

Co z tą karą umowną – stanowi koszt uzyskania przychodu zgodnie ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, czy jednak nie?

What about this contractual penalty – is it a tax deductible cost in accordance with the Corporate Income Tax Act or not?

Justyna Nowakowski

Prawnik, menedżer finansowy, księgowa, ORCID: 0000-0003-4493-1010

Streszczenie

Jednostki prowadzące działalność gospodarczą zobowiązane są do naliczania i odprowadzania danin. Jedną z nich jest podatek dochodowy. Jak wiadomo, co do zasady podstawę opodatkowania stanowią przychody pomniejszone o koszty uzyskania przychodów, w związku z czym możliwość uznania określonych wydatków za koszty podatkowe to kluczowa kwestia dla przedsiębiorców. W opracowaniu omówiono kary umowne zaliczane do kosztów podatkowych u osób prawnych, czyli obniżające podstawę opodatkowania, oraz kary umowne niestanowiące owego kosztu. Autorka postawiła następującą hipotezę: kara umowna poniesiona w celu osiągnięcia przychodu lub zabezpieczenia źródła przychodu może być traktowana jako koszt uzyskania przychodów.

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, przychody, podatek dochodowy od osób prawnych, podstawa opodatkowania.

Abstract

Entities conducting economic activity are obliged to calculate and pay taxes. One of them is income tax. As a rule, the tax base is revenue less deductible expenses, so the possibility of recognizing certain expenses as tax expenses is a key issue for entrepreneurs. The paper discusses contractual penalties included as tax expenses in legal entities, reducing the tax base, and contractual penalties not constituting an expense. The author posed the following hypothesis: a contractual penalty incurred in order to achieve revenue or secure a source of revenue can be treated as a tax deductible cost.

Keywords: tax deductible costs, revenues, corporate income tax, tax base.

1. WPROWADZENIE

Możliwość uznania za koszty podatkowe naliczonych i poniesionych wydatków jest dla podatników kluczowa w toku prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wiadomo, koszty bezpośrednio wpływają na wysokość podatków, które podatnicy są obowiązani wyliczać i odprowadzać do odpowiednich organów. Każdy podatnik dąży do jak największego obniżenia podstawy opodatkowania. W związku z tym kwestia, czy dany koszt stanowi koszty w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ czy analogicznie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² jest dla podatników niezwykle istotna.

Celem opracowania jest omówienie kar umownych, które mogą być zaliczane do kosztów podatkowych u osób prawnych, a tym samym obniżają podstawę opodatkowania, oraz kar umownych, które nie stanowią wspomnianego kosztu.

W artykule postawiono następującą hipotezę: kara umowna poniesiona w celu osiągnięcia przychodu lub zabezpieczenia źródła przychodu może być traktowana jak koszt uzyskania przychodów u osób prawnych.

2. KARY UMOWNE U OSÓB PRAWNYCH – PODSTAWA PRAWNA

Do osób prawnych należy stosować ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Jej art. 15 i 16 stanowią podstawę przy określaniu dochodu i podatku dochodowego obliczonego od tego dochodu w jednostkach podlegających owej ustawie.

Za dochód podatkowy uznawana jest różnica między przychodami generowanymi z jednego źródła bądź z dwóch źródeł ujętych w art. 12 a kosztami uzyskania przychodów z analogicznych źródeł wyszczególnionych w art. 15 i 16. Do-

datkowo art. 15 precyzuje, w jaki sposób należy przeliczać koszty wyrażone w walutach obcych³.

Obok ogólnej definicji kosztów ustawodawca określił zasady wyznaczania kosztów dla wskazanych grup podatników czy nawet kategorie transakcji. Co istotne, w art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zdefiniowano podatkowe kategorie kosztów oraz sformułowano zasady rozliczania wspomnianych kosztów w czasie.

Podstawą do rozliczenia kosztów podatkowych są dokumenty potwierdzające fakt ich poniesienia. Koszty podatkowe co do zasady rozliczane są za pomocą metody memoriałowej, podobnie jest z przychodami podatkowymi. Warunkiem koniecznym jest ich rzeczywiste poniesienie, przynajmniej w formie powstania zobowiązania do zapłaty za towary, usługi czy prawa majątkowe. W odróżnieniu od definicji kosztów na gruncie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴ – za koszt podatkowy zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. nie może być uznany koszt statystyczny, kalkulowany przez podatnika, nawet jeżeli ów przyszły koszt statystyczny zostanie uprawdopodobniony. To efekt różnych celów wycieczania wyniku podatkowego i rachunkowego. Warto podkreślić w tym miejscu, że koszty podatkowe muszą być jednoznacznie udokumentowane, a podatnik nie może ich zawyżać.

W przypadku ujmowania kosztów w księgach obowiązuje zasada współmierności kosztów i przychodu. Wyróżnić można również ustawowe wyjątki – mianowicie trzy kategorie kosztów. Poniesione wydatki, które spełniają warunki uznania ich za koszty uzyskania przychodów zaliczane są, co do zasady, do kosztów w roku, którego dotyczą, oraz tym samym są podporządkowane uzyskanemu przychodowi. W przypadku ujęcia kosztu w sposób odmienny, aniżeli w myśl tej zasady, należy wskazać podstawę prawną z ustawy. Wśród takich wyjątków można wyróżnić koszty inne, niż bezpośrednio związane z przychodami, a więc potrącane w momencie ich poniesienia, zwane w potocznej nomenklaturze kosztami pośrednimi. Ustawa może też indywidualnie określać moment potrącenia w odniesieniu do konkretnego rodzaju kosztów. Mając powyższe na uwadze, w przypadku zastosowania kryterium momentu potrącenia kosztów, wyróżnić można trzy kategorie kosztów uzyskania przychodów⁵:

- I. koszty bezpośrednio związane z przychodami,
- II. koszty pośrednie, czyli inne niż bezpośrednio związane z przychodami, z zastrzeżeniem, że nie określono innego momentu ich potrącenia aniżeli w momencie poniesienia,
- III. koszty, w stosunku do których indywidualnie określono moment potrącenia, inny niż momentu poniesienia danego kosztu.

Trzecia kategoria kosztów odnosi się do regulacji art. 15 ust. 4a, 4f–4h oraz art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p., w zakresie, w jakim to przepisy tego artykułu nie niwelują w sposób definitywny kosztu podatkowego, jedynie określają inny moment rozliczenia ich w rachunku podatkowym⁶.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. za koszty uzyskania przychodów uznaje się „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1”. Za podstawę ujęcia danego kosztu jako podatkowego uznaje się jego ścisłą więź z przychodem podatkowym albo zabezpieczeniem lub zachowaniem

jego źródła. Ujęcie kosztu w art. 16 u.p.d.o.p., stanowiącym katalog zamknięty, dyskwalifikuje dany koszt jako koszt podatkowy, a więc uniemożliwia obniżenie za jego pomocą podstawy opodatkowania.

Zawarte w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. pojęcie kosztów uzyskania przychodów opiera się na klauzuli generalnej, według której za koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów i koszty funkcjonowania tej osoby prawnej. Od owej klauzuli wyszczególnić można wyjątki w postaci kosztów wymienionych taksatywnie w art. 16 u.p.d.o.p. Wykładnia gramatyczna ww. przepisów ma na celu wyprowadzenia wniosku, iż podatnik ma pełną możliwość odliczenia od przychodów jakichkolwiek kosztów, pod warunkiem, że bezpośrednio są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, zaś ich poniesienie wpływa bądź może mieć wpływ na wielkość wypracowanego przychodu. Należy jednak podkreślić, że nie zawsze poniesiony koszt przekłada się bezpośrednio na konkretny przychód⁷.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 22 tej ustawy kosztów uzyskania przychodów nie stanowią „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”. Istotą owego przepisu jest brak możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odszkodowań, czy kar umownych powiązanych generalnie z wadami usług lub towarów, a nie ze zwłoką w dostarczeniu towaru⁸.

Do kosztów uzyskania przychodów podatnik nie może zaliczyć wyłącznie kar umownych lub odszkodowań wypłacanych z powodów wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., tj.:

- 1) wad dostarczonych towarów,
- 2) wad wykonanych robót i usług,
- 3) zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad,
- 4) zwłoki w usunięciu wad towarów,
- 5) zwłoki w usunięciu wad wykonanych robót i usług.

Kary umowne, odszkodowania, które są wypłacane z innych tytułów aniżeli wymienione w przywołanym art. 16 ust. 1 pkt 22, są uznawane za koszty uzyskania przychodu, jeśli są powiązane z przychodem bądź mają na celu zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodu czy też zminimalizowanie straty.

Brak związku z przychodem występuje w sytuacji, gdy podatnik wypłaca kontrahentowi odszkodowanie za niedotrzymanie umowy lub wadliwe jej wykonanie.

Aby wskazany wydatek został zakwalifikowany jako koszt uzyskania przychodu zgodnie z u.p.d.o.p., musi charakteryzować się definitywnością, mianowicie być zrealizowany z majątku podatnika i mieć ostateczny charakter. Każdy koszt, każdy wydatek związany z podatnikiem, ale poniesiony przez inne podmioty na jego rzecz, nie będą stanowić kosztów podatkowych u tego podmiotu. W związku z powyższym, należy wysunąć warunki konieczne uznawania wydatków za koszt podatkowy⁹:

- 1) wydatek definitywnie dokonany,
- 2) wykonany w celu uzyskania przychodów, bądź ich ewentualne zachowanie, czy zabezpieczenie źródła przychodów,
- 3) powiązanie wydatku z działalnością gospodarczą podatnika,

- 4) odpowiednie udokumentowanie wskazanego wydatku,
- 5) wydatek nie został enumeratywnie wyłączony z kosztów uzyskania przychodów, na mocy art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Dokonanie określonego wydatku z majątku podatnika jest równoznaczne, co do zasady, z jego pokryciem z zasobów majątkowych podatnika w ostateczny sposób. Istnieje możliwość zaciągnięcia kredytu, czy pożyczki na realizację wskazanego wydatku, aczkolwiek w tej sytuacji każdorazowo towarzyszy temu konkretne zobowiązanie, które winno być spłacone z majątku podatnika na określonych w umowie warunkach. W związku z czym sfinansowanie wydatku kredytem, czy pożyczką, nie będzie stanowiło wydatku opłaconego przez osoby trzecie¹⁰.

3. KARA UMOWA – DEFINICJA LEGALNA

Pojęcie kary umownej i odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie umowy nie zostało zdefiniowane w u.p.d.o.p. W tych przypadkach należy odnieść się do definicji zawartych w kodeksie cywilnym.

Art. 471 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹¹ określa odpowiedzialność *ex contractu* dłużnika. Zgodnie z tym uregulowaniem dłużnik jest „obowiązany do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi”. Przepis wspomnianej ustawy odnosi się więc bardzo wyraźnie do nienależytego wykonania danego zobowiązania, a nie do jego niewykonania, a więc niepodjęcia jego realizacji¹².

Należy wnioskować, że w przypadku braku innych uregulowań albo czynności prawnych to dłużnik ponosi pełną odpowiedzialność za niedołożenie należytej staranności. Art. 471 k.c. stanowi o niepodważalnej odpowiedzialności dłużnika za własne działanie czy zaniechanie działania, zarówno własne, jak i osób trzecich, z których pomocą dane zobowiązanie wykonuje lub którym powierzył wykonanie tego zobowiązania. Przepis ten znajduje też zastosowanie w sytuacji, gdy wykonanie zobowiązania powierzono przedstawicielowi ustawowemu dłużnika.

O niewykonaniu zobowiązania mowa, gdy dłużnik w ogóle nie spełnia danego świadczenia, świadczy zupełnie inny przedmiot, niż zawarte to zostało treści zobowiązania, bądź powziął działania w celu spełnienia świadczenia, jednakże nie osiągnęły odpowiedniego stopnia zaawansowania, nie przekroczyły „progu osiągnięcia konstytutywnych cech świadczenia”¹³.

Z nienależytym wykonaniem zobowiązania mamy do czynienia w sytuacji, gdy przykładowo dłużnik świadczył dane świadczenie, ale w niewłaściwym czasie lub miejscu bądź świadczył rzeczy o niewłaściwej jakości lub wadliwe. Należy jednak zwrócić uwagę na pojawiające się trudności związane z ustaleniem, czy wskazane uchybienie dłużnika winno się zakwalifikować jako nienależyte wykonanie bądź niewykonanie przez niego zobowiązania.

Dłużnik będzie ponosił odpowiedzialność kontraktową w przypadku, gdy do nienależytego wykonania lub niewykonania zobowiązania doszło w wyniku działań, za które ponosi odpowiedzialność. Dłużnik odpowiada więc na zasadzie¹⁴:

- 1) winy – za niezachowanie należytej staranności,

- 2) ryzyka – za działania lub zaniechania określonych osób trzecich.

Nienależyte wykonanie lub niewykonanie zobowiązania może przyczynić się do powstania szkody, co przekłada się na możliwość ubiegania się o odszkodowanie. W tym miejscu oczywiście mowa o szkodzie majątkowej¹⁵.

Bardzo często w umowach dotyczących dostawy towarów, świadczenia usług czy zbycia praw majątkowych uwzględnia się zapisy określające wysokość odszkodowania w razie wadliwego wykonania obiecanych świadczeń. Wtedy znajduje zastosowanie art. 483 k.c. definiujący karę umowną. Zgodnie z owym przepisem w umowie można zastrzec, że „naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy”¹⁶ (art. 483 ust. 1 k.c.). Co warte podkreślenia, dłużnik nie może się zwolnić ze spełnienia zobowiązania poprzez zapłatę kary umownej bez zgody wierzyciela (art. 483 ust. 2 k.c.). Kara umowna nie może być ustalona w stosunku do świadczenia pieniężnego, takiego jak kredyt czy pożyczka.

Kara umowna (zw. inaczej odszkodowaniem umownym) jest sankcją cywilnoprawną wynikającą z umowy. Sankcja ta oparta jest na obowiązku zapłaty wskazanej sumy pieniężnej.

Wskazana kara umowna może zostać zastrzeżona w celu naprawienia szkody powstałej w wyniku niewykonania lub nienależytego wykonania umownego zobowiązania.

Dłużnik ma możliwość uwolnienia się od obowiązku zapłaty omawianej kary umownej. Jednakże warunkiem koniecznym do uwolnienia się od odpowiedzialności jest wykazanie, że niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania nie doprowadziło do żadnego uszczerbku w majątku wierzyciela. Należy tu podkreślić, iż mowa tu o szkodzie w rozumieniu art. 360 § 2 k.c., chyba, że strony określiły jej zakres przy zawieraniu umowy¹⁷.

Kara umowna ma charakter akcesoryjny względem zobowiązania głównego, co oznacza, iż nie powstanie w przypadku, gdyby okazało się ono z jakichkolwiek względów nieważne¹⁸.

Zastrzeżenie kary nie ma wpływu na przysługujące wierzycielowi roszczenie o wykonanie umownego zobowiązania w sytuacji, gdy dłużnik popadł w zwłokę. Na podstawie art. 477 § 1 k.c. wierzyciel nadal ma prawo żądać wykonania umownego świadczenia oraz dodatkowo – odszkodowania za zwłokę. Tak więc, w przypadku zastrzeżenia kary wyłącznie do niewykonania danego zobowiązania, wierzycielowi pozostaje wybór. Mianowicie, albo dochodzenie kary umownej, albo dochodzenie wykonania danego zobowiązania i dodatkowo zapłaty odszkodowania za powstałą zwłokę. Co istotne, w drugiej sytuacji wierzyciel dochodzi roszczenia odszkodowawczego, nie zaś omawianej kary¹⁹.

4. KARY UMOWNE – KOSZT PODATKOWY ZGODNIE Z USTAWĄ O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH, CZY JEDNAK NIE? PRZEGLĄD ORZECZEŃ

Kary umowne wypłacane z innych tytułów niż zostały wymienione w katalogu zamkniętym art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. są uznawane za koszty uzyskania przychodu, pod warunkiem powiązania ich z przychodem, zabezpieczeniem

lub zachowaniem źródła przychodu, czy też zminimalizowania poniesionej straty.

Brak wykazania takiego związku przyczynowo-skutkowego przekłada się na brak możliwości zaliczenia owej kary do kosztów uzyskania przychodu, a więc braku możliwości pomniejszenia podstawy do obliczenia podatku dochodowego. Takie stanowisko zajmowały sądy w orzeczeniach przytoczonych w niniejszym opracowaniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Olsztynie w wyroku z dnia 4 października 2007 r. podkreślił, że „nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] [...] wydatek dotyczący wypłaty umownego odszkodowania za wyrażenie przez najemcę zgody na wcześniejsze rozwiązanie najmu zawartego na czas określony, gdyż jego celem nie jest osiągnięcie przychodu”²⁰.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 30 listopada 2006 r.²¹ określił, co stanowi koszt uzyskania przychodu, a czego nie można sklasyfikować w ten sposób. Według NSA, zgodnie z wykładnią systemową i językową art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., za koszt można uznać poniesiony faktycznie koszt, zrealizowany w kasowym znaczeniu, a więc w formie rozchodu kasowego, jak również każdy inny faktycznie wykonany odpis, niebędący wydatkiem, który spowodował zmianę w strukturze pasywów lub aktywów osoby prawnej, w tym oczywiście też zmianę stanu środków pieniężnych znajdujących się na rachunkach bankowych danego przedsiębiorstwa. NSA podkreślił, że za koszt uzyskania przychodu nie może być uznana kara umowna, która została nałożona w wyniku niewykonania umowy, ponieważ taki wydatek nie spełnia określonej w art. 15 ust. 1 przywołanej ustawy przesłanki działania podmiotu w celu uzyskania przychodu.

NSA w wyroku z dnia 19 lutego 2008 r. podkreślił, że „brak jest związku między poniesionym wydatkiem a przychodem, skoro podatnik nie był zobligowany do poniesienia kary umownej, a treść umowy przedwstępnej dawała mu podstawę do wypowiedzenia tej umowy”²². Tak więc nie zawsze zapłata kary umownej daje podstawę do ujęcia jej w kosztach podatkowych. Jeśli podatnik miał możliwość rozwiązania umowy bez obowiązku uiszczenia wspomnianej kary, to mógł z niej skorzystać. Zapłata kary nie była zatem przymusowa, a jedynie stanowiła dobrą wolę podmiotu.

NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2020 r.²³ zaznaczył, że nie można wszystkich kar umownych i odszkodowań uznawać za niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Przy ich ocenie należy wziąć pod uwagę różne czynniki. NSA stwierdził, że „przy ocenie dopuszczalności kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu kar umownych i odszkodowań należy każdorazowo odnosić je do stanu faktycznego sprawy (również prezentowanego we wniosku o udzielenie interpretacji prawa podatkowego), a także przykładać szczególne znaczenie do prawidłowej wykładni terminów «zachowanie» i «zabezpieczenie» źródła przychodów. W szczególności, jeżeli jako zabezpieczenie źródła przychodów należy rozumieć koszty poniesione na ochronę istniejącego (podstawowego) źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. W dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, poniesienie

pewnych wydatków (zapłata kary umownej niewyłączonej z kosztów uzyskania przychodów w art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. czy odszkodowania) może ograniczać wydatki, które zachwiałyby możliwością uzyskiwania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. [...] Należy zatem oceniać racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu, a fakt, że podatnik nie przewidywał określonego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Podkreślić należy, że za koszty uważa się również koszty pośrednio związane z przychodami oraz dotyczące całokształtu działalności podatnika. Ustawodawca nie stawia wprost wymogu, by poniesiony koszt przyniósł określony przychód, lecz by był poniesiony w celu jego osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie koszty w szerokim tego wyrażenia prawnego znaczeniu, a więc obok nakładów bezpośrednich również pośrednie nakłady. Ponadto należy podkreślić konieczność kwalifikacji prawnej wydatku jako kosztu uzyskania z uwzględnieniem konkretnych okoliczności sprawy.

[...] konieczne jest uwzględnienie adekwatnego związku przyczynowego między kosztem a przychodem, podobnie jak konieczne jest rozumienie przyczyn, które sprawiają, że z powodów niezależnych od podatnika, którego działanie ma cechę racjonalności, przychód nie powstanie z uwagi na zmianę pierwotnych uwarunkowań gospodarczych”²⁴.

Adekwatny związek przyczynowy jest kluczowym elementem przy ocenie danego kosztu. Nie zawsze poniesiony koszt w postaci kary musi bezpośrednio skutkować uzyskaniem przychodu.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20 kwietnia 2017 r.²⁵ uznał, że wydatek w celu zmniejszenia straty może być traktowany jako koszt podatkowy. Już sama intencja podatnika, by zmniejszyć stratę (nie tylko zwiększyć zysk), jaką generuje pewien rodzaj działalności przedsiębiorstwa, uzasadnia pogląd, że wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu.

Nie należy się ograniczać do analizy celu podmiotu gospodarczego pod kątem stricte bezpośrednim. Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nakazuje wziąć pod uwagę cały kontekst działalności ekonomicznej podatnika. Na tej podstawie można dopiero ocenić, czy analizowany wydatek został poniesiony w celach w nim uwzględnionych, czy jednak nie.

WSA w Warszawie podkreślił, że „sama intencja podatnika zmniejszenia straty (nie tylko zwiększenia zysku), jaką generuje pewien fragment działalności (przedsiębiorstwa), uzasadnia pogląd, że wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu. Strata zmniejsza bowiem przychód, zatem zmniejszenie albo całkowite wyeliminowanie straty przychód ten siłą rzeczy zwiększa”²⁶.

NSA w składzie siedmiu sędziów w uchwale z dnia 25 czerwca 2012 r.²⁷ zaakcentował konieczność analizy poszczególnych wydatków z uwzględnieniem zasad gospodarki wolnorynkowej, zgodnie z którymi przedsiębiorca zobowiązany jest do natychmiastowych reakcji na pojawiające się zjawiska gospodarcze czy zachowania konkurencyjnych podmiotów, jak też do bieżącej oceny opłacalności własnej działalności gospodarczej i dostosowania oferty do dynamicznie zmieniających się warunków na rynku. Sąd podkreślił, że

wspomniana reakcja może polegać również na eliminacji przedsięwzięć nieopłacalnych, które mogą wygenerować koszty w momencie ich powzięcia, ale w ostatecznym wyniku przerodzić się w zysk, a więc doprowadzić do zwiększenia przychodów albo zminimalizowania straty ekonomicznej²⁸.

W interpretacji z dnia 6 maja 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) potwierdził, że zapłata kary umownej stanowi koszt uzyskania przychodów²⁹. Fiskus zmienił stanowisko po wyroku WSA w Warszawie³⁰. Wcześniej przyjmował, że tego typu wydatek nie może być kosztem – podobnie jak inne kary i odszkodowania. Po wyroku Sądu musiał jednak zmienić zdanie. Spór dotyczył zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zapłaconego przez spółkę komandytową wynagrodzenia za wcześniejsze rozwiązanie umowy najmu.

Dyrektor KIS podkreślił, że: „Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, między tym kosztem a przychodem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Chodzi tu o związek tego typu, że poniesienie kosztu ma wpływ na powstanie, zwiększenie przychodu lub zabezpieczenie jego źródeł. [...] Jednak chcąc uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów nie jest konieczne w każdym przypadku wykazanie między nim a przychodem bezpośredniego związku. [...] Wobec powyższego, kosztami będą również koszty pośrednie związane z uzyskiwanymi przychodami, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów”³¹.

Dyrektor KIS w powyższej interpretacji odwołał się bezpośrednio do wyroku WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2012 r., w którym Sąd podkreślił, że „organy podatkowe powinny oceniać racjonalność poniesionych przez przedsiębiorców wydatków uwzględniając płynność zmieniających się czynników wpływających na sytuację ekonomiczną przedsiębiorcy”³².

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 14 kwietnia 2004 r. zauważył, że „ustawodawca nie uzależnił uznania poniesionych wydatków za koszt uzyskania przychodów od niezbędności wydatku, ekonomicznej zasadności podjętej decyzji, czy rezultatu, jaki wydatek przyniósł w postaci konkretnego przychodu. Wystarczy więc wykazanie, że działanie podatnika było uzasadnione wiedzą (w momencie podejmowania decyzji o wydatku związku przyczynowo-skutkowym z potencjalnymi przychodami)”³³.

NSA w wyroku z dnia 26 kwietnia 2019 r. stwierdził, że w „przypadku odszkodowań, kar umownych i innych wydatków, wynikających z odstąpienia lub przedterminowego rozwiązania umowy przez podatnika, przyjęto, że wykazują one związek z przychodami, wówczas gdy podatnik ma na uwadze możliwość osiągnięcia, choćby nawet potencjalnie, jakiegos przychodu, czy to z określonej innej transakcji, czy też na skutek redukcji kosztów pośrednich, czyli ogólnych, dotyczących całej działalności. Tam, gdzie występują koszty pośrednio związane z przychodami oraz dotyczące całokształtu działalności podatnika, można nierzadko, w przypadku zapłaty odszkodowań, powiązać je z zabezpieczeniem źródła przychodu”³⁴.

Co warte podkreślenia, zapłacona kara umowna, wynikająca ze zwłoki w wykonaniu usługi, może zostać uwzględnio-

na jako koszt podatkowy. Należy w tym miejscu podkreślić, że kara ta dotyczy zwłoki w wykonaniu, a nie zwłoki w usunięciu wadliwych skutków wykonania usługi. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że „zapłacona przez Spółkę kara umowna z tytułu nieterminowego wykonania robót drogowych może stanowić koszt uzyskania przychodów”³⁵.

W interpretacji indywidualnej z dnia 12 maja 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wypowiedział się na temat kolejnej kary umownej, którą można zaliczyć do kosztów podatkowych, mianowicie „wyplacone przez Spółkę na rzecz zleceniodawców kwoty z tytułu różnic inwentaryzacyjnych, jako wydatki związane z uzyskiwanymi przychodami, będą stanowiły koszt uzyskania przychodów”³⁶.

Warunkiem, który musi zostać spełniony, aby można było uznać zapłaconą karę za koszt uzyskania przychodów, jest obiektywny charakter jej powstania. Każdorazowo negowana jako koszt podatkowy jest kara, która została naliczona z winy podatnika.

WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 28 listopada 2019 r. podkreślił, że „wydatki w postaci zapłaty kar umownych, które nastąpiły z powodu niewłaściwego wykonania umowy, nie mogą stanowić kosztów podatkowych”³⁷.

W przypadku usług transportowych kary za uszkodzony lub niedostarczony towar zaliczane są do kar z tytułu wadliwego wykonania usługi. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 5 czerwca 2008 r. zaznaczył, że „na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. wyłączone są z kosztów uzyskania przychodu przewoźnika odszkodowania wypłacone przez niego zlecającemu przewóz towaru, z tytułu uszkodzenia przewożonych towarów w trakcie wykonywania usługi transportowej”³⁸. Właściwie wykonana usługa transportowa cechuje się dostarczeniem przesyłki w określone miejsce, w ustalonym terminie. W związku z tym sama terminowość usługi niekoniecznie oznacza wadliwość jej wykonania.

Kary umowne za opóźnienie w wykonaniu usług budowlanych stanowią zwykle koszt podatkowy, oczywiście jeżeli opóźnienie wynika z przyczyn obiektywnych.

WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 6 lutego 2019 r. podkreślił, że „co do zasady, kary umowne wiążą się z niewłaściwym (w znaczeniu też nieterminowym) czy nienależytym wykonaniem (np.) usług. Niemniej jednak, ustawodawca tylko w ściśle określonych przypadkach – enumeratywnie wymienionych w ustawie (art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p.) wyłączył możliwość zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów. W pozostałych przypadkach wydatek – kara umowna – winien być oceniany przy uwzględnieniu treści przepisu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.”³⁹.

Co warte podkreślenia, koszt podatkowy mogą stanowić wyłącznie kary umowne, czyli te przewidziane w umowie. Nie stanowią kosztu kary, których wypłacenie z niczego nie wynika. NSA w wyroku z dnia 19 lutego 2008 r. podkreślił, że „brak jest związku między poniesionym wydatkiem a przychodem, skoro podatnik nie był zobligowany do poniesienia kary umownej, a treść umowy przedwstępnej dawała mu podstawę do wypowiedzenia tej umowy”⁴⁰.

Analiza powyższych orzeczeń prowadzi do wniosku, że stanowisko sądów administracyjnych w kwestii ujęcia kar umownych w kosztach podatkowych jest korzystne dla po-

datników. Jedynie kary umowne wymienione w katalogu zamkniętym z art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. są jednoznacznie wyłączone z kosztów podatkowych.

W tym miejscu należy również przytoczyć orzeczenia niekorzystne dla podatników, które – mimo zmiany sposobu postrzegania wspomnianych kar przez sądy – nadal się pojawiają.

NSA w wyroku z dnia 20 lipca 2011 r. uznał, że „kary umowne i odszkodowania będące następstwem niewykonania umowy bądź odstąpienia od niej nie stanowią kosztów uzyskania przychodu właśnie ze względu na brak przesłanki działania w celu osiągnięcia przychodu (zabezpieczenia lub zachowania jego źródła), określonej w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.”⁴¹.

Jednakże już rok później w sprawie o bardzo zbliżonym stanie faktycznym NSA stwierdził, że „jeżeli rozwiązanie umowy najmu za porozumieniem i zapłata kary umownej jest korzystne dla podatnika z tego powodu, iż osiągnął on większy dochód, niż dochód który osiągnąłby w przypadku gdyby nadal posiadałby nieruchomości w sytuacji gdyby nie było to uzasadnione ekonomicznie, to kara umowna ma związek z przychodem jak również z zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów”⁴².

Dotychczasową linię orzeczniczą niezwykle trafnie obrazuje wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., w którym czytamy: „przyjęcie poglądu, że kara umowna lub odszkodowanie ze swej istoty nie mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów, czyniłoby regulację zawartą w art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. zbędną, bowiem skoro określony zbiór nie jest kosztem podatkowym na podstawie art. 15 ust. 1, to nieracjonalnym jest uznawanie poszczególnych elementów tego zbioru za koszt i wyłączenie go z tego zbioru na podstawie innego przepisu – art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p.”⁴³.

Zbliżone stanowisko zajął WSA w Poznaniu, który uznał, że „skoro prawodawca wyłącza w art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. możliwość uznania za koszty określonych przypadków poniesienia kary umownej, to założenie racjonalności ustawodawcy wskazuje, że miał on w tym jakiś cel. Jeżeli wolą ustawodawcy byłoby wyłączenie *in genere* możliwości zaliczenia kar umownych do kosztów uzyskania przychodów, dałby temu wyraz inaczej formułując wyłączenie. W związku z tym, zdaniem Sądu, nie ulega wątpliwości, że poza tymi wyraźnymi wyłączeniami istnieje możliwość zaliczenia kary umownej do kosztów”⁴⁴.

Niestety nadal pojawiają się odmienne orzeczenia. Spór dotyczy głównie pojęcia wadliwości usługi. Część sądów traktuje nieterminowość wykonania usługi jako jej wadliwość.

WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 22 sierpnia 2019 r. uznał, że „jeżeli spółka wypłaca karę umowną z powodu nieterminowego wykonania z przyczyn leżących po jej stronie, to w ten sposób przyznaje, że jest ku temu podstawa. Wobec powyższego taki wydatek spełnia dyspozycję z art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p., gdyż podstawa wypłaty kary umownej jest wynikiem wadliwie wykonanej usługi”⁴⁵.

Co warto podkreślić, nieterminowo wykonana usługa transportowa zawsze uważana jest za wadliwą.

Kluczowe jest również podejście sądów do usług budowlanych. NSA w wyroku z dnia 2 grudnia 2014 r. stwierdził, że „istotne jest, aby ocena zachowania podatnika, kwalifikujące-

go określony koszt jako koszt podatkowy, dokonywana była również z perspektywy związku tego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz wiedzy o związkach przyczynowych, to jest: w tym zakresie, że dany wydatek (koszt) może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu (osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła), co jednak oczywiście nie oznacza, że cel ten zostanie osiągnięty. Kara umowna, w przypadku zwłoki w wykonaniu poszczególnych etapów robót budowlanych, nie mieści się w katalogu, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 22 u.p.d.o.p. Przepis ten bowiem wyraźnie odnosi się do kar będących rezultatem nienależytego wykonania zobowiązania – nie zaś kar wynikających z niewykonania w ogóle tego zobowiązania”⁴⁶.

Kiedy dokonuje się analizy poszczególnych kar umownych, w świetle licznych orzeczeń należy się odnieść bezwzględnie do przyczyny wypłaty konkretnego odszkodowania. Jeśli bowiem opóźnienie było konsekwencją działań podatnika, wynikało z przyczyn zawinionych przez niego, wtedy bezsprzecznie taka kara umowna nie będzie mogła zostać uznana za koszt uzyskania przychodów.

W kontekście analizowanego problemu, należy wspomnieć o regulacji art. 38t u.p.d.o.p. dodanej 24 czerwca 2020 roku. Wspomniany przepis stanowi, iż „art. 16 ust. 1 pkt 22 nie stosuje się do zapłaconych kar umownych i odszkodowań, jeżeli wada dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoka w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoka w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług powstała w związku ze stanem zagrożenia epidemicznego lub stanem epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19”⁴⁷. Wyjątkowy stan będący wynikiem panującej epidemii COVID-19, na którą wykonawcy nie mieli wpływu, nie powinna stanowić dla nich dodatkowych obciążeń. W analizowanej sytuacji, brak wykonania umowy lub wykonanie jej w części lub wadliwe jej wykonanie, nie jest wynikiem zamierzonych działań wykonawcy, a jedynie spowodowane czynnikami zewnętrznymi, na które podmiot nie miał wpływu⁴⁸. W związku z powyższym, takie kary umowne będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu.

4. PODSUMOWANIE

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. za koszty uzyskania przychodów uznaje się „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1”. Tak więc kara umowna zapłacona w celu uzyskania przychodów bądź zabezpieczenia ich źródła może być traktowana jako koszt uzyskania przychodów i zaliczona do kosztów w rozumieniu powyższej ustawy. Należy jednak podkreślić, że poniesienie kary nie zawsze musi bezpośrednio generować przychód. W przytoczonej regulacji mowa również o zabezpieczeniu źródła przychodów lub minimalizacji strat.

Organy podatkowe podważają zakwalifikowanie do kosztów uzyskania przychodów kar lub odszkodowań, które są⁴⁹:

- wynikiem nie wywiązania się w całości lub chociażby części umowy,
- dotyczą szkód przewożonych towarów, czyli odnoszą się do wadliwości wykonania usług.

W przypadku nie wykonania z podpisanej umowy w całości, bądź w jakiejś jej części, bezsprzecznie z winy samego wykonawcy, koszt takiej kary powinien ponosić on sam. Nie należy obciążać budżetu państwa skutkami działań wykonawcy, za które jest odpowiedzialny i na które ma wpływ⁵⁰.

Sama intencja podatnika, aby zmniejszyć straty, jakie powoduje nawet pewna część działalności przedsiębiorstwa, uzasadnia pogląd, że wydatek poniesiony w związku z karą umowną będzie stanowić koszt uzyskania przychodu. Jak wiadomo, przedsiębiorcy w toku prowadzenia działalności gospodarczej zmuszeni są do szybkich reakcji na pojawiające się zjawiska gospodarcze, których często nie da się przewidzieć. W odpowiedzi na te zmiany oceniają więc opłacalność poszczególnych przedsięwzięć, dlatego mogą powstać nieplanowane koszty, m.in. z tytułu nałożonych kar. W sprzyjających warunkach jednostki dywersyfikują działalność w celu osiągnięcia coraz lepszych wyników finansowych bądź zabezpieczenia działalności na wypadek załamania się rynku w którymś obszarze ich działania. Taka strategia pozwala na długofalowy rozwój jednostki gospodarczej i zwiększa poziom bezpieczeństwa kontynuacji działalności w przyszłości. Należy więc podkreślić, że w przypadku analizy kary umownej jako potencjalnego kosztu uzyskania przychodu winno się uwzględnić cały kontekst działalności ekonomicznej podatnika.

Niestety nadal pojawiają się wyroki niekorzystne dla podatników. Dlatego przed zaliczeniem danej kary do kosztów uzyskania przychodów zaleca się analizę orzecznictwa. W razie wątpliwości czy też niskiej wysokości kary można wybrać opcję bezpieczniejszą i nie uwzględnić owej kary w kosztach podatkowych. Jednakże w przypadku kary o dużej wysokości bądź kar pojawiających się kilkakrotnie w toku prowadzenia działalności gospodarczej można wystąpić do organu podatkowego o wydanie interpretacji indywidualnej.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 3 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, Wydanie 11, Warszawa 2020, s. 636-637.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.
- 5 W. Modzelewski, J. Pyssa (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2023, Legalis, komentarz art. 15, rozdział I, pkt.6.
- 6 Tamże.
- 7 SA/Po 3045/93, Legalis.
- 8 Pismo PB3-2470/GM-722-357/99 Ministerstwa Finansów z 3.9.1999 r., S. Podat. 2000/2/31.
- 9 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, op. cit., s. 639; J. Ziółkowski, *Koszty uzyskania przychodów w CIT- co jest, a co nie jest kosztem. Przykłady, komentarze, interpretacje.*, Gdańsk 2022, s. 16.
- 10 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, op. cit., s. 639.
- 11 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.
- 12 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, op. cit., s. 886-887.
- 13 M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 866.
- 14 Tamże, s. 867.
- 15 E. Gniewek, P. Machnikowski, *Kodeks cywilny. Komentarz. Wydanie 9*, Warszawa 2019, s. 1070.

- 16 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.
- 17 E. Gniewek, P. Machnikowski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, op. cit., s. 1095.
- 18 Tamże.
- 19 Tamże, s.1096.
- 20 I SA/OI 437/07, LEX nr 334325.
- 21 II FSK 1388/05, LEX nr 263871.
- 22 II FSK 1787/06, LEX nr 357587.
- 23 II FSK 1330/19, LEX nr 3010724.
- 24 Tamże.
- 25 III SA/Wa 1361/16, LEX nr 2360131.
- 26 Tamże.
- 27 II FPS 2/12, ONSAiWSA 2012, nr 5, poz. 77.
- 28 Tamże.
- 29 IPPB3/4510-833/15-3/S/DP/SP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/410291>, dostęp: 7.06.2023.
- 30 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 1361/16, dok. cyt.
- 31 Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 maja 2020 r., IP-PB3/4510-833/15-3/S/DP/SP, dok. cyt.
- 32 III SA/Wa 2272/11, LEX nr 1252485.
- 33 III SA 2893/02, LEX nr 171502.
- 34 II FSK 1248/17, LEX nr 2657710.
- 35 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 maja 2008 r., IP-PB3-423-299/08-2/KB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/32142>, dostęp: 7.06.2023.
- 36 IP-PB3-423-220/08-3/KR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/32183>, dostęp: 7.06.2023.
- 37 I SA/Sz 525/19, LEX nr 2763104.
- 38 I SA/GI 180/08, LEX nr 390291.
- 39 I SA/Go 545/18, LEX nr 2625198.
- 40 II FSK 1787/06, dok. cyt.
- 41 II FSK 460/10, LEX nr 852351.
- 42 Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., II FSK 2486/10, LEX nr 1170246.
- 43 II FSK 1365/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5EC7C9C188>, dostęp: 7.06.2023.
- 44 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 marca 2019 r., I SA/Po 1000/18, LEX nr 2637330.
- 45 I SA/Rz 396/19, LEX nr 2719156.
- 46 II FSK 2775/12, LEX nr 1598333.
- 47 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., art. 38t.
- 48 W. Modzelewski, J. Pyssa (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, op. cit., Legalis, komentarz do art. 38t.; J. Ziółkowski, *Koszty uzyskania przychodów w CIT- co jest, a co nie jest kosztem. Przykłady, komentarze, interpretacje*, op. cit., s. 134;
- 49 J. Ziółkowski, *Koszty uzyskania przychodów w CIT- co jest, a co nie jest kosztem. Przykłady, komentarze, interpretacje*, op. cit., 134.
- 50 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21.01.2016 r., nr ITPB3/4510-573/15/MK.

Bibliografia

Pozycje książkowe

- Balwicka-Szczyrba M., Sylwestrzak A., *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Gniewek E., Machnikowski P., *Kodeks cywilny. Komentarz. Wydanie 9*, Warszawa 2019.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, Wydanie 11, Warszawa 2020.
- Modzelewski W., J. Pyssa (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2023.
- Ziółkowski J., *Koszty uzyskania przychodów w CIT- co jest, a co nie jest kosztem. Przykłady, komentarze, interpretacje.*, Gdańsk 2022.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.

Orzecznictwo

Uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 25 czerwca 2012 r., II PS 2/12, ONSAiWSA 2012, nr 5, poz. 77.

Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2014 r., II FSK 2775/12, LEX nr 1598333.

Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2020 r., II FSK 1330/19, LEX nr 3010724.

Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., II FSK 1365/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5EC7C9C188>, dostęp: 7.06.2023.

Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., II FSK 2486/10, LEX nr 1170246.

Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., II FSK 1787/06, LEX nr 357587.

Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2011 r., II FSK 460/10, LEX nr 852351.

Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2019 r., II FSK 1248/17, LEX nr 2657710.

Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2006 r., II FSK 1388/05, LEX nr 263871.

Wyrok NSA z dnia 10 lutego 1994 r., SA/Po 3045/93, Legalis.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 czerwca 2008 r., I SA/GI 180/08, LEX nr 390291.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 lutego 2019 r., I SA/Go 545/18, LEX nr 2625198.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 października 2007 r., I SA/OI 437/07, LEX nr 334325.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 marca 2019 r., I SA/Po 1000/18, LEX nr 2637330.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 sierpnia 2019 r., I SA/Rz 396/19, LEX nr 2719156.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 listopada 2019 r., I SA/Sz 525/19, LEX nr 2763104.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2004 r., III SA 2893/02, LEX nr 171502.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 1361/16, LEX nr 2360131.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2012 r., III SA/Wa 2272/11, LEX nr 1252485.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 maja 2008 r., IP-PB3-423-220/08-3/KR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/32183>, dostęp: 7.06.2023.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 maja 2008 r., IP-PB3-423-299/08-2/KB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/32142>, dostęp: 7.06.2023.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 maja 2020 r., IP-PB3/4510-833/15-3/S/DP/SP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/410291>, dostęp: 7.06.2023.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 stycznia 2016 r., ITPB3/4510-573/15/MK.

Pismo PB3-2470/GM-722-357/99 Ministerstwa Finansów z 3.9.1999 r., S. Podat. 2000/2/31.