania przychodu. Poniesienie bowiem tego wydatku pośrednio będzie miało wpływ na wielkość przychodu osiągniętego przez spółkę. Wyплаты odszkodowań będących konsekwencją ponadnormatywnego używania maszyn budowlanych, pozostają w związku z prowadzoną działalnością. Nie sposób nie przyznać słuszności pogładowi, że chociaż wydatki tego rodzaju nie prowadzą bezpośrednio do generowania przychodów, to bez ich poniesienia nie byłoby możliwe prowadzenie przez spółkę podstawowej działalności budowlanej. Do prowadzenia tej działalności potrzebne są bowiem maszyny budowlane, których pozyskanie wymaga zawarcia umowy leasingu na przedstawionych w stanie faktycznym warunkach. Jednocześnie wydatki te są uzasadnione z uwagi na fakt, że brak poniesienia tych wydatków prowadziłby w konsekwencji do konieczności zapłaty wyższych opłat leasingowych. Dlatego w ocenie NSA odszkodowanie za ponadnormatywny czas używania przedmiotu leasingu należy kwalifikować jako wydatek ponoszony w celu osiągnięcia przychodów.

(wyrok NSA z 21 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2452/11 – orzeczenie prawomocne)

4. Skradzione pieniądze

Starta w środkach pieniężnych nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, jeżeli niedobory zostały zawinione przez podatnika, poprzez niedostateczne wypełnienie funkcji kontrolnych i nadzoru nad działaniami nieuczciwego pracownika.

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

Skoro wydatki związane z działaniami podatnika, które są podejmowane w celu osiągnięcia przychodu można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu, to także tego rodzaju straty w środkach obrotowych, powstałe w wyniku kradzieży, które można zakwalifikować jako uboczny element działania podatnika dążącego do osiągnięcia przychodu, w zasadzie nie- niemożliwe do uniknięcia, mimo podejmowanych w tym zakresie różnych aktów staranności, także można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Jednak charakter kosztowy mają tylko te straty, które są rzeczywiste, nie powstały z winy podatnika, w szczególności jako wynik jego niedbalstwa, naruszenia przepisów albo w wyniku braku nadzoru nad pracownikami, w zasadzie powstałe na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych i nie do uniknięcia przez podmiot gospodarczy racjonalnie i staranie prowadzący swoje interesy. Tylko bowiem tego rodzaju straty można uznać za uboczny element działań podejmowanych w celu osiągnięcia przychodu. Straty powstałe na skutek braku staranności podatnika w prowadzeniu działalności gospodarczej nie mają charakteru kosztowego, bowiem także wydatki związane z działaniami niestarannymi, niedbałymi nie mogą być traktowane jako poniesione w celu osiągnięcia przychodu.

Sąd podziela interpretację organu podatkowego w zakresie odnoszącym się do konieczności wykazania przez podatnika chcącego zaliczyć stratę do kosztów, że powstała ona w okolicznościach pozwalających na takie zaliczenie. Zaliczenie konkretnych wydatków do kosztów uzyskania przychodu leży w interesie podatnika i zależy od jego starań, bo to podatnik dysponuje możliwościami wykazania, że wydatki zostały poniesione w rzeczywistości i uczynione zostały w celu osiągnięcia przychodu. Analogiczna sytuacja występuje w zakresie zaliczania strat do kosztów. Na podatniku ciąży zarówno obowiązek wykazania, że strata rzeczywiście powstała, jak i okoliczności jej powstania, bo to właśnie podatnik ma praktyczne możliwości dokumentowania i wykazywania takich zdarzeń.

Zgodzić się należy z organem podatkowym, że strona nie wykazała, że podjęła niezbędne działania zabezpieczające ją przed kradzieżą środków pieniężnych pochodzących z lokat dokonaną przez jej pracownika. Sam fakt dokonywania kradzieży w przeciągu trzech lat – 2009-2011, czyli relatywnie długiego okresu, świadczy, że pracownik nie podlegał należytej, bieżącej kontroli ze strony pracodawcy. Wykrycie kradzieży wystąpiło dopiero przy sporządzaniu bilansu rocznego za rok 2012, nie nastąpiło natomiast na podstawie procedury kontrolnej. Co świadczy, że spółka podejmując normalne procedury kontrolne i nadzorcze, mogła nie dopuścić do tej straty.

(wyrok WSA we Wrocławiu z 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 250/13 – orzeczenie nieprawomocne)

5. Strata z tytułu likwidacji nie w pełni umorzonych inwestycji w obcych środkach trwałych

Strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika podjętych w celu zwiększania rentowności prowadzonej działalności.

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

Spór dotyczył możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat w inwestycjach w obce środki trwałe, powstałych w wyniku rozwiązania umów najmu przed upływem okresu amortyzacji tych środków z uwagi na nierentowność działalności prowadzonej w wynajmowanych lokalach.

NSA stwierdził, że zagadnienie to było przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt II FPS 2/12. Uchwała ta zapadła wprawdzie w konkretnej sprawie, jednak ma ona pośrednią moc wiążącą także i w tej sprawie. Sąd podziela pogląd wyrażony w uchwale, a także uzasadniającą ten pogląd argumentację.

W powołanej uchwale przyjęto, że strata odpowiadająca niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym, niespełniająca przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 6 updop może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika podjętych dla realizacji celu określonego w art. 15 ust. 1 updop. W uzasadnieniu tej uchwały stwierdzono, że wyzbycie się przez podatnika inwestycji w obce środki trwałe jest równoznaczne z zaprzestaniem wykorzystywania tej inwestycji na potrzeby związane z działalnością prowadzoną przez tego podatnika. Powoduje to konsekwencję

tego rodzaju, że podatnik nie będzie już dalej mógł dokonywać odpisów amortyzacyjnych od tych środków trwałych i w tym objawia się skutek zerwania związku przyczynowo-skutkowego między poniesionymi nakładami a możliwością osiągnięcia przychodów.

Odrębną natomiast kwestią jest ocena spełnienia przesłanek z art. 15 ust. 1 updop na moment poniesienia kosztu, jakim jest strata w obcych środkach trwałych, będąca skutkiem zaprzestania ich amortyzacji. Strata ta, sama w sobie, nie jest zdarzeniem, które może służyć osiągnięciu przychodów. Jest ona natomiast często powiązana ze zdarzeniami, mającymi miejsce w toku prowadzenia działalności gospodarczej, która sama w sobie jest nakierowana na osiągnięcie przychodów. W tym też kontekście, mając na uwadze treść art. 16 ust. 1 pkt 6 updop, stratę należy wiązać z bezpośrednią przyczyną jej powstania, tj. likwidacją nie w pełni zamortyzowanych środków trwałych. Przez likwidację środka trwałego należy przy tym rozumieć takie wyzbycie się środków trwałych, które jest racjonalnie i ekonomicznie uzasadnione z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej i będzie miało związek z przychodami w rozumieniu art. 15 ust. 1 updop. Jeżeli inwestycja w obcych środkach trwałych w danej lokalizacji, pomimo istniejącej nadal możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych, z różnych powodów nie przynosi spodziewanych zysków, bądź wręcz przynosi straty finansowe, racjonalnym, ekonomicznie uzasadnionym działaniem podatnika, także z punktu widzenia realizacji celów wskazanych w art. 15 ust. 1 updop, a więc osiągania przychodów, zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, będzie zaprzestanie korzystania z takiej inwestycji, czyli jej likwidacja z powodu utraty przydatności gospodarczej.

Ze stanu faktycznego, opisanego we wniosku o interpretację wynika, że powodem likwidacji środków trwałych (inwestycji w obce środki trwałe) jest nierentowność działalności gospodarczej prowadzonej w wynajmowanych i adaptowanych przez spółkę lokalach użytkowych, bez zmiany rodzaju działalności. Działanie podatnika, polegające na rozwiązywaniu umów najmu, mimo niezamortyzowania w pełni inwestycji w obcych środkach trwałych służy zatem ograniczaniu strat, kumulowanych przez prowadzenie działalności w tych lokalach, a tym samym nakierowane jest na zwiększanie rentowności prowadzonej działalności. Strata w postaci niezamortyzowanej wartości początkowej środków trwałych może zatem zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, spełnia bowiem warunki określone w art. 15 ust. 1 updop.

(wyrok NSA z 25 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2645/11 – orzeczenie prawomocne)

6. Składki na OC członków zarządu

Wydatki ponoszone na objęcie ochroną od odpowiedzialności cywilnej osób pełniących funkcje w organach spółki nie stanowią kosztu uzyskania przychodów, ponieważ nie mają one związku z uzyskiwanym przychodem.

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

Przepis art. 15 ust. 1 updop stanowi, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Ukształtowana wykładania tego przepisu wskazuje, że warunkiem uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest łączne spełnienie trzech warunków: faktycznego poniesienia wydatku przez podatnika, istnienia związku z prowadzoną przez podatnika działalnością, poniesienie tego wydatku w celu uzyskania przychodu, jego zwiększenia bądź

zachowania źródła przychodu. Zaliczenie poniesionego wydatku do kosztów może nastąpić, jeżeli działania podatnika zmierzają do uzyskania przychodu i zostały wyraźnie skierowane na uzyskanie tego przychodu. Musi istnieć źródło przychodów oraz związek przyczynowy między wydatkami i przychodami. Zatem z punktu widzenia omawianej definicji każdy wydatek poniesiony przez podatnika dla oceny, czy mieścił się w kategorii kosztów, wymaga rozważenia w aspekcie celowości (racjonalności działań) oraz istnienia związku przyczynowego z uzyskiwanym przez niego przychodem. Jednocześnie dokonując interpretacji art. 15 ust. 1 updop, nie można dokonać wykładni takiej, która byłaby sprzeczna z sensem słów zawartych w tym przepisie. Zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę przede wszystkim przeznaczenie wydatku (jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność) oraz możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Rozważania te prowadzą do wątpliwości czy wskazany we wniosku o wydanie interpretacji wydatek na ubezpieczenie członków zarządu można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów przez spółkę. Wydatki, które spółka poniesie w związku ze wskazanym we wniosku ubezpieczeniem, nie mają na celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, przez spółkę, lecz mają na celu chronić od odpowiedzialności cywilnej przede wszystkim podmioty zależne, wszelkie osoby fizyczne, które były, są obecnie lub będą członkiem zarządu, członkiem rady nadzorczej itd. Wskazać należy, że osoba fizyczna, przyjmując funkcję określoną w umowie ubezpieczenia, za określone wynagrodzenie, bierze odpowiedzialność za pełnienie tej funkcji. Osoba taka może ubezpieczyć się na wypadek odpowiedzialności finansowej związanej z pełnionym stanowiskiem, co wiązać się będzie z obowiązkiem uiszczania składek ubezpieczeniowych. Skoro jednak to spółka ma ponosić koszty z tytułu takiej umowy ubezpieczenia, to wydatki te nie stanowią kosztu uzyskania przychodów – ani w sposób bezpośredni, ani w sposób pośredni nie mają związku z uzyskiwanym przychodem. Wydatki te są ponoszone, aby chronić od odpowiedzialności cywilnej osoby pełniące funkcje w organach spółki.

(wyrok NSA z 21 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1322/11 – orzeczenie prawomocne)

7. Likwidacja zaniechanej inwestycji

Likwidacja środka trwałego polega nie tylko na jego fizycznym unicestwieniu. Może to być także jego wycofanie z użytku i wykreślenie z ewidencji.

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

Nie ma przekonujących powodów, aby przyjąć, że w przypadku zaniechania inwestycji, czy też generalnie rzecz biorąc zaprzestania wykorzystywania tej inwestycji w prowadzonej działalności gospodarczej, istotnym a wręcz rozstrzygającym warunkiem decydującym o możliwości zaliczenia wydatków tak powstałych do kosztów uzyskania przychodów jest fizyczna likwidacja tej inwestycji (poniesionych nakładów), co w praktyce musiałoby przybrać postać demontażu, często połączonego z destrukcją zamontowanych elementów. Warunek taki nie wynika z przepisów podatkowych, a ponadto w wielu przypadkach skłaniałby podatników do podejmowania zupełnie nieracjonalnych i nieekonomicznych działań bez istnienia ku temu uzasadnionej potrzeby.

Widać to choćby na przykładzie stanu faktycznego opisanego przez spółkę w niniejszej sprawie. Strona podała w swoim wniosku, że w większości przypadków likwidacji danej inwe-

stycji dotyczącej stacji paliw decyzje takie są podejmowane na podstawie niekorzystnych wyników analiz rynkowych w zakresie efektywności danego przedsięwzięcia, np. w sytuacji gdy pomiędzy podpisaniem umowy przedwstępnej zakupu gruntu a rozpoczęciem prac budowlanych w okolicy powstała inna stacja paliw, wybudowana przez firmę konkurencyjną lub też w sytuacji gdy z uwagi na zmiany w organizacji ruchu drogowego dane miejsce przestało spełniać warunki uzasadniające efektywność i opłacalność przedsięwzięcia. Spółka podała, że stan zaawansowania każdej z zaniechanych inwestycji jest różny, w zależności od momentu podjęcia decyzji o zaniechaniu i powodów, w oparciu o które je podjęto. Może już dojść do wykonania określonych prac ziemnych (wykopy fundamentowe) oraz do nabycia określonych wartości niematerialnych i prawnych związanych z konkretną inwestycją (projektów architektonicznych).

W podanych więc przez spółkę okolicznościach, trudno podzielić stanowisko organu podatkowego, aby preferować fizyczną likwidację takiej zaniechanej inwestycji. Należy też zauważyć, że demontaż inwestycji i przywrócenie obiektu do stanu pierwotnego byłoby znacznie utrudnione i nieuzasadnione ekonomicznie.

(wyrok NSA z 25 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2225/11 – orzeczenie prawomocne)

8. Koszty z tytułu amortyzacji środka trwałego sfinansowanego pożyczką od akcjonariuszy

W przypadku zaistnienia niedostatecznej kapitalizacji spółka powinna proporcjonalnie obniżyć bieżące koszty uzyskania przychodów poprzez zmniejszenie wartości kosztów uzyskania przychodów z tytułu zapłaty odsetek naliczonych po dniu oddania środka trwałego do używania oraz odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środka trwałego, przy jednoczesnym pozostawieniu bez zmian wartości początkowej tego środka trwałego oraz dokonanych już odpisów amortyzacyjnych.

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

W skardze kasacyjnej wskazano, że z przepisu art. 16 ust. 1 pkt 60 updop wyprowadzić można wniosek, że uwzględnienie skutków zastosowania przepisów o niedostatecznej kapitalizacji odbywać się powinno w ramach odsetek, jako konkretnie wskazywanej przez ustawodawcę kategorii kosztów podatkowych.

Jednak ściśle rzecz biorąc ani Minister Finansów w wydanej interpretacji indywidualnej, ani sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku, nie twierdzili, że jest inaczej.

Minister Finansów stwierdził bowiem m.in., że ustawodawca nie uzależnia wyłączenia odsetek od pożyczek (kredytów) z kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 60, ust. 6 i ust. 7b updop od formy (sposobu) rozliczania tych odsetek dla celów podatkowych. Jeżeli art. 16 ust. 1 pkt 60 updop ma zastosowanie, kosztów uzyskania przychodów spółki nie powinna powiększać:

- część odsetek uwzględnionych w wartości początkowej środków trwałych,
- część podlegających rozliczeniu na zasadach ogólnych zapłaconych odsetek od pożyczki.

Przyjęcie takiego założenia było jak najbardziej prawidłowe i zasadne oraz stanowiło dla Ministra Finansów punkt wyjścia do przedstawienia kompleksowej „metalogii” wyłącza-

nia z kosztów uzyskania przychodów, płaconych przez spółkę odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych jej przez akcjonariuszy, w przypadku spełnienia przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 60 updop.

Polegała ona, jak podsumował to sąd pierwszej instancji, uznając również jej prawidłowość, na tym, że w przypadku zaistnienia niedostatecznej kapitalizacji spółka powinna proporcjonalnie obniżać bieżące koszty uzyskania przychodów poprzez zmniejszenie wartości kosztów uzyskania przychodów z tytułu zapłaty odsetek naliczonych po dniu oddania środka trwałego do używania oraz odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środka trwałego, przy jednoczesnym pozostawieniu bez zmian wartości początkowej tego środka trwałego oraz dokonanych już odpisów amortyzacyjnych.

Należy przy tym podkreślić, że wprawdzie te dwa ostatnie elementy wskazanej przez Ministra Finansów metody wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów odsetek w przypadku zaistnienia niedostatecznej kapitalizacji dawały spółce asumpt do wykazywania niekonsekwencji w stanowisku Ministra Finansów, to jednak przy przyjętych prawidłowo założeniach wyjściowych, co do konieczności uwzględnienia również w dokonywanych korektach odsetek naliczonych do dnia przekazania środków trwałych do używania, stanowiły o tym, że metoda ta była dla spółki możliwie, jak najmniej uciążliwa.

(wyrok NSA z 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2184/11 – orzeczenie prawomocne)

9. Odsetki płacone przy zakupie na raty a przepisy o cienkiej kapitalizacji

Pojęcie „wartość zadłużenia” należy odnosić do wszelkiego rodzaju zadłużenia z jakiegokolwiek tytułu prawnego, w tym z tytułu zakupu na raty od większościowego udziałowca, nie tylko pożyczek i kredytów pieniężnych.

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

W art. 16 ust. 1 pkt 60 updop w określonym w nim kontekście posłużono się odrębnym określeniem „pożyczki (kredytu)” oraz „wartości zadłużenia”. Wyłącznie pierwsze z tych pojęć, tj. pożyczki, doczekało się zdefiniowania na potrzeby omawianej regulacji. W art. 16 ust. 7b updop ustawodawca wyraźnie doprecyzował przedmiot pożyczki (określona wartość wyrażona w pieniądzu). Jednocześnie kategoria pożyczek uzupełniona została o ujętą w nawiasie kategorię kredytów, co – jak słusznie zauważył sąd pierwszej instancji – należy odczytywać z jednej strony, jako zrównanie kredytów z pożyczkami dla celów wyłączenia odsetek z kosztów uzyskania przychodów w warunkach art. 16 ust. 1 pkt 60 updop, a z drugiej (uwzględniając zasady pisowni języka polskiego), jako uzupełnienie treści przed nawiasem. Tym samym użyte w analizowanym przepisie pojęcie „kredytu” nie może być utożsamiane (nie pokrywa się) z zakresem pojęcia „pożyczka”.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma definicji „kredytów” oraz „wartości zadłużenia”, w związku z tym należy, przy ustalaniu znaczenia tych wyrażen, odwołać się do wykładni językowej. Przez użyte w art. 16 ust. 1 pkt 60 updop wyrażenie kredyt można rozumieć każdą formę zadłużenia funkcjonującą w obrocie gospodarczym. W obrocie tym – na co zwrócił słusznie uwagę sąd pierwszej instancji – znana jest instytucja kredytu kupieckiego, towarowego, handlowego, która odpowiada transakcji opisanej przez podatnika

we wniosku. Przez kredyt kupiecki rozumie się bowiem każdy zakup, którego termin płatności zostaje odroczony na późniejszy termin, czy też ustalona cena zostanie rozłożona na raty.

O długu natomiast mówi się wtedy, kiedy po stronie dłużnika istnieje zobowiązanie. Pojęcie zadłużenia zbliżone jest więc w swoim zakresie do instytucji „zobowiązanie” określonej w przepisach prawa cywilnego i oznacza obowiązek dłużnika do spełnienia oznaczonego świadczenia, a więc świadczenia, którego wielkość jest już stronom znana, choć świadczenie takie nie musi być jeszcze na dany moment wymagalne (por. wyrok NSA z 28 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 699/11).

Zdaniem NSA należy stwierdzić, że na gruncie wykładni językowej nie można przyjąć, że „wartość zadłużenia” obejmuje tylko zadłużenia z tytułu „pożyczek” w rozumieniu art. 16 ust. 7b updof.

(wyrok NSA z 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2409/11 – orzeczenie prawomocne)

10. Wydatki na prowadzenie niepublicznego przedszkola pokryte dotacją zwolnioną od opodatkowania

Niestanowiące kosztów uzyskania przychodów wydatki i koszty związane z prowadzeniem niepublicznego przedszkola, sfinansowane bezpośrednio z dotacji stanowiącej przychód wolny od podatku dochodowego, nie mogą być uwzględniane w kosztach uzyskania przychodów poprzez zastosowanie proporcji, o której mowa w art. 22 ust. 3 i 3a updof.

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

W rozpoznawanej przez NSA sprawie istota sporu dotyczyła kwestii, czy w sytuacji gdy nie jest możliwe ustalenie, które koszty w ramach prowadzonej działalności są finansowane środkami pochodzącymi z wolnej od podatku dotacji przyznanej z budżetu gminy, a które pokryte są z wpłat rodziców, stanowiących przychód podlegający opodatkowaniu, koszty uzyskania przychodów niepublicznego punktu przedszkolnego mogą być rozliczane w oparciu o zasadę proporcji wyrażoną w art. 22 ust. 3 i 3a updof.

NSA wyjaśnił, że dotacje otrzymywane z budżetu gminy m.in. przez niepubliczne przedszkola na podstawie art. 90 ustawy o systemie oświaty, przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań takiej placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, są dotacjami w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Stanowią one przychód z działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 2 updof, jednak korzysta on ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof.

Natomiast stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 56 updof (w brzmieniu przepisu obowiązującym w sprawie), nie stanowią kosztów podatkowych wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 46, 47a, 47c, 47d, 116, 122 i 129. Użyty w tym przepisie zwrot „bezpośrednio” należy rozumieć wprost „bez jakiegokolwiek pośrednictwa”, a nie chronologicznie jako czasową konwencję zdarzeń. Tak więc pojęcie „bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów)” dotyczy również wydatków i kosztów, które zostały poniesione, a następnie zwrócone, zrefundowane podatnikowi w formie dotacji. W związku z tym, wydatki sfinansowane z dotacji zwolnionej od opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 updof, nie mogą zostać zaliczo-

ne do kosztów uzyskania przychodów, co znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

Ustawowe wyłączenie określonych wydatków z kosztów podatkowych powoduje, że w opisaney we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego sytuacji nie znajdują zastosowania przepisy art. 22 ust. 3 i 3a updof. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Zasadę tę stosuje się również w przypadku, gdy część dochodów z tego samego źródła przychodów podlega opodatkowaniu, a część jest wolna od opodatkowania, z wyłączeniem źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2 updof. Przepisy te odnoszą się do sytuacji, gdy podatnik ponosi wydatki, które co do zasady mogłyby być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, ale służą uzyskaniu przychodów ze źródeł, z których dochód nie podlega opodatkowaniu. Natomiast w sytuacji gdy dany wydatek jest wyłączony z kosztów podatkowych, to nie może być jednocześnie uwzględniany w tych kosztach poprzez zastosowanie proporcji, o której mowa w art. 22 ust. 3 i 3a updof.

W tym stanie prawnym NSA uznał, że w przypadku podatniczki nie ma znaczenia, że uzyskuje ona dochody opodatkowane i wolne od podatku. Wydatki sfinansowane z dotacji zwolnionej od opodatkowania należy bowiem wyeliminować z kosztów uzyskania przychodów w całości.

(wyrok NSA z 10 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1848/11 – orzeczenie prawomocne)

11. Odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy

Zapłacone odsetki od kredytu zaciągniętego przez spółkę na wypłatę dywidendy dla udziałowca nie stanowią kosztów uzyskania przychodów tej spółki. Nie są to bowiem wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów ani zachowania czy zabezpieczenia źródła przychodów.

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

Stosownie do treści art. 15 ust. 1 updof, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Wydatek będzie mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów, jeśli zostaną spełnione łącznie następujące warunki: (1) poniesiony wydatek musi mieć bezpośredni lub pośredni wpływ na powstanie przychodu, (2) poniesiony wydatek musi mieć na celu zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, (3) wydatek nie może znajdować się w katalogu kosztów negatywnych określonych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Słusznie w uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ podatkowy wskazywał, że zapłacone odsetki od środków pochodzących z kredytu, wykorzystywanych przez skarżącą w związku z obowiązkiem wypłaty dywidendy, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów, gdyż nie spełniają warunku określonego celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, będącego podstawą zastosowania art. 15 ust. 1 updof.

W uchwale składu siedmiu sędziów z 12 grudnia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/11, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że odsetki oraz inne wydatki związane z kredytem

zaciągnięty przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na wypłatę dywidendy należnej jej udziałowcom, zgodnie z art. 15 ust. 1 updog, nie są kosztem uzyskania przychodów tej spółki. Wyrażony tu przez Naczelnego Sąd Administracyjny pogląd należy odnosić do rozpatrywanej sprawy, gdyż uchwała została podjęta w analogicznym stanie prawnym niezmiennego unormowania art. 15 ust. 1 updog. W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż niezależnie od tego, że uchwała składu siedmiu sędziów NSA jest wiążąca w danej sprawie – art. 187 § 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ma ona tzw. ogólną moc wiążącą, wynikającą z art. 269 § 1 tej ustawy. Ostatnio wymieniony przepis nie pozwala bowiem żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć innej sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA. Skład, który nie aprobuje wspomnianego stanowiska, może jedynie ponownie przedstawić dane zagadnienie odpowiedniemu składowi powiększonemu NSA (zob. B. Gruszczyński w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2006, s. 441).

(wyrok NSA z 11 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2023/11 – orzeczenie prawomocne)

III. INNE ZAGADNIENIA

1. Operacje w walucie obcej na firmowym rachunku bankowym

W sytuacji gdy nie doszło do faktycznej wymiany waluty, to nie miało miejsca „faktyczne zastosowanie kursu waluty”. Zasadne jest więc wówczas przyjęcie do obliczenia różnic kursowych kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski.

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

NSA powołując się na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1682/09, z 27 września 2011 r., sygn. akt II FSK 524/10 i z 5 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 2580/10 oraz II FSK 221/11 podzielił wyrażone w nich stanowisko, że faktycznie zastosowany kurs waluty z określonego dnia, to taki kurs, który rzeczywiście został użyty, a więc którym się posłużono, wykorzystując go w danej operacji gospodarczej. Dotyczy to zwłaszcza przypadków, gdy w dniu otrzymania przychodu lub dokonania zapłaty rzeczywiście doszło do zastosowania konkretnego kursu przy zrealizowaniu operacji polegającej na zamianie wartości wyrażonych w walucie polskiej na waluty obce lub odwrotnie.

NSA zwrócił uwagę, że w powołanych wyrokach trafnie zauważono, że dokonując wykładni pojęcia „faktycznie zastosowany kurs waluty”, której istotą jest wyjaśnienie znaczenia terminu „faktycznie”, wobec nieistnienia jego legalnej definicji odwołać się należy do dyrektywy interpretacyjnej języka potocznego i przypisać definiowanemu terminowi takie znaczenie, jakie ma on w języku potocznym. Według „Uniwersalnego słownika języka polskiego” pod redakcją S. Dubisza (Warszawa 2008, tom I, s. 873) „faktycznie” znaczy: zgodnie z faktami, w istocie, rzeczywiście, niewątpliwie, naprawdę. A zatem „faktycznie zastosowany kurs waluty”, to taki kurs, który był w istocie, rzeczywiście, naprawdę zastosowany. Mógł on być

rzeczywiście i naprawdę zastosowany tylko wtedy, gdy na jego podstawie, w oparciu o wyrażoną w nim cenę waluty, doszło do przeprowadzenia operacji finansowej przewalutowania, czyli do wyrażenia w danej walucie wartości pieniężnej określonej pierwotnie w innej walucie. Cechy „faktycznego zastosowania” kursu nie można odnieść do sytuacji, gdy w istocie nie dochodzi do operacji przewalutowania w następstwie sprzedaży lub zakupu określonej waluty, ponieważ w takiej sytuacji nie następuje rzeczywiste wyrażenie w określonej walucie wartości pieniężnej wyrażonej pierwotnie w innej walucie; można tu jedynie mówić o zastosowaniu kursu do potencjalnej oceny wartości zawartej w określonej jednostce pieniężnej, a więc o potencjalnym zastosowaniu danego kursu, ale nie o jego zastosowaniu rzeczywistym, które musi odnosić się do rzeczywistej, naprawdę przeprowadzonej transakcji.

NSA zgodził się ze stanowiskiem, że skoro nie doszło do faktycznej wymiany waluty, to tym samym nie miało miejsca „faktyczne zastosowanie kursu waluty”, co z kolei uzasadniało przyjęcie do obliczenia różnic kursowych, wynikającego z art. 24c ust. 4 updof – kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski.

(wyrok NSA z 13 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2499/11 – orzeczenie prawomocne)

2. Ustalenie dochodu z uwzględnieniem różnic remanentowych

Możliwość ustalenia dochodu z uwzględnieniem różnic remanentowych dla potrzeb obliczenia zaliczek nie jest uzależniona od zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze sporządzania spisu z natury.

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

WSA uznał, że z obowiązujących w tym zakresie przepisów nie można wywnioskować, że ustalanie dochodu z uwzględnieniem remanentu sporządzanego na koniec każdego miesiąca uzależnione jest od uprzedniego powiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze sporządzenia spisu z natury.

Za dochód z działalności gospodarczej stanowiący podstawę obliczenia zaliczki u podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych uznaje co do zasady różnicę pomiędzy wynikającym z tych ksiąg przychodem i kosztami jego uzyskania. Jeżeli jednak podatnik na koniec miesiąca sporządza remanent towarów, surowców i materiałów pomocniczych lub naczelnik urzędu skarbowego zarządzi sporządzenie takiego remanentu, dochód ustala się według zasad określonych w art. 24 ust. 2 updof, tj. z uwzględnieniem różnic remanentowych.

Zgodnie z § 27 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. nr 152, poz. 1475 ze zm.), podatnicy są obowiązani do sporządzenia i wpisania do księgi spisu z natury towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów (zwanego dalej „spisem z natury”), na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, a także w razie zmiany współnika, zmiany proporcji udziałów współników lub likwidacji działalności. Spis z natury podlega wpisaniu do księgi także wówczas, gdy osoby prowadzące działalność gospodarczą sporządzają go za okresy miesięczne oraz gdy na podstawie odrębnych przepisów jego sporządzenie zarządził naczelnik urzędu skarbowego.

Stosownie natomiast do § 28 ust. 4 rozporządzenia, o zamiarze sporządzenia spisu z natury w innym terminie niż na dzień 1 stycznia, 31 grudnia oraz na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej podatnicy są obowiązani zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie co najmniej siedmiu dni przed datą sporządzenia tego spisu.

Oznacza to, że wyłącznie od decyzji podatnika zależy, czy będzie sporządzał remanent w innym terminie niż na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego czy też na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, o ile oczywiście nie doszło do zmiany wspólnika, zmiany proporcji udziałów wspólników lub likwidacji działalności oraz o ile na podstawie odrębnych przepisów sporządzenia spisu z natury nie zarządził naczelnik urzędu skarbowego.

Jednocześnie ani § 28, ani inne przepisy rozporządzenia nie zawierają zapisu, że zachowanie wskazanych wymogów, w tym zawiadomienie o zamiarze sporządzenia spisu jest warunkiem dokonania spisu z natury i wpisania go do księgi. Tym bardziej nie można wyciągać wniosku, że brak tego zawiadomienia uniemożliwia korzystanie z metody ustalania dochodu określonej w art. 24 ust. 2 updog.

Zdaniem WSA możliwość ustalenia dochodu dla potrzeb obliczenia zaliczek według metody określonej w art. 24 ust. 2 updog nie jest uzależniona od zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze sporządzania spisu z natury. Gdyby ustawodawca chciał osiągnąć taki rezultat braku omawianego zawiadomienia, uczyniłby to wprost w przepisie prawa. Tymczasem w treści art. 44 ust. 2 zdanie drugie updog uzależnił możliwość ustalenia dochodu z uwzględnieniem różnic remanentowych jedynie od sporządzania przez podatnika na koniec miesiąca remanentu bądź od sytuacji gdy naczelnik urzędu skarbowego zarządzi sporządzenie takiego remanentu.

Nie oznacza to jednak, że niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku zawiadomienia o zamiarze sporządzenia spisu z natury, nie rodzi żadnych skutków prawnych. Przyjąć należy, że niewypełnienie tego warunku świadczy o wadliwym prowadzeniu podatkowej księgi, co może pozbawić ją wyjątkowej mocy dowodowej i charakteru dowodu kwalifikowanego.

(wyrok WSA w Białymstoku z 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 70/13 – orzeczenie prawomocne)

3. Spółka przejmująca może korzystać ze zwolnień podatkowych przysługujących spółce przejmowanej

Przejęcie przez spółkę przejmującą spółki przejmowanej skutkujące wstąpieniem przez nią we wszelkie przewidziane w ustawie podatkowej prawa i obowiązki spółki przejmowanej oznacza kontynuowanie przez spółkę przejmującą biegu dwuletniego okresu posiadania udziałów i nie powoduje utraty prawa do zwolnienia od podatku.

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

Sprawa dotyczyła prawa do zastosowania zwolnienia podatkowego dla dochodu osiąganego z tytułu dywidend wypłacanych sobie przez powiązane spółki z UE i EOG. Jednym z warunków dla zastosowania tego zwolnienia, wynikającego z art. 22 updog, jest posiadanie udziałów nieprzerwanie przez okres dwóch lat. Organ podatkowy wydający interpretację

indywidualną nie zgodził się z tym stanowiskiem, wskazując na art. 22 ust. 4 pkt 3 i art. 22 ust. 4a updop, które wymagają, aby spółka posiadała nie mniej niż 10% udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendy bezpośrednio i nieprzerwanie przez minimalny okres dwóch lat. Ustawodawca używa sformułowania „udział bezpośredni”. W konsekwencji, zdaniem fiskusa, w sprawie nie będą miały zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące następstwa prawnego.

NSA uznał, że dwuletni termin nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) jest warunkiem materialnoprawnym zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i ust. 4 pkt 3 i ust. 4a updop, a zwolnienie od podatku jest prawem majątkowym, w które – zgodnie z art. 93 § 2 pkt 1 w zw. z art. 93 § 1 Ordynacji podatkowej – wstępuje następca prawny. Przepisy te stanowią, że następca prawny wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki przejmowanej (spółek przejmowanych). Następstwo prawne pod tytułem ogólnym – które te przepisy na gruncie prawa podatkowego wprowadzają – oznacza w istocie wstąpienie w sytuację prawną spółki przejmowanej (spółek przejmowanych), a więc oznacza to kontynuowanie przez spółkę przejmującą biegu terminu jako terminu nieprzerwanego w rozumieniu art. 22 ust. 4a updop.

(wyrok NSA z 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1675/11 – orzeczenie prawomocne)

4. Prawo do określenia w drodze decyzji straty podatkowej nie ulega przedawnieniu

Decyzja określająca wysokość straty może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została odliczona.

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

W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej zakwestionowana została prawidłowość rozliczenia przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2003-2005. Wszczęte w 2009 r. postępowanie podatkowe zakończyło się wydaniem w czerwcu 2011 r. przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość straty poniesionej z prowadzonej działalności gospodarczej w 2003 r. w wysokości niższej od kwoty wykazanej w zeznaniu.

Organ odwoławczy utrzymał zaskarżoną przez podatnika decyzję w mocy, uznając za bezzasadny zarzut, że została ona wydana po upływie terminu do rozliczenia straty za 2003 r., który zdaniem strony upłynął 31 grudnia 2008 r. Zdaniem tego organu, możliwość określenia straty w drodze decyzji istnieje, dopóki możliwa jest weryfikacja zeznania podatkowego za rok podatkowy, w którym podatnik zmniejszył dochód o stratę z lat wcześniejszych. W rozpoznawanej sprawie terminem tym jest 31 grudnia 2014 r.

Ze stanowiskiem organów podatkowych zgodził się sąd pierwszej instancji, podkreślając, że warunkiem wydania przez organ podatkowy w 2011 r. decyzji określającej wysokość straty za rok 2003, poniesionej z prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jest istnienie w kolejnych latach prawa podatnika do obniżenia dochodów uzyskiwanych z tego samego źródła. Chodzi przy tym o istnienie samego uprawnienia, a nie fakt jego realizacji. NSA również nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej podatnika.

Wyjaśnił, że strata nie jest odwrotnością zobowiązania podatkowego, a więc nie jest ujemnym zobowiązaniem podatkowym, ale przeciwieństwem dochodu, czyli występującą w po-

datkach dochodowych różnicą pomiędzy wysokością przychodów a wysokością kosztów ich uzyskania, w sytuacji gdy koszty przewyższają przychody. Jest to więc określony stan faktyczny, stanowiący element podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, a nie prawnie określona powinność zapłaty. Określenie wysokości straty przez organ podatkowy jest możliwe wtedy – jak stanowi art. 24 Ordynacji podatkowej – gdy poniesienie takiej straty uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych, a podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał straty w deklaracji lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji.

Prawo do wydania decyzji określającej wysokość straty nie ulega więc przedawnieniu w rozumieniu art. 70 § 1 O.p., gdyż nie dotyczy zobowiązania podatkowego, co jednak nie oznacza, że nie jest ograniczone w czasie. Ograniczenie to wynika jednak wyłącznie z funkcji, jaką dla ustalenia prawnopodatkowego stanu faktycznego odgrywa wysokość straty poniesionej przez podatnika w latach poprzednich.

Jeżeli zatem odliczenie straty od dochodu możliwe jest w ciągu kolejnych pięciu lat podatkowych – jak przewidziano to w art. 9 ust. 3 updof – to organy podatkowe mogą określić wysokość straty w takim terminie, w jakim są uprawnione do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, co wiąże się z koniecznością ustalenia podstawy faktycznej takiego rozstrzygnięcia. Ponieważ elementem takiej podstawy faktycznej jest także strata, zasadniczo będzie to więc pięć lat po upływie roku kalendarzowego, w którym upłynął pięcioletni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, w określeniu wysokości którego uwzględniona została wartość odliczonej straty. Jeżeli natomiast w terminach z art. 9 ust. 3 updof podatnik nie odliczył straty, prawo do wydania decyzji określającej wysokość straty podatkowej nie będzie czasowo ograniczone, ponieważ nieodliczona strata nie miała w takim przypadku wpływu na jakiegokolwiek mogące podlegać przedawnieniu zobowiązanie podatkowe.

(wyrok NSA z 3 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2208/12 – orzeczenie prawomocne)

5. Zapłata zaliczki na podatek z rachunku bankowego spółki cywilnej powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wspólnika

Wpłata na poczet zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych należnej od wspólnika spółki cywilnej, dokonana z rachunku bankowego prowadzonego dla wspólników tej spółki, prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

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

Organ podatkowy pierwszej instancji odmówił zaliczenia wpłaty dokonanej z rachunku bankowego spółki cywilnej na zaliczkę w podatku dochodowym od osób fizycznych za październik 2010 r., należną od podatniczki. Postanowienie w tej sprawie zostało utrzymane w mocy przez organ odwoławczy, który stwierdził, że wpłaty na poczet zaliczki w podatku dochodowym od osób fizycznych podatniczki dokonała spółka cywilna, która nie jest podatnikiem tego podatku. Nie wystąpiły zatem przesłanki do zaliczenia tej wpłaty na poczet zaliczki, a w rezultacie zobowiązanie podatkowe podatniczki z tego tytułu nie wygasło.

Wojewódzki sąd administracyjny uchylił zaskarżone postanowienie, stwierdzając, że organ podatkowy oparł je na błędnym założeniu, że nie można zaliczyć na poczet zobowiązań podatkowych danego podatnika wpłaty dokonanej z jego rachunku bankowego prowadzonego dla spółki cywilnej, gdyż nie jest to rachunek bankowy wyłącznie danego podatnika.

NSA nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej wniesionej przez organ podatkowy.

Wyjaśnił, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek zapłaty. W przypadku dokonywania zapłaty w formie bezgotówkowej – poleceniem przelewu datą zapłaty jest dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika (art. 60 § 1 pkt 2 O.p.). Co do zasady podatnicy (wyjątek dotyczy mikroprzedsiębiorców – art. 61 § 1b O.p.) prowadzący działalność gospodarczą i obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych bądź podatkowej księgi przychodów i rozchodów, powinni dokonywać zapłaty podatku w formie polecenia przelewu (art. 61 § 1 O.p.). Z przepisów tych wynika, że skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powoduje wyłącznie wpłata dokonana przez podatnika.

NSA podkreślił przy tym, że ustawodawca nakazując podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą dokonywanie zapłaty podatków w sposób bezgotówkowy, nie uregulował w sposób szczególny zasad obrotu bezgotówkowego w przypadku dokonywania przelewów. W tej sytuacji ocena, czy zobowiązanie podatnika wygasło w wyniku zapłaty, wymaga analizy przepisów regulujących kwestie związane z prowadzeniem rachunków bankowych i możliwością dysponowania środkami na tych rachunkach.

Odwołując się do przepisów prawa bankowego, NSA stwierdził, że rachunki rozliczeniowe mogą być prowadzone wyłącznie dla osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną, osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami. Spółka cywilna nie posiada zdolności prawnej ani osobowości prawnej, dlatego bank nie może prowadzić dla niej rachunku rozliczeniowego. Rachunek taki może natomiast być prowadzony dla wspólników tej spółki (jako rachunek wspólny – art. 51 Prawa bankowego), oni bowiem są przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów Prawa bankowego.

W rezultacie NSA stwierdził, że rachunek, z którego dokonano wpłaty zaliczki należnej od podatniczki był rachunkiem wspólnym wspólników spółki jako osób fizycznych będących przedsiębiorcami. Wpłata, mimo wskazania na przelewie jako wpłacającego spółki cywilnej, była w związku z tym wpłatą podatniczki, gdyż każdy ze współposiadaczy może swobodnie dysponować środkami zgromadzonymi na rachunku. W tej sytuacji nie było podstaw do uznania, że zapłata zaliczki została dokonana przez osobę trzecią, a nie przez podatniczkę.

(wyrok NSA z 4 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1534/12 – orzeczenie prawomocne)

6. Zasądzone odsetki za opóźnienie dłużnika w spełnieniu świadczenia pieniężnego nie są wolne od podatku

Odsetki otrzymane na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika ze spełnieniem świadczenia pieniężnego stanowią odszkodowanie dotyczące utraconych korzyści, które nie jest wolne od podatku dochodowego.

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

Podatniczka nabyła od gminy w drodze przetargu mieszkanie, w którym ujawniły się wady wymagające poniesienia nakładów na ich usunięcie. Po wystąpieniu wobec sprzedającego na drogę sądową uzyskała wyrok zasądzający na jej rzecz odszkodowanie wraz z odsetkami.

W wydanej na wniosek podatniczki interpretacji indywidualnej organ podatkowy potwierdził, że kwota otrzymanego przez nią odszkodowania jest wolna od podatku dochodowego

od osób fizycznych. Natomiast wbrew stanowisku podatkiczki uznał, że od kwoty otrzymanych odsetek będzie obowiązana zapłacić podatek dochodowy. Na tym tle zaistniał spór między stronami.

WSA rozpoznając skargę podatkiczki, wskazał, że odsetki za opóźnienie mają względem kwoty zasadniczej odszkodowania charakter akcesoryjny, a jako takie, nie są częścią składową odszkodowania zasadniczego, gdyż opierają się na odrębnym stanie faktycznym i odrębnej podstawie. Przemawia to za możliwością odrębnego traktowania odsetek i należności głównej na gruncie prawa podatkowego.

Jednocześnie WSA podzielił pogląd prezentowany przez sądy administracyjne w kwestii odsetek otrzymanych na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika ze spełnieniem świadczenia pieniężnego (art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego), zgodnie z którym odsetki stanowią odszkodowanie dotyczące korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzone. Wspomniane odsetki nie są więc wolne od podatku dochodowego, gdyż tego rodzaju odszkodowania są jednoznacznie wyłączone ze zwolnienia podatkowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) updof.

Dodatkowo WSA podkreślił, że w żadnej jednostce redakcyjnej przepisu art. 21 updof nie została zakodowana norma o charakterze szczególnym statuująca zwolnienie podatkowe obejmujące wspomniane odsetki za zwłokę. W przepisie tym zostały natomiast zawarte zwolnienia podatkowe dotyczące innego rodzaju odsetek. Zdaniem Sądu wynika z tego, że odsetki, które nie zostały wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, podlegają opodatkowaniu.

(wyrok WSA w Gliwicach z 11 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/GI 145/13 – orzeczenie prawomocne)

7. Odsetki z lokat bankowych i rachunków oszczędnościowych nie są przychodami z gospodarki zasobami mieszkaniowymi

Odsetki od środków posiadanych na rachunku oszczędnościowym, bieżącym (oprocentowanym na zasadach depozytu automatycznego-nocnego), jak również na lokatach krótkoterminowych nie stanowią dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Dochód z tytułu tych odsetek nie korzysta zatem ze zwolnienia od podatku dochodowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 updop.

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

Spółdzielnia gromadzi środki finansowe przeznaczone na pokrycie kosztów gospodarki zasobami mieszkaniowymi na oprocentowanych rachunkach bankowych: oszczędnościowym, bieżącym (oprocentowanym na zasadach depozytu automatycznego-nocnego), jak również na lokatach krótkoterminowych. Dochód uzyskany z odsetek oraz oprocentowania lokal przeznaczony jest na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Wszelkie przepisy wprowadzające ulgi i zwolnienia podatkowe powinny być rozumiane w sposób ścisły. Skoro tak, przepis art. 17 ust. 1 pkt 44 updop należy wyklądać, przyjmując, że zwolnieniu podatkowemu podlegają wyłącznie dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Są to zatem dochody, których źródło stanowią opłaty i czynsze związane z użytkowaniem lokali mieszkalnych i przynależnych do nich pomieszczeń, jak również korzystaniem

z urządzeń infrastruktury technicznej, wodno-kanalizacyjnej czy ciepłowniczej. W odniesieniu do odsetek uzyskiwanych z tytułu zdeponowania środków finansowych nie na rachunku bieżącym, lecz lokacie terminowej, nie sposób mówić o dochodzie z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Rzecz w tym, że źródłem dochodu jest w tym przypadku posiadany kapitał pieniężny, czyli nadwyżka finansowa, ulokowana na odpowiednim koncie bankowym. Jeżeli zatem odsetki, o których mowa, kwalifikujemy jako dochód powstały z tytułu posiadania i zarządzania środkami pieniężnymi, to nie można uznać ich jednocześnie za dochód z gospodarowania czy też zarządzania zasobami mieszkaniowymi.

(wyrok NSA z 20 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2091/11 – orzeczenie prawomocne)

8. Źródło przychodu przy zbyciu nieruchomości

W przypadku zbycia nieruchomości, na stwierdzenie czy dana transakcja jest dokonywana w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, czy też jest odpłatnym zbyciem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 updof wpływa całokształt okoliczności poprzedzających i towarzyszących zbyciu nieruchomości, a przede wszystkim z góry założony cel ekonomiczny, istnienie elementu ciągłości danych czynności, stwierdzenie istnienia celu zarobkowego oraz ustalenie czy do zbycia dochodzi w warunkach „zorganizowania”.

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

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego granica pozwalająca oddzielić przychody kwalifikowane, jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 updof), od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 updof), ma charakter płynny. Wątpliwości w szczególności mogą dotyczyć sytuacji, w których podatnik sam nie definiuje czynności polegających na odpłatnym zbywaniu nieruchomości, jako podejmowanych przez niego w ramach działalności gospodarczej (np. nie dokonuje stosownego zgłoszenia do ewidencji działalności gospodarczej). Z tych względów na właściwą kwalifikację przychodów, rodzącą odmienne skutki podatkowe, wpływać będzie całokształt okoliczności poprzedzających i towarzyszących zbyciu nieruchomości. Konieczne jest zatem ustalenie wszelkich form aktywności podatnika, związanych z nieruchomościami, a uskutecznianych do czasu ich zbycia, towarzyszącego tym działaniom z góry założonego celu ekonomicznego, jak i stwierdzenie istnienia – wynikającego z jego zamiarów – elementu ciągłości czynności określonego rodzaju. dopełnieniem wymienionych kryteriów jest ustalenie, czy do zbycia nieruchomości dochodzi w celach zarobkowych oraz w warunkach „zorganizowania”, o których mowa w art. 5a pkt 6 updof.

Przy czym spełnienie w konkretnym przypadku warunku celu zarobkowego samo w sobie nie przesądza o zaliczeniu uzyskanych przez podatnika przychodów ze sprzedaży nieruchomości do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Oczywiście jest bowiem dążenie jednostki do uzyskania jak najlepszych dla siebie efektów ekonomicznych z przeprowadzonej transakcji. Zresztą ustawodawca nie wprowadza barier rentowności, które determinowałyby zastosowanie regulacji art. 10 ust. 1 pkt 8 updof. Istotne znaczenie ma natomiast ustalenie, czy zamiarem podatnika było uczynienie sobie z odpłatnego zbycia nieruchomości stałego, tj. ciągłego źródła zarobkowania.

Według NSA kryteria umożliwiające zakwalifikowanie danych czynności do podejmowanych w ramach działalności gospodarczej, w tym warunek „ciągłości” nie są spełnione, jeżeli

działania podatnika mieszczą się w zwykłych czynnościach związanych z przygotowaniem nieruchomości do sprzedaży (np. polegających na jej uporządkowaniu, uzyskaniu informacji o możliwym zagospodarowaniu, przygotowaniu dokumentacji geodezyjnej, zawarciu umowy z pośrednikiem w obrocie nieruchomościami, wydzieleniu części przeznaczonych do sprzedaży itp.). Jeśli natomiast skala podjętych przez podatnika czynności dotyczących nieruchomości (w tym formalnych, inwestycyjnych i innych faktycznych działań) wykracza w sposób ewidentny poza normalne czynności, jakie podejmuje rozsądnie działający właściciel, dążący do uzyskania optymalnego – z jego punktu widzenia – przychodu ze zbycia poszczególnych składników majątku osobistego, a ponadto że działania te nacechowane są fachowością oraz ciągłym (trwałe źródło zarobkowania), nieamatorskim i nieokazjonalnym charakterem, to zasadne jest uznanie, że przychody uzyskane ze zbycia nieruchomości (lub jej poszczególnych części) stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przesłanka „ciągłości” ma na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć jednorazowych (względnie podejmowanych sporadycznie). Nie należy jej jednak rozumieć jako konieczność wykonywania działalności bez przerwy (np. przez cały rok, cały miesiąc, a tym bardziej przez cały dzień). Istotny jest zamiar powtarzalności określonych czynności celem osiągnięcia dochodu, tj. stałego zarobkowania. Zamiary podatnika w dacie nabycia nieruchomości gruntowej, co do jej ewentualnego wykorzystania, o tyle nie mają znaczenia, jeżeli formy jego późniejszej aktywności, zarobkowy cel wprowadzanych w nieruchomości zmian oraz trwały charakter działań wyczerpują znamiona pojęcia działalności gospodarczej.

Zdaniem NSA oczywiste jest, że w rozpatrywanym przypadku nie mamy do czynienia ze zwykłą wyprzedazą majątku osobistego. Nabytej nieruchomości nadano zupełnie nową (i całkowicie odmienną od pierwotnej) jakość faktyczną i ekonomiczną, przy czym było to skutkiem działań podatnika, które znacząco wykraczały poza normalne czynności cechujące pozagospodarczy, nieprofesjonalny obrót nieruchomościami. Ponadto, wielkość przeprowadzonych czynności, związanych z nieruchomością oraz rozłożony w czasie proces sprzedaży kilkudziesięciu działek, pozwala wysnuć wniosek, że doszło do wykreowania źródła zarobkowania mającego cechy ciągłości w rozumieniu art. 5a pkt 6 updof.

Kolejną cechą działalności gospodarczej jest jej zarobkowy charakter. Dana działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodów nad nakładami – czyli kosztami – tej działalności. Samo zatem subiektywne przekonanie podatnika nie może być dla faktu prowadzenia działalności gospodarczej rozstrzygające. W szczególności nie jest istotne, czy podmiot wykonujący daną działalność traktuje ją jako komercyjną (prowadzoną w celu zarobkowym), czy też nie. O kwalifikacji danej działalności ostatecznie powinno przesądzać kryterium obiektywne, tj. ustalenie, czy dany podmiot faktycznie prowadzi działalność, która obiektywnie może przynosić dochód. Działalność gospodarcza jest bowiem faktem, kategorią o charakterze obiektywnym. Zarobkowy charakter danej działalności oznacza zarazem, że jest ona prowadzona na zaspokojenie cudzych potrzeb. Można ją określić jako działalność prowadzoną „na zbył” (por. t. 3.2 do art. 2 w K. Kohutek, Komentarz do art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, publ. LEX/el. 2005). W rozpatrywanej sprawie nie budzi wątpliwości, że działania podejmowane były w celu zarobkowym (zysk taki podatnik faktycznie uzyskał).

Z kolei wprowadzony do definicji działalności gospodarczej element jej „zorganizowania” wiąże się z wyborem formy prawnej podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 2 lutego 2009 r., sygn. akt V KK 330/08, także

wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1987/11). Zdaniem NSA nie ulega wątpliwości, że omawianą działalność podatnik zdecydował się prowadzić w formie najprostszej z możliwych, tj. jako osoba fizyczna. Fakt niedokonania w badanym roku wpisu tej działalności do ewidencji działalności gospodarczej nie ma znaczenia dla prawnopodatkowej jej kwalifikacji.

Nie budzi natomiast wątpliwości, że podatnik czynności związane z nabywaniem i sprzedażą nieruchomości podejmował w imieniu własnym i na własny rachunek.

(wyrok NSA z 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11 – orzeczenie prawomocne)

9. NZOZ utworzony przez spółkę kapitałową jest zwolniony z CIT

Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną, jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych może skorzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updop.

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

Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej (dalej NZOZ), którego założycielem była spółka, prowadzi działalność w zakresie ochrony zdrowia i posiada odrębny statut, organy, strukturę organizacyjną, przedmiot działania, majątek, a także jest stroną stosunków cywilnoprawnych i stosunków pracy.

Sporne na tle tak określonego stanu faktycznego pozostawało wyjaśnienie w oparciu o przepisy ustawy podatkowej, czy uzyskiwane przez NZOZ dochody i przeznaczone na jego działalność będą podlegały zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 updop. Nie budzi przy tym wątpliwości, że opisany NZOZ prowadzi działalność w zakresie ochrony zdrowia. Wyjaśnienie spornej kwestii zależy zatem od określenia, czy NZOZ, który nie posiada podmiotowości prawnej, może być w ogóle podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i tym samym skorzystać ze zwolnienia przysługującego podatnikom.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji (art. 1 ust. 1 updop), a jej przepisy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej (art. 1 ust. 2 updop). Z tych unormowań jednoznacznie wynika, że nieposiadanie przez jednostkę organizacyjną osobowości prawnej nie wyklucza uznania podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Istotne jest natomiast to, by była to jednostka mająca odpowiedni stopień zorganizowania (wyodrębnienia), umożliwiający występowanie w obrocie prawnym.

NZOZ utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania, majątek jest – jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej – podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 1 ust. 2 updop. Z tego powodu jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 updop.

(wyrok NSA z 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1770/11 – orzeczenie prawomocne)

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO

Redakcja: Redaktor Naczelna: Marzanna Kobiela
Dodatek opracowała: Redakcja PPD
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

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

NAKŁAD **14 500**



PRENUMERATA 2014 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2014	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2266 zł	16%	1898 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1917 zł	12%	1689 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	898 zł	6%	844 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	Prenumerata		
				2014	2013	
				cały rok	I półrocze	IV kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	549 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	354 zł	177,00 zł	88,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	336 zł	168,00 zł	84,00 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	348 zł	174,00 zł	87,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	330 zł	165,00 zł	82,50 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1689 zł	958,50 zł	479,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	459 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. faksem: 95 720 85 60) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę VAT.

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.