

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 23 sierpnia 2024 r.

II FSK 622/24

Status:

orzeczenie prawomocne

TEZA aktualna

Jeśli informatyk świadczy usługi związane z oprogramowaniem, nie ma prawa do 8,5-procentowego zryczałtowanego podatku dochodowego i podlega 12-procentowej stawce podatkowej.

PUBLIKACJE

12-procentowa stawka ryczału dla informatyków. Wyrok NSA z 23.08.2024 r., II FSK 622/24

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Grzęda (spr.).

Sędziowie: NSA Jerzy Płusa, del. WSA Artur Kot.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 23 sierpnia 2024 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej P. L. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 grudnia 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 670/23 w sprawie ze skargi P. L. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lutego 2023 r. nr 0113-

KDIPT2-1.4011.943.2022.2.MZ UNP: 1885599 w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych,

1) oddała skargę kasacyjną,

2) zasądza od P.

L. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej kwotę 360 (słownie: trzysta sześćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie faktyczne

Zaskarżonym wyrokiem z 12 grudnia 2023 r., sygn. akt I SA/GI 670/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę P. L. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lutego 2023 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. Pełna treść uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, jak i innych wyroków powołanych poniżej, dostępna jest na stronie internetowej <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

Od powyższego wyroku Skarżący wniósł skargę kasacyjną, w której zarzucił:

1) na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm., dalej jako "p.p.s.a.") naruszenie prawa materialnego, tj. a) art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym przez jego błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu szerokiego znaczenia sformułowania "oprogramowanie, (które nie znajduje oparcia w przepisach prawa), co skutkowało uznaniem, że określone przez Podatnika usługi są "związane z oprogramowaniem" i tym samym wydaniem wyrok oddalającego skargę na interpretację w zakresie możliwości zastosowania 8,5% stawki ryczału, podczas gdy skarga powinna zostać uwzględniona;

b) zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ww. ustawy polegającą na stwierdzeniu że określone przez Podatnika przychody ze świadczenia usług sklasyfikowanych pod symbolem 62.01.12.0 PKWiU powinny być opodatkowane 12% stawką ryczału (które było niewłaściwe), i w konsekwencji niezastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, podczas gdy z okoliczności faktycznych sprawy wynikało, że usługi te nie spełniają przesłanek wykazanych w art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ww. ustawy.

2) na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy tj. a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a oraz lit. c w zw. z art. 146 § 1 w zw. z art. 151 w zw. z art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. przez nieuchylenie skarżonej interpretacji indywidualnej - a tym samym nienależyte sprawowanie kontroli działalności organu w kontekście stosowania zasad wyrażonych w art. 14c § 1 i 2 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 w zw. art. 14h O.p., które było spowodowane zastosowaniem wykładni contra legem treści art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym i wydaniem rozstrzygnięcia z pominięciem właściwych reguł wykładni, w tym przede wszystkim w zakresie nieokreślenia definicji "oprogramowania", niewyjaśnienia znaczenia pojęcia "związane z

oprogramowaniem", nie odniesienie się do treści klasyfikacji PKWiU oraz oparcia twierdzenia, że usługi świadczone przez Skarżącego są związane z oprogramowaniem o błędne przesłanki w postaci: (a) uproszczonego/zmienionego opisu świadczonych usług oraz (b) wiążącego charakteru zadeklarowanego przez Skarżącego kodu PKD w CIDG a także odrzucenia tożsamyh interpretacji prawa podatkowego na podstawie niesłusznego stwierdzenia, iż występuje tu odmienny stan faktyczny bez szczegółowego przeanalizowania tychże interpretacji, co doprowadziło do naruszenia zasady praworządności i zasady zaufania do organów podatkowych, które są obowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa, a w konsekwencji utrzymanie w obrocie prawnym wadliwej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. z art. 146 § 1 w zw. z art. 151 w zw. z art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. przez nieuchylenie skarżonej interpretacji indywidualnej, a tym samym nienależyte sprawowanie kontroli działalności organu w kontekście stosowania zasady wyrażonej w art. 2a O.p., która powinna być uwzględniana przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego, przez uznanie, że nie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa decydujących w sprawie, pomimo, że organ w tożsamyh stanach faktycznych i identycznym stanie prawnym wydawał wielokrotnie odmienne interpretacje w latach 2020-2023, co świadczy, że wątpliwości takie istniały i miał je organ;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. z art. 146 § 1 w zw. z art. 151 w zw. z art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. przez nieuchylenie skarżonej interpretacji indywidualnej, a tym samym nienależyte sprawowanie kontroli działalności organu w kontekście nieuwzględnienia przy rozstrzyganiu art. 32 oraz art. 84 Konstytucji RP przez uznanie, że wydanie przez organ odmiennych dla podatników w skutkach interpretacji, w latach 2020-2023, przy tożsamyh stanach faktycznych i identycznym stanie prawnym nie różnicuje ich wobec prawa i świadczy o równym ich traktowaniu, gdy uznanie konieczności zapłaty ryczałtu według stawki 8,5% przez część z nich i 12% dla drugiej części (w tym Skarżącego) jest ewidentnie nierównym traktowaniem podatników, co skutkuje dyskryminowaniem części podatników;

d) art. 146 § 1 w zw. art. 141 § 4 w zw. z art. 151 p.p.s.a. przez sporządzenie wadliwego uzasadnienia zaskarżonego wyroku, a więc w sposób uchylający regułom przekonywania, co w konsekwencji uniemożliwia Skarżącemu poznanie motywów podjętego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach rozstrzygnięcia, w tym przede wszystkim w zakresie nieokreślenia definicji "oprogramowania", niewyjaśnienia znaczenia pojęcia "związane z oprogramowaniem", nie odniesienia się do treści klasyfikacji PKWiU, oraz oparcia twierdzenia, że usługi świadczone przez Skarżącego są związane z oprogramowaniem o błędne przesłanki w postaci: (a) uproszczonego/zmienionego opisu świadczonych usług oraz (b) wiążącego charakteru zadeklarowanego przez skarżącego kodu PKD w CEIDGA, odrzucenia tożsamyh interpretacji prawa podatkowego na podstawie niesłusznego stwierdzenia, iż występuje tu odmienny stan faktyczny bez szczegółowego przeanalizowania tychże interpretacji, a także przez ograniczenie się wyłącznie do powielenia argumentacji zaprezentowanej przez organ w interpretacji, bez przedstawienia przez Sąd pierwszej instancji własnych rozważań prawnych i toku rozumowania, który

doprowadził do wydanego rozstrzygnięcia, co mogło skutkować oddaleniem skargi;

e) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a. przez nieuchylenie skarżonej interpretacji indywidualnej, a tym samym nienależyte sprawowanie kontroli działalności organu w kontekście stosowania zasad wyrażonych w art. 14c § 1 i § 2 w zw. z art. 120, art. 121 § 1 w zw. z art. 14h O.p.:

- nieuwzględnienie zarzutu braku przedstawienia w interpretacji wyczerpującego uzasadnienia, w szczególności niewyjaśnienie Skarżącemu przesłanek jakimi kierował się organ przedstawiając stanowisko sprzeczne z jego dotychczasową linią interpretacyjną przywołaną przez Podatnika w uzasadnieniu stanowiska (pytanie nr 1 z interpretacji);

- nieuwzględnienie zarzutu braku przedstawienia w interpretacji wyczerpującego uzasadnienia, w szczególności niewyjaśnienie dlaczego czynności wskazane przez Skarżącego zostały zakwalifikowane do kategorii usług "związanych z oprogramowaniem" przy jednoczesnym niewyjaśnieniu treści żadnej z ww. dwóch przesłanek wskazanych w art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym w kontekście zadanego przez Podatnika (pytanie nr 1 z interpretacji);

- zaakceptowaniu w uzasadnieniu wyroku ewidentnie błędnego działania organu polegającego na udzieleniu negatywnej odpowiedzi na zadane przez Podatnika pytanie, choć z uzasadnienia wynika, iż organ zgadza się ze stanowiskiem Podatnika i udziela twierdzącej odpowiedzi (pytanie nr 2 z interpretacji).

W związku z powyższym wniesiono o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy ewentualnie przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przypisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Uzasadnienie prawne

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, z zastrzeżeniem art. 6 ust. 1b, nie stosuje się do podatników:

opłacających podatek w formie karty podatkowej na zasadach określonych w rozdziale 3;

korzystających, na podstawie odrębnych przepisów, z okresowego zwolnienia od podatku dochodowego;

osiągających w całości lub w części przychody z tytułu: prowadzenia aptek, działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych, działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów

mechanicznych;

wytwarzających wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii;

podejmujących wykonywanie działalności w roku podatkowym po zmianie działalności wykonywanej:

samodzielnie na działalność prowadzoną w formie spółki z małżonkiem,

w formie spółki z małżonkiem na działalność prowadzoną samodzielnie przez jednego lub każdego z małżonków, samodzielnie przez małżonka na działalność prowadzoną samodzielnie przez drugiego małżonka jeżeli małżonek lub małżonkowie przed zmianą opłacali z tytułu prowadzenia tej działalności podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

W myśl art. 8 ust. 2 ww. ustawy jeżeli podatnik prowadzący działalność samodzielnie lub w formie spółki, który wybrał opodatkowanie w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, uzyska z tej działalności przychody ze sprzedaży towarów handlowych lub wyrobów lub ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników:

wykonywał w roku poprzedzającym rok podatkowy lub wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, podatnik ten traci w roku podatkowym prawo do opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych i, poczynając od dnia uzyskania tego przychodu do końca roku podatkowego, opłaca podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Zgodnie art. 9 ust. 1 ww. ustawy sporządzone na piśmie oświadczenie o wyborze opodatkowania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy podatnik składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku przedsiębiorstwa w spadku - według ostatniego miejsca zamieszkania zmarłego przedsiębiorcy, do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym osiągnął pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód osiągnął w grudniu roku podatkowego.

W wydanej interpretacji organ powołał także art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zgodnie z którym użyte w ustawie określenie "działalność usługowa" oznacza pozarolniczą działalność gospodarczą, której przedmiotem są czynności zaliczone do usług zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. poz. 1676 z 2017 r., poz. 2453 z 2018 r., poz. 2440 z 2019 r., poz. 2554 oraz z 2020 r. poz. 556), z zastrzeżeniem pkt 2 i 3.

Stawki ryczału od przychodów ewidencjonowanych zależą od tego, z jakiego rodzaju działalności podatnik uzyskuje przychody. Zostały one określone w art. 12 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku

dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 12% przychodów ze świadczenia usług związanych z doradztwem w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 62.02.10.0), związanych z oprogramowaniem (PKWiU ex 62.01.1), objętych grupowaniem "Oryginały oprogramowania komputerowego" (PKWiU 62.01.2), związanych z doradztwem w zakresie oprogramowania (PKWiU ex 62.02), w zakresie instalowania oprogramowania (PKWiU ex 62.09.20.0), związanych z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi (PKWiU 62.03.1).

Natomiast w myśl art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. a ww. ustawy ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 8,5% przychodów z działalności usługowej, i w tym przychodów z działalności gastronomicznej w zakresie sprzedaży napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, z zastrzeżeniem pkt 1-4 oraz 6-8.

Ilekcroć w ustawie używa się oznaczenia "ex" przy symbolu danego grupowania PKWiU oznacza to, że zakres wyrobów lub usług jest węższy niż określony w tym grupowaniu - o czym stanowi art. 4 ust. 4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Oznaczenie "ex" dotyczy zatem tylko określonej usługi z danego grupowania. Umieszczenie tego dopisku przy konkretnym symbolu statystycznym ma na celu zawężenie stosowania przepisu tylko do tej nazwy grupowania.

Możliwość opłacania oraz wysokość stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych uzyskanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą zależy wyłącznie od faktycznego rodzaju świadczonych w ramach tej działalności usług. Zatem konieczne jest każdorazowe przypisanie rodzaju wykonywanych czynności do określonego grupowania PKWiU. Przy czym klasyfikacji tej do określonego symbolu PKWiU dokonuje sam podatnik.

W treści wniosku Skarżący wskazał, że zakres świadczonych przez niego usług jest sklasyfikowany według symbolu PKWiU 62.01.12.0. Ponadto wskazał, że do zakresu jego obowiązków nie należy tworzenie oprogramowania komputerowego.

Wyjaśnienia do PKWiU z 2015 r., wydane przez Główny Urząd Statystyczny, dla "usług związanych z oprogramowaniem" zawierają następującą charakterystykę: "podklasa 62.01 - usługi związane z oprogramowaniem" obejmuje: pisanie, modyfikowanie, badanie, dokumentowanie i wspomaganie oprogramowania, włączając pisanie zleceń sterujących programami dla użytkowników. Klasa ta obejmuje także analizowanie, projektowanie systemów gotowych do użycia: rozbudowę, tworzenie, dostarczanie oraz dokumentację oprogramowania wykonanego na zlecenie określonego użytkownika, pisanie programów na zlecenie użytkownika, projektowanie stron internetowych. Klasa ta nie obejmuje publikowania pakietów oprogramowania, sklasyfikowanego w 58.29, usług związanych z przystosowaniem programów na potrzeby rynku, wykonywanych na własny rachunek, sklasyfikowanych w 58.29, usług w

zakresie planowania i projektowania systemów komputerowych, które integrują sprzęt komputerowy, oprogramowanie i technologie komunikacyjne, nawet wtedy, gdy dostarczane oprogramowanie może być ich integralną częścią, sklasyfikowanych w 62.02. W podklasie tej znajduje się kategoria 62.01.1 - usługi związane z projektowaniem i rozwojem technologii informatycznych, która obejmuje grupowanie: PKWiU 61.01.12.0 - usługi związane z projektowaniem i rozwojem technologii informatycznych dla sieci i systemów komputerowych.

Wyjaśnienia do PKWiU z 2015 r. wskazują, że grupowanie to obejmuje usługi związane z projektowaniem, rozwojem i wdrażaniem sieci klienta, takich jak intranet, ekstranet i wirtualne sieci prywatne, usługi związane z projektowaniem i rozwojem bezpieczeństwa sieci, tj. projektowanie, rozwój i wdrażanie oprogramowania, sprzętu komputerowego i procedur sterowania dostępem do danych i programami pozwalającymi na bezpieczną wymianę informacji w ramach sieci. Grupowanie to nie obejmuje usług oferowanych w pakiecie z codziennym zarządzaniem siecią klienta, sklasyfikowanych w 62.03.12.0.

Przepis art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, w przypadku PKWiU ex 62.01.1 wskazuje na związek świadczonych usług z oprogramowaniem, nie zawężając tych czynności wyłącznie do kwestii programowania. Okoliczność, że do zakresu obowiązków Skarżącego nie należy tworzenie oprogramowania komputerowego, nie jest wystarczającą przesłanką do uznania braku związku świadczonych usług z oprogramowaniem. Ponadto, organ odnosząc się do sytuacji przedstawionej we wniosku oraz wyjaśnień do PKWiU, wskazał, że świadczone przez Skarżącego usługi związane są z oprogramowaniem. Skoro realizowane przez Skarżącego usługi związane są z analizowaniem działania istniejących systemów komputerowych, infrastruktury i danych klienta, utrzymaniem działania systemów komputerowych lub infrastruktury w chmurze, w szczególności w obszarze konfiguracji, aktualizacji, monitoringu i zarządzania systemami oraz usługami, manualną weryfikacją poprawności wdrożenia komponentów procesów systemów komputerowych, tworzeniem dokumentacji technicznej systemów komputerowych i infrastruktury, projektowaniem procedur sterowania dostępem do danych w sieciach i systemach komputerowych, konfigurowaniem narzędzi IT i przygotowaniem użytkowników do pracy z narzędziami IT, w tym migracją danych z innych używanych systemów, zarządzaniem konfiguracją oraz optymalizacją systemów, narzędzi IT i usług w chmurze, analizą wymagań i specyfikacji procesów automatyzacji dla systemów komputerowych oraz ich komponentów na podstawie dokumentacji i specyfikacji systemów dostarczonych przez Usługobiorcę, modelowaniem i projektowaniem logiki automatyzacji dla procesów systemów komputerowych, procesów dostarczania zmian do i w systemach komputerowych oraz ich komponentów, procesów weryfikacji poprawności wdrożeń systemów komputerowych oraz ich komponentów, integrację systemów komputerowych połączonych siecią oraz testowania tej integracji, manualnym testowaniu/ sprawdzeniu poprawności wyników integracji systemów oraz automatycznych procesów w systemach komputerowych, to opisane usługi są związane z oprogramowaniem.

Mając na względzie powołane wyżej przepisy oraz treść wniosku, prawidłowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że usługi jakie świadczy Skarżący, objęte są dyspozycją art. 12 ust. 1 pkt 2b lit. b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, a zatem przychód uzyskany przez niego z tytułu świadczonych usług powinien zostać opodatkowany stawką ryczałtu w wysokości 12%.

Natomiast w odniesieniu do pytania Nr 2, w myśl art. 12 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, podatek zryczałtowany pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania. Zatem, przedmiotem opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym jest przychód bez pomniejszenia o koszty uzyskania przychodów.

W myśl art. 14 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.) za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

"Kwoty należne" to te przychody, które wynikają ze źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza i które w następstwie prowadzenia tej działalności stają się wymagalną wierzytelnością, choćby faktycznie środków z tego tytułu jeszcze nie uzyskano. Termin "kwota należna" jest w tym ujęciu tożsamy z pojęciem "wymagalne świadczenie (wierzytelność)".

Na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy Przychodem z działalności gospodarczej są również dotacje, subwencje, dopłaty, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 13, i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z art. 22a- 22o, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

W myśl art. 14 ust. 3 pkt 3a ww. ustawy do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Powyższy przepis wyłącza z przychodów z działalności gospodarczej kwoty zwrócone podatnikowi na pokrycie wydatków, które nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów tej działalności.

W zaskarżonej interpretacji wyjaśniono, że odnosząc się szczegółowo do tego unormowania "zwrot" w języku powszechnym oznacza oddanie, zwrócenie czegoś. Użyte w art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych określenie "inne wydatki" koresponduje natomiast z poprzedzającym go art. 14 ust. 3 pkt 3 cyt. ustawy, dotyczącym zwrotu określonego rodzaju wydatków. Przez inne wydatki należy zatem rozumieć wydatki inne niż wymienione w art. 14 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle powyższego, wskazano, że jeżeli zwrot poniesionych wydatków dotyczyć będzie kosztów, które zgodnie z przepisami podatkowymi nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wówczas zwrócone wydatki nie będą dla podatnika przychodem podatkowym. Takie rozwiązanie wynika literalnie z art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie, posługując się zasadami wnioskowania a contrario, z treści art. 14 ust. 3 pkt 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mając ponadto na względzie art. 14 ust. 1 ww. ustawy, można wyprowadzić zasadę, że zwrócone wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, stanowią przychody podatnika. Tym samym, skutki podatkowe związane ze zwrotem wydatków są generalnie uzależnione od tego, czy wydatki, które będą zwracane mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z przepisami, czy też nie. Jeżeli zwracane wydatki zgodnie z przepisami podatkowymi będą podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, wówczas kwota zwrotu powinna podlegać zaliczeniu do przychodów. Natomiast, jeżeli zwrot poniesionych wydatków dotyczyć będzie kosztów, które zgodnie z przepisami podatkowymi nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wówczas zwrócone wydatki nie będą dla podatnika przychodem podatkowym.

Powyższa zasada ma zastosowanie również do podatników, którzy jako formę opodatkowania wybrali zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne.

W opisie stanu faktycznego Skarżący wskazał, że zwrot ww. wydatków dotyczy wszelkich wydatków, jakie są Skarżącemu potrzebne do realizacji usług i oczywiście posiadają racjonalne ekonomiczne uzasadnienie. Chodzi tu przede wszystkim o poniesione przez niego wydatki na uzyskanie dostępu do oprogramowania komputerowego (w formie licencji lub subskrypcji); wydatki na uzyskanie dostępu do określonych platform zawierających materiały szkoleniowe; wydatki na pokrycie kosztów uczestnictwa w specjalistycznych szkoleniach, konferencjach, czy kursach; wydatki na uzyskanie określonych certyfikatów; wydatki na pokrycie kosztów podróży do uzgodnionego ze Zleceniodawcą miejsca spotkania, miejsca świadczenia usług albo do miejsca przechowywania dokumentacji projektowej, a ewentualnie także wydatków związanych z zakwaterowaniem, jeżeli ma to być pobyt dłuższy niż jeden dzień; wydatki na uzyskanie dostępu do sprzętu komputerowego; wydatki na uzyskanie dostępu do usług telekomunikacyjnych - sieci GSM, czy Internetu.

Natomiast "zwroty" za te wydatki są każdorazowo dokumentowane fakturą i stanowią oczywiście przychód Skarżącego (dla celów zryczałtowanego podatku). Nie jest to nowy produkt, ani żadna nowa usługa, jaką on oferuje - co więcej nie ma zamiaru opodatkować ich niższą stawką ryczałtu niż usługę główną.

Zwrot wydatków poniesionych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą - dotyczy kosztów,

które zgodnie z przepisami podatkowymi mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wyłącza takich wydatków z katalogu kosztów uzyskania przychodów. Zatem, wskazano, że winny stanowić u Skarżącego przychód podatkowy.

Opodatkowaniu podlegają wszelkie wpływy majątkowe powstałe przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Zgodnie z tą zasadą również otrzymany przez Skarżącego zwrot wydatków niezbędnych dla realizacji zleconych usług, poniesionych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, stanowi dla niego przychód podlegający opodatkowaniu.

Wobec tego, jako osoba prowadząca działalność gospodarczą, otrzymująca zwrot wydatków, Skarżący jest zobowiązany uznać ten wpływ za przychód podatkowy.

W przedmiotowej sprawie, otrzymany zwrot wydatków, poniesionych przez Skarżącego, w związku z realizacją przedmiotu umowy, zgodnie z przepisami podatkowymi, stanowi przychód z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej podlegający opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, który należy opodatkować stawką właściwą dla rodzaju działalności, w związku z którą ten przychód powstał.

Prawidłowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odnosząc się do sytuacji przedstawionej we wniosku w odniesieniu pytania Nr 2, uznał za nieprawidłowe stanowisko Skarżącego, ze względu na to, że w odniesieniu do usług świadczonych przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zastosowanie znajdzie 12% stawka ryczałtu ewidencjonowanego, a nie jak on wskazał we własnym stanowisku do pytania Nr 1 - 8,5%.

Odnosząc się zatem do zarzutów naruszenia prawa materialnego podniesionych w skardze należy uznać, że nie zasługują na uwzględnienie.

Organ podatkowy wydając zaskarżoną interpretację indywidualną dokonał prawidłowej i pełnej analizy przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w odniesieniu do złożonego wniosku w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, jak również w sposób właściwy dokonał ich wykładni, co znalazło wyraz w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji. Organ podatkowy wydając zaskarżoną interpretację zastosował więc obowiązujące przepisy prawa, dokonał prawidłowej subsumcji przedstawionego we wniosku stanu faktycznego do istniejącej w sprawie normy prawnej, stosując zarówno wykładnię gramatyczną oraz celowościową. Organ wydając zaskarżoną interpretację, nie przyjął przy tym stanowiska sprzecznego z intencją ustawodawcy. Należy zatem stwierdzić, że wydanie przez organ zaskarżonej interpretacji, poprzedzonej prawidłowo prowadzonym postępowaniem, choć niespełniającej oczekiwań Skarżącego, nie może stanowić podstawy do postawienia zarzutu naruszenia prawa materialnego.

Wobec powyższego chybione są także zarzuty naruszenia przez Sąd pierwszej instancji przepisów postępowania. Wobec poprawnego i wszechstronnego rozpatrzenia sprawy przez organ podatkowy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach dokonując kontroli tego postępowania w sposób

komplementarny i dogłębny, dzieląc przy tym dokonaną przez organ kwalifikację podatkową świadczonych przez podatnika usług, nie miał podstaw do jego zakwestionowania. Tym samym podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty nie mogą być uwzględnione.

Mając na uwadze powyższe Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną. W przedmiocie kosztów postępowania kasacyjnego zasądzonych na rzecz organu orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1, art. 209, art. 205 § 2 p.p.s.a.