




PACZUSKI  
TAUDUL

# PRZEKRÓJ PODATKOWY

29.07.2019 r.



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

---

## SPIS TREŚCI

---

**Kwestia kwalifikacji do odpowiedniego źródła przychodów, przychodu uzyskanego przez wspólników spółki osobowej z wykupu przez fundusz certyfikatów inwestycyjnych od tej spółki, wyrok WSA w Warszawie z 22 lipca 2019 r., sygn. III SA/Wa 1402/19** 3

**Brak powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń w sytuacji wykonywania w spółce zależnej czynności kontrolnych bez wynagrodzenia przez ekspertów, będących pracownikami jej jedyne go akcjonariusza, wyrok NSA z 23 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2881/17** 3

**Przesłanki uznania spółki za instytucję pożyczkową, o której mowa w art. 4 pkt 9 ustawy o PNIF, wyrok NSA z 16 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2233/17** 4

**Kwestia kwalifikacji do odpowiedniego źródła przychodów, przychodu uzyskanego przez wspólników spółki osobowej z wykupu przez fundusz certyfikatów inwestycyjnych od tej spółki, wyrok WSA w Warszawie z 22 lipca 2019 r., sygn. III SA/Wa 1402/19**

Kwalifikacja uzyskiwanego przysporzenia majątkowego do odpowiedniego źródła przychodów zależy od rodzaju zdarzenia prawnego, w związku z którym przysporzenie to powstaje. Z uwagi na fakt, że ustawa PIT kwalifikuje uzyskiwane przez podatników przysporzenia majątkowe do różnych źródeł przychodów, także wspólnicy spółki osobowej mogą w związku z prowadzoną w ramach spółki działalnością uzyskiwać przychody z różnych źródeł. Jedynie w przypadku, gdy wspólnicy tej spółki uzyskają wyłącznie przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy PIT (a więc tylko przychody, których ustawa nie kwalifikuje do innego źródła przychodów), uzyskany przychód z tytułu wykupu certyfikatów inwestycyjnych uznaje się za przychody ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, tj. przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Natomiast w sytuacji, gdy spółka osobowa dokonuje czynności prawnych lub zdarzeń gospodarczych w wyniku, których uzyskany przychód (dochód) przepisy ustawy PIT kwalifikują do odrębnego niż pozarolnicza działalność gospodarcza źródła przychodów (co ma miejsce w przedmiotowej sprawie - kapitały pieniężne) wówczas nie można uznać, że osoba fizyczna będąca wspólnikiem takiej spółki z tytułu wykupu certyfikatów inwestycyjnych posiadanych przez tę spółkę uzyskuje przychody (dochody) z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W powyższym przypadku, należy dokonać różniczenia źródeł przychodów, na co wskazuje art. 10 ust. 1 ustawy PIT. W konsekwencji, trudno jest przyjąć, aby art. 5b ust. 2 ustawy PIT stanowił wyjątek od art. 10 ust. 1 ustawy PIT. Okoliczność, w której spółka osobowa posiadająca certyfikaty inwestycyjne mające być przedmiotem wykupu przez fundusz inwestycyjny, nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych a fundusz nie dysponuje

informacją, w jakiej proporcji wspólnicy spółki osobowej posiadają prawa do udziału w zysku tej spółki, nie zwalnia funduszu inwestycyjnego zamkniętego z obowiązków płatnika z tytułu wykupu od spółki osobowej certyfikatów inwestycyjnych funduszu. Działa wówczas domniemanie prawne z art. 8 ust. 1 zdanie drugie ustawy PIT.

**Brak powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń w sytuacji wykonywania w spółce zależnej czynności kontrolnych bez wynagrodzenia przez ekspertów, będących pracownikami jej jedyne go akcjonariusza, wyrok NSA z 23 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2881/17**

W analizowanej sprawie ze stanu faktycznego wynika, że akcjonariusz tworząc spółkę, przyjął, że w spółce nie będzie zatrudniany personel, który posiada odpowiednie kwalifikacje do wykonywania ekspertyz potrzebnych do kontrolowania bieżącego funkcjonowania spółki i działalności ekonomicznej. Zgodnie z przyjętym rozwiązaniem uznano, że za każdym razem, kiedy pojawi się taka konieczność, ekspertów będzie się powoływać spośród pracowników akcjonariusza. Ten model ewidentnie wynika z tego, że akcjonariusz dążył w wyniku takich działań do uzyskania większej kontroli nad spółką i uzyskiwania na bieżąco informacji o warunkach funkcjonowania i ewentualnych zagrożeniach ekonomicznych tego funkcjonowania. Nie budzi wątpliwości, że w wyniku przyjęcia takiego modelu, akcjonariusz odnosił bezpośrednią korzyść z właściwego funkcjonowania spółki, bądź to w formie dywidendy, a w przypadku gdyby dywidenda nie była wypłacana - z przyrostu majątku tej spółki. W związku z tym, należy uznać, że te czynności nie miały całkowicie nieodpłatnego charakteru, one były podyktowane dążeniem do uzyskania korzyści z funkcjonowania spółki.

Mając na uwadze tę okoliczność, oraz to, że te usługi na gruncie tej właśnie sprawy dotyczyły nadzoru właściciela nad spółką zależną, należy uznać, że właśnie w tym wąskim zakresie tak określonych usług wykonywanych nieodpłatnie przez akcjonariusza na rzecz spółki zależnej, przychód z nieodpłatnego świadczenia nie powstawał.



**Przesłanki uznania spółki za instytucję pożyczkową, o której mowa w art. 4 pkt 9 ustawy o PNIF, wyrok NSA z 16 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2233/17**

W analizowanej sprawie nie budzi wątpliwości, że aby uznać spółkę za instytucją pożyczkową, a tym samym – przy spełnieniu pozostałych warunków – podatnika PNIF, musiałaby w zakresie swojej działalności gospodarczej lub zawodowej, udzielać lub dawać przyrzeczenie udzielenia konsumentowi (czyli osobie fizycznej poza zakresem jej ewentualnej działalności) kredytu.

Natomiast, spółka nie wykonuje takiej działalności (pomimo że wśród wielu typów działalności wpisanych do KRS ma też taki wpis). Należy podkreślić, że wszystkie umowy kredytu konsumenckiego, które były zawarte przez spółkę, zostały wypowiedziane. W konsekwen-

cji, mamy do czynienia już nie z causą związaną z umową kredytu konsumenckiego, ale z causą, która jest określona w art. 471 kodeksu cywilnego, a mianowicie odpowiedzialnością odszkodowawczą ex contractu.

Zatem, mamy zupełnie inną podstawę na gruncie prawa cywilnego i nie możemy tym samym mówić, że spółka jest instytucją pożyczkową, która udziela kredytu konsumenckiego, ponieważ te kredyty zostały wygaszone i zobowiązania z tego tytułu nie istnieją. W ich miejsce powstały inne zobowiązania w przypadku tych niespłaconych należności, ale one nie wynikają z umowy kredytu konsumenckiego, a z tej odpowiedzialności odszkodowawczej określonej w art. 471 kodeksu cywilnego. A zatem, w świetle wykładni przepisów, dotyczących przede wszystkim ustawy o kredycie konsumenckim, należy przyjąć, że spółka nie jest podatnikiem PNIF.

A background image showing several tall stacks of coins, likely Polish zlotys, with some coins scattered in the foreground. The coins are stacked vertically, and the image is slightly blurred, creating a sense of depth and texture.

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

---

## SPIS TREŚCI

---

**Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu należności, której nieściągalność została uprawdopodobniona wskutek wszczęcia postępowania upadłościowego i co do której toczy się postępowanie przed sądem cywilnym**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 lipca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.160.2019.1.AW 6

**Przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów aktualizujących wartość wierzytelności przysługującej wobec zagranicznego dłużnika**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 lipca 2019 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.234.2019.1.MR 7

**Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu należności, której nieściągalność została uprawdopodobniona wskutek wszczęcia postępowania upadłościowego i co do której toczy się postępowanie przed sądem cywilnym, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 lipca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.160.2019.1.AW**

Z przedstawionego stanu faktycznego nie wynikało, by postanowienia dotyczące umorzenia 60% należności spółki i zasądzenia na jej rzecz spłaty 40% należności były zaskarżone, zatem zakończenie postępowania upadłościowego zakończyło również istnienie tej przesłanki, która leżała u podstaw utworzenia odpisu aktualizującego.

Stosownie do art. 16 ust. 2a pkt 1 ustawy CIT nieściągalność wierzytelności została przez spółkę uznana za uprawdopodobnioną wskutek ogłoszenia upadłości kontrahenta z możliwością zawarcia układu w 2012 r. Zatem, wydarzenie z 2012 r. zainicjowało uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności i w efekcie utworzenie na nią odpisu aktualizującego. Wydarzenie to zostało jednak zakończone w 2018 r. postanowieniem sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu – w konsekwencji, ustała przesłanka pozwalająca na pozostawienie w kosztach podatkowych ww. odpisu aktualizującego dotyczącego należno-

ści zgłoszonej w zakończonym postępowaniu upadłościowym.

Konsekwentnie – zakończenie postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu, które uprzednio uprawdopodobniało nieściągalność należności i stanowiło przesłankę do zaliczenia odpisu aktualizującego do podatkowych kosztów uzyskania przychodu, skutkuje koniecznością rozpoznania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4e ustawy CIT, ponieważ przesłanka uprawdopodobnienia nieściągalności należności, na którą został utworzony odpis aktualizujący, ustała z chwilą zakończenia postępowania upadłościowego.

W związku z powyższym, nie można uznać, by nastąpiła „modyfikacja” sposobu uprawdopodobnienia nieściągalności należności. Zakończenie postępowania upadłościowego kończy bowiem w tym samym momencie także byt prawny przesłanki stanowiącej o utworzeniu odpisu aktualizującego leżącej u podstaw jego utworzenia. Zatem, wraz z zakończeniem postępowania upadłościowego zakończyło się również uprawdopodobnienie nieściągalności.

Wobec powyższego, jeśli uprawdopodobnienie nieściągalności należności jest zakończone ponieważ ustała przyczyna, dla której dokonano odpisu aktualizującego, to zaistniała podstawa do rozpoznania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4e ustawy CIT.

**Przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów aktualizujących wartość wierzytelności przysługującej wobec zagranicznego dłużnika, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 lipca 2019 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.234.2019.1.MR**

W przypadku, gdy dłużnik jest podmiotem zagranicznym, za uprawdopodobnioną, w stopniu umożliwiającym zaliczenie odpisu aktualizującego do kosztów uzyskania przychodu, należy uznać należność od takiego dłużnika, także w przypadku, gdy zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne na podstawie przepisów państwa (Litwy), którego ustawodawstwu dłużnik ten podlega, przez organ upoważniony (sąd) na podstawie przepisów tego państwa.

W konsekwencji, w przypadku otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, przez upoważniony zagraniczny organ (sąd), nieściągalność wierzytelności od takiego kontrahenta należy uznać za uprawdopodobnioną. Przepis nie zawiera również określenia jakimi dokumentami należy uprawdopodobnić nieściągalność wierzytelności, zatem dopuszczalne jest dokumentowanie uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności również dokumentami innych niż polskich organów, pod warunkiem, że wywołują one takie skutki prawne, jakie rodzą na gruncie prawa polskiego. Przy czym,

w rozstrzygnięciu sprawy istotna jest ocena skutków prawnych danej czynności sądowej (danego orzeczenia), nie zaś wyłącznie jego przypisana w ustawie forma.

W sytuacji, gdy wydawane jest orzeczenie sądu innego państwa, należy oceniać jego skutki prawne, a nie ograniczać się wyłącznie do formy i nazwy wydanego postanowienia, wyroku itp. Jeżeli zatem, skutki prawne wydanego przez sąd litewski postanowienia są dla wierzyciela identyczne, jak skutki postanowienia wydawanego na gruncie polskiego prawa, przez sąd polski, to należy uznać, że takie postanowienie sądu litewskiego (mając na względzie jego cel i wywoływane skutki prawne) stanowi podstawę do uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności.

Zatem, nieściągalność wskazanej we wniosku wierzytelności należy uznać za uprawdopodobnioną w rozumieniu art. 23 ust. 3 ustawy PIT, bowiem wobec kontrahenta z Litwy zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne zgodnie z litewską ustawą o restrukturyzacji przedsiębiorstw. W konsekwencji, dla wspólników spółki jawnej, odpis aktualizujący wartość ww. należności może stanowić – z uwzględnieniem art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz art. 23 ust. 1 pkt 17 ustawy PIT – koszt podatkowy proporcjonalnie do ich prawa do udziału w zysku tej spółki.



PACZUSKI  
TAUDUL

# KONTAKT



ANDRZEJ PACZUSKI  
tel. +48 510 051 712  
andrzej.paczuski@ptpodatki.pl



MACIEJ GROCHULSKI  
tel. +48 501 012 085  
maciej.grochulski@ptpodatki.pl

## **WARSZAWA**

ul. Giełdowa 7/9, 01-211 Warszawa  
tel. 22 205 22 00, fax 22 205 22 01  
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

## **KATOWICE**

ul. Jesionowa 22, 40-158 Katowice  
tel. 32 732 33 45, fax 22 205 22 01  
e-mail: biuro@ptpodatki.pl