

Konwersja wierzytelności na podwyższenie kapitału zakładowego – skutki podatkowe

The debt to equity swap – the tax consequences

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Streszczenie

Podwyższenie kapitału zakładowego w drodze konwersji wierzytelności jest drugim – obok podwyższenia w drodze kapitalizacji rezerw spółki – sposobem nominalnego podwyższenia kapitału zakładowego. Konwersja długu na kapitał zakładowy rodzi zmiany jedynie w obrębie pasywów spółki, a nie powoduje żadnych skutków dla majątku spółki, które są charakterystyczne przy wniesieniu aportu w postaci nowej rzeczy lub prawa (nieefektywny sposób podwyższenia kapitału zakładowego¹). Zamiana długu na udziały (akcje) zmniejsza zadłużenie spółki w wyniku wygaśnięcia zobowiązania i powoduje zwiększenie innego elementu pasywów w postaci kapitału zakładowego. Wierzycielem spółki może być dotychczasowy dłużnik oraz osoba trzecia, która w wyniku konwersji nabyte udziały (akcje) spółki². Jako mechanizm zmniejszenia zobowiązań spółki konwersja wierzytelności jest wykorzystywana w postępowaniach restrukturyzacyjnych w celu oddłużenia³. W niniejszym opracowaniu omówiono skutki podatkowe konwersji wierzytelności w podatku dochodowym od osób prawnych.

Słowa kluczowe: konwersja wierzytelności, podatki dochodowe.

Abstract

The debt to equity swap is the second method, apart from the increase by capitalization of the company's reserves, of a nominal increase in the share capital. The conversion of debt into share capital causes changes only in the company's liabilities, without causing any consequences for the company's assets, which are characteristic of an in-kind contribution in the form of a new thing or right (ineffective way of increasing the share capital). The conversion of debt into shares reduces the company's debt as a result of the expiration of the liability and increases another element of liabilities in the form of share capital. The company's creditor may be the current debtor and a third party who will acquire the company's shares as a result of the conversion. As a mechanism for reducing the company's liabilities, the conversion of receivables is used in restructuring proceedings to reduce debt. This study indicates the tax consequences of debt conversion in corporate income tax.

Keywords: conversion of debt into share capital, debt to equity swap income taxes, debt to equity swap.

W przypadku gdy przedmiotem wkładu jest wierzytelność wobec osoby trzeciej, po wniesieniu na kapitał zakładowy wierzytelność ta zachowuje byt prawny. Jeśli natomiast spółka jest dłużnikiem wnoszonej wierzytelności, nastąpi konfuzja prowadząca do wygaśnięcia wierzytelności i długu⁴. W doktrynie dopuszcza się również pogląd, zgodnie z którym do wygaśnięcia zobowiązania może doprowadzić wykorzystanie innych konstrukcji prawa cywilnego, takich jak zwolnienie z długu lub potrącenie. Przyjmuje się jednak, że najodpowiedniejsze jest zastosowanie instytucji potrącenia⁵. Sąd Najwyższy uznał, że w przypadku tzw. konwersji wierzytelności na udziały wykorzystywana jest cywilnoprawna konstrukcja potrącenia⁶.

W art. 14 § 4 k.s.h.⁷ wprowadzono zakaz jednostronnych potrąceń przez wspólnika swoich wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością spółki wobec wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów lub akcji. Przepis ten jednak nie wyklucza potrącenia umownego bądź jednostronnego potrącenia przez spółkę⁸.

Wierzytelność udziałowca (akcjonariusza) wnoszona na pokrycie kapitału zakładowego może mieć charakter pieniężny lub niepieniężny. O tym, jaki charakter nadano w konkretnej sytuacji wnoszonym wkładom, decyduje uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego. Możliwość kwalifikacji konwersji jako wniesienia wkładu pieniężnego odnosi się wyłącznie do wierzytelności własnych udziałowca (akcjonariusza).

riusza) wobec spółki. Jeżeli przyjęto, że wnoszony wkład ma charakter pieniężny, w związku z tym, iż mamy do czynienia z potrąceniem wierzytelności pieniężnych udziałowca (akcjonariusza) wobec spółki, należy rozpatrywać konsekwencje podatkowe tak jak dla wniesienia wkładu pieniężnego. Uznanie konwersji wierzytelności za wniesienie gotowizny rodzi w momencie podwyższenia kapitału korzystniejsze skutki podatkowe dla wspólnika (akcjonariusza). Obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w ten sposób. Wierzytelności wspólnika wobec osoby trzeciej nie mogą być przedmiotem potrącenia, dlatego też tego rodzaju wierzytelność może być traktowana wyłącznie jako wkład niepieniężny⁹.

Zgodnie z ogólnymi regułami określonymi w ustawach o podatkach dochodowych wniesienie aportu w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa powoduje powstanie obowiązku podatkowego już w momencie objęcia udziałów. Przychodem jest nominalna wartość udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny, z uwzględnieniem przepisów regulujących kwestię wartości rynkowej rzeczy i praw. Przychód ten można pomniejszyć o koszty jego uzyskania. Sposób ustalania kosztów nie jest jednolity, określa się je odmiennie w zależności od rodzaju składników wkładu niepieniężnego.

Kosztami uzyskania przychodów z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego, jeżeli objęcie udziałów następuje w drodze zamiany długu obcego nabytego od innego podmiotu na kapitał, są faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione przez podatnika na nabycie wierzytelności, które mają być przedmiotem konwersji. Wierzytelności, które wspólnik (albo przyszły wspólnik) może zamienić na udziały, mogą mieć charakter wierzytelności własnych albo wierzytelności obcych, czyli nabytych od innego podmiotu. W przypadku gdy konwertowane wierzytelności są wierzytelnościami obcymi (np. nabytymi w drodze odpłatnej cesji czy zakupu) i wydatki na ich nabycie nie zostały zaliczone przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów, koszt uzyskania przychodu równy będzie cenie, za jaką wierzytelności zostały nabyte. Jeśli wierzytelność jest wynikiem udzielonego spółce kredytu (pożyczki), to kosztem uzyskania przychodu będzie kwota główna wraz z naliczonymi odsetkami. Należy bowiem zauważyć, że – tak jak wcześniej wspomniano – sposób ustalania kosztów w przypadku wniesienia wkładów niepieniężnych nie jest jednolity, lecz zależy od rodzaju składników wkładu niepieniężnego niebędącego przedsiębiorstwem lub zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa bądź udziałami (akcjami)¹⁰.

Podwyższenie kapitału zakładowego jest procedurą, która wymaga zwykle podjęcia szeregu czynności prawnych w postaci uchwały zgromadzenia wspólników (akcjonariuszy), wniesienia wkładów, w niektórych przypadkach objęcia udziałów (akcji) i zarejestrowania zmian wysokości kapitału. Ponieważ Kodeks spółek handlowych przewiduje różne sposoby podwyższenia kapitału zakładowego w spółkach kapitałowych, określenie chwili zdarzenia prawnego rodzącego obowiązek podatkowy stało się istotne dla praktyki stosowania tych norm prawnych.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 18 sierpnia 2020 r.¹¹, stosowane są dwa sposoby

podwyższenia kapitału zakładowego spółki ze środków wspólników w sytuacji, gdy wspólnik posiada wierzytelność wobec spółki, której kapitał jest podwyższany.

Pierwszy z nich polega na wniesieniu wkładu niepieniężnego przez wspólnika w postaci wierzytelności, jaką wspólnik posiada wobec spółki (np. z tytułu pożyczek). Wierzytelności te w konsekwencji ulegają umorzeniu. Następuje więc aport wierzytelności (tzw. aportowe podwyższenie kapitału zakładowego).

Drugi sposób polega na zobowiązaniu się wspólnika do wniesienia wkładu pieniężnego do spółki. Kolejnym etapem w tym przypadku jest umowne potrącenie wierzytelności spółki wobec wspólnika o wniesienie wkładu pieniężnego z wierzytelnością wspólnika wobec spółki. Dochodzi zatem do potrącenia wzajemnych wierzytelności (tzw. nieaportowe podwyższenie kapitału zakładowego).

Mimo że faktycznie mają zastosowanie dwa sposoby podwyższenia kapitału, różniące się rodzajem wkładu (w pierwszym przypadku jest to aport, a w drugim – potrącenie), to konsekwencje podatkowe dla spółki podwyższającej kapitał zakładowy są takie same. Obie transakcje są dla niej neutralne, odmiennie jednak kształtuje się sytuacja prawno-podatkowa podmiotu wnoszącego wkład, a mianowicie skutki podatkowe są uzależnione od tego, czy wkład ten ma charakter pieniężny, czy niepieniężny. W przypadku aportu wierzytelności wnoszący aport uzyskuje przychód, którym jest zasadniczo nominalna wartość objętych w zamian udziałów lub akcji, koszt jest natomiast różnie definiowany w zależności od rodzaju wnoszonego składnika (np. środek trwały podlegający lub niepodlegający amortyzacji, udziały i akcje nabyte za gotówkę lub aport, wierzytelności). Z kolei wniesienie wkładu pieniężnego jest neutralne podatkowo i dla spółki, i dla wspólnika. Przychody otrzymane przez spółkę na utworzenie kapitału zakładowego nie stanowią przychodów podatkowych spółki, a wydatki poniesione przez wspólnika na objęcie udziałów nie stanowią u niego kosztów uzyskania przychodów aż do momentu zbycia tych udziałów.

Moment powstania skutków podatkowych wniesienia wkładów niepieniężnych został określony w art. 17 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹² oraz w art. 12 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³. Zgodnie z tymi przepisami przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów (akcji) w spółce, objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, powstaje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki albo wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego. Wobec powyższego co do zasady w przypadku gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część lub gdy wkład ma charakter pieniężny, obowiązek podatkowy powstaje w momencie zbycia przez udziałowców (akcjonariuszy) udziałów (akcji) objętych w zamian za ten wkład, a nie w momencie podwyższenia kapitału. Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) powstanie w chwili zarejestrowania podwyższenia kapitału przez sąd rejestrowy. Dopiero wtedy bowiem skuteczne staje się wydanie udziałowcom udziałów (akcji)¹⁴.

W przypadku zmiany umowy spółki w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego skuteczne objęcie udziałów przez wspólników następuje w momencie zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego. Zgodnie z art. 441 § 4 k.s.h. podwyższenie kapitału zakładowego spółki akcyjnej następuje z chwilą wpisu do rejestru. Dopiero zatem dzień rejestracji spółki kapitałowej lub podwyższenia kapitału zakładowego skutkuje osiągnięciem przez udziałowca (akcjonariusza) przychodu w związku z objęciem udziałów (akcji). Wtedy też do określenia uzyskanego dochodu znajdują zastosowanie przepisy dotyczące ustalenia kosztów uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny.

Z pozycji spółki, w której następuje podwyższenie kapitału zakładowego, przychód nie występuje, dlatego określenie momentu uzyskania przychodu jest bezprzedmiotowe. Z perspektywy konsekwencji, jakie rodzi wniesienie wkładu do spółki na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, istotną będzie możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego przychodem, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, jest w szczególności wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

O ile przepisy przywołanej ustawy stanowią, że w przypadku wniesienia przez podatnika wkładu niepieniężnego do spółki lub do spółdzielni w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część podatek jest obowiązany wykazać z tego tytułu przychód (z pewnymi wyjątkami), odpowiadający wartości wkładu określonej w umowie spółki, statucie lub w innym stosownym dokumencie, o tyle – poza przypadkiem wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki do podmiotu prowadzącego działalność typu *venture capital* – nie regulują wprost sposobu określania przez podatników podatku dochodowego wysokości kosztów uzyskania przychodów w sytuacjach, kiedy przedmiotem wkładu jest wierzytelność przysługująca podmiotowi wnoszącemu wkład wobec spółki (spółdzielni), do której taki wkład jest wnoszony. Jednocześnie w orzecznictwie organów podatkowych i sądów administracyjnych można spotkać rozbieżne oceny, czy wówczas – na podstawie obowiązujących przepisów – można przyznać podatnikowi prawo do rozpoznania takich kosztów.

Do końca 2014 r. brzmienie art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie budziło wątpliwości, ponieważ przepis ten przewidywał, że jako koszty uzyskania przychodów mogły być rozpoznane faktycznie poniesione wydatki na nabycie składników majątku podatnika. Potwierdzała to ugruntowana linia orzecznicza sądów administracyjnych¹⁵. Jednakże z dniem 1 stycznia 2015 r. przepis ten został zmieniony¹⁶ i uprawnia do zaliczenia do kosztów podatkowych nie

tylko wydatków na nabycie, ale także wydatków na wytworzenie wnoszonego do spółki zależnej składnika majątku. Na tym tle pojawiły się orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych¹⁷, zgodnie z którymi udzielenie pożyczki oznacza wytworzenie prawa majątkowego w postaci wierzytelności, którą można wnieść do spółki jako aport. Trzeba jednak zastrzec, że nie można na razie mówić o ugruntowanej linii orzeczniczej, która wspierałaby taki pogląd.

Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2015 r. brzmieniem art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1, 2 i 2a składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki. W świetle przywołanych wyżej, korzystnych dla podatników orzeczeń sądowych dla możliwości rozpoznania kosztu uzyskania przychodu w momencie wniesienia wkładu niepieniężnego konieczne jest, by przedmiot wkładu stanowiły faktycznie poniesione wydatki na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu oraz by wydatki te nie były uprzednio rozpoznane przez wnoszącego wkład jako koszty uzyskania przychodu¹⁸.

Omawiana kwestia była jednak przedmiotem licznych sporów i wątpliwości, stąd też z dniem 1 stycznia 2019 r. we wspomnianym art. 15 ust. 1 pkt 3 zmieniono brzmienie pkt 2a oraz dodano pkt 2b¹⁹. Nowe regulacje wprost dotyczą sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku wniesienia wierzytelności tytułem aportu, a dokonują przy tym następującego rozróżnienia:

- 1) jeżeli wierzytelność wynika z pożyczki (kredytu) udzielonej spółce, której udziały są obejmowane – koszty określa się w wysokości wartości odpowiadającej przekazanej kwocie pożyczki (kredytu), nie wyższej jednak niż wartość tego wkładu określona na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7;
- 2) jeżeli wierzytelność była uprzednio zaliczona do przychodów należnych wnoszącego aport – koszty określa się w wysokości wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych.

Przypisy

- ¹ *Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Prywatnego, t. 17A), S. Sołtyński (red.), Warszawa 2015, s. 624.
- ² C. Wiśniewski, *Konwersja długu na kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1996, nr 9 s. 24.
- ³ A. Witosz, *Konwersja wierzytelności na udziały lub akcje w upadłości z możliwością zawarcia układu a chwila podwyższenia kapitału zakładowego upadłej spółki*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2007, nr 5, s. 26-31.
- ⁴ Tamże, s. 25.
- ⁵ K. Oplustil, *Wierzytelność spółki kapitałowej jako przedmiot potrącenia i konwersji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 2, s. 3.
- ⁶ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 marca 1993 r., III CZP 123/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 167.
- ⁷ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm., dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.

- ⁸ G.R. Gontarz, *Kapitalizacja rezerw w spółkach kapitałowych (3)*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 5, s. 21.
- ⁹ Tamże.
- ¹⁰ Por. F. Seredyński, M. Sobiech, *Konwersja wierzytelności na podwyższenie kapitału oraz aport w postaci wierzytelności – skutki podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3, s. 87-88.
- ¹¹ II FSK 2083/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E08737996>, dostęp: 23.01.2022.
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- ¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁴ Takie stanowisko zostało wyrażone również w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 4 stycznia 2002 r., PB4/BA-8214-1520-320/01, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/pb-4-ba-8214-1520-320-01-moment-osiagniecia-przychodu-184551630>, dostęp: 23.01.2022.
- ¹⁵ Wyroki NSA: z dnia 10 listopada 2016 r., II FSK 1196/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08668A06D7>, dostęp: 23.01.2022; z dnia 14 września 2017 r., II FSK 2006/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FA44FDDDA7>, dostęp: 23.01.2022; z dnia 18 maja 2017 r., II FSK 1095/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0FE181DC6>, dostęp: 23.01.2022.
- ¹⁶ Zmiana nastąpiła na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm.).
- ¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2018 r., I SA/GI 975/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6DC71B7898>, dostęp: 23.01.2022; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Kr 156/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CD88C4FB5C>, dostęp: 23.01.2022.
- ¹⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 grudnia 2016 r., 2461-IBPB-1-3.4510.981.2016.2.TS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=494041>, dostęp: 23.01.2022.
- ¹⁹ Zmiana nastąpiła na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159).

Bibliografia

Literatura

- Gontarz G.R., *Kapitalizacja rezerw w spółkach kapitałowych (3)*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 5.
- Oplustil K., *Wierzytelność spółki kapitałowej jako przedmiot potrącenia i konwersji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 2.
- Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Prywatnego, t. 17A), S. Sołtysiński (red.), Warszawa 2015.

- Seredyński F., Sobiech M., *Konwersja wierzytelności na podwyższenie kapitału oraz aport w postaci wierzytelności – skutki podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3.
- Wiśniewski C., *Konwersja długu na kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1996, nr 9.
- Witosz A., *Konwersja wierzytelności na udziały lub akcje w upadłości z możliwością zawarcia układu a chwila podwyższenia kapitału zakładowego upadłej spółki*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2007, nr 5.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2159.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1328 ze zm.

Orzecznictwo

- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 2 marca 1993 r., III CZP 123/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 167.
- Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2016 r., II FSK 1196/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08668A06D7>, dostęp: 23.01.2022.
- Wyrok NSA z dnia 14 września 2017 r., II FSK 2006/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FA44FDDDA7>, dostęp: 23.01.2022.
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 2017 r., II FSK 1095/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0FE181DC6>, dostęp: 23.01.2022.
- Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E08737996>, dostęp: 23.01.2022.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2018 r., I SA/GI 975/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6DC71B7898>, dostęp: 23.01.2022.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Kr 156/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CD88C4FB5C>, dostęp: 23.01.2022.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 grudnia 2016 r., 2461-IBPB-1-3.4510.981.2016.2.TS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=494041>, dostęp: 23.01.2022.

Inne źródła

- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 4 stycznia 2002 r., PB4/BA-8214-1520-320/01, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/pb4-ba-8214-1520-320-01-moment-osiagniecia-przychodu-184551630>, dostęp: 23.01.2022.