



Mamy przyjemność przedstawić Państwu KSP Tax News, w którym opisujemy wybrane orzeczenia i interpretacje, które zostały wydane lub opublikowane w październiku 2012 r. Mamy nadzieję, że nasza publikacja będzie pomocna w Państwa codziennej pracy.

## Zapłata kary umownej jako koszt uzyskania przychodu – wyrok NSA

3 października 2012 r. Naczelnny Sąd Administracyjny (sygn. II FSK 2597/11) orzekł, że kara umowna z tytułu niewykonania zobowiązania umownego wraz z odsetkami może stanowić koszt uzyskania przychodu, jeżeli odstąpienie od wykonania zobowiązania było uzasadnione i służyło zachowaniu źródła przychodów. Niewykonanie zobowiązania jest uzasadnione, gdy podjęto je w celu uniknięcia ponoszenia wyższych kosztów, np. na odszkodowanie i jako takie stanowiło działanie w celu zabezpieczenia źródła przychodów. W tym świetle NSA ocenił jako uzasadnioną decyzję o niewykonaniu umowy: sprzedaniu udziałów w spółce zależnej na wolnym rynku, zamiast kontrahentowi po rażąco zaniżonej cenie. W efekcie spółka uzyskała cenę znacznie przewyższającą łączny koszt kary umownej i postępowania arbitrażowego, a dodatkowo uniknęła ewentualnego odszkodowania na rzecz spółki zależnej za działanie na jej niekorzyść.

### Komentarz eksperta

*”Zgodnie z art. 15 ustawy o CIT kosztem uzyskania przychodu są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyjątki od tej zasady są wymienione w art. 16 ust. 1 ustawy CIT, wśród nich m.in. w pkt 22 wskazano kary umowne i odszkodowanie z tytułu wad towarów, robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów, robót lub usług. Z analizy tego przepisu wynika, że nie obejmuje on kary umownej z tytułu niewykonania zobowiązania, a przepis ten powinien być interpretowany ściśle. Tak też postąpił NSA stwierdzając, wbrew stanowisku organów podatkowych, że jest możliwy związek pomiędzy zapłatą odszkodowania a osiągnięciem lub zabezpieczeniem źródła przychodu, np. w sytuacji, gdy zapłacenie kary umownej zabezpiecza przed ponoszeniem wyższych kosztów niż wykonanie pierwotnego zobowiązania. Z tym stanowiskiem zgodna jest interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dn. 11 października 2012 r. (sygn. IPPB1/415-872/12-2/AM), w której potwierdzono, że odstąpienie od umowy i zapłata odszkodowania lub kary umownej (z tytułu innego niż wymienione w katalogu z art. 16 ust.*



**Magdalena Patryas**  
Partner

E: magdalena.patryas@ksplegal.pl  
T: +48 32 731 6853

1 pkt 22 ustawy o CIT) może być kosztem podatkowym, jeśli jest to korzystniejsze dla podatnika niż prawidłowe wykonanie zobowiązania. Kluczowe pozostaje jednak wykazanie tego związku. Prezentowany wyrok jest korzystny dla podatników. Co do zasady, umożliwia uznanie wydatków poniesionych na kary umowne za koszty uzyskania przychodów. W tej sytuacji warte jest jednak podkreślenia, że zaliczenie tych wydatków do kosztów podatkowych może nastąpić po wykazaniu (udowodnieniu), że ich poniesienie miało na celu zabezpieczenie lub zachowanie źródeł przychodów podatnika”.

## PODATEK CIT

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 października 2012 r. (sygn. II FSK 416/11) orzekł, że jednym z warunków zaliczenia do kosztów podatkowych nieściągalnej wierzytelności jest udokumentowanie nieściągalności protokołem, o którym mowa w art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT.**

Sąd stwierdził, że protokół, o którym mowa powinien ściśle odpowiadać wymogom ustawowym. Oznacza to, że powinien określać kwotę kosztów procesowych i egzekucyjnych dochodzonych należności. Jeśli więc takich kwot nie zawiera, to nie spełnia wymogów ustawowych. W konsekwencji jest niewiarygodny i nie może być podstawą do uznania wierzytelności za nieściągalną (wierzytelność udokumentowana takim protokołem nie może zostać zaliczona w koszty podatkowe). Jeśli zatem podatnik nie jest w stanie przewidzieć kosztów procesowych i egzekucyjnych dochodzenia należności, to nie może on sporządzić protokołu zgodnie z postanowieniami ustawy o CIT. Organy podatkowe oraz sądy administracyjne są zgodne w powyższej kwestii. Podkreślają, że niewykazanie w sprawdzalnym i wiarygodnym sposób przewidywanych kosztów procesowych i egzekucyjnych jest niespełnieniem warunku ustawowego. Przy określeniu prawdopodobnych kosztów egzekucji pomocna i wiarygodna będzie opinia eksperta.

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 października 2012 r. (sygn. II FSK 467/11) potwierdził, że koszty eksploatacyjne pojazdu wyłączone z kosztów uzyskania przychodów w art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o CIT nie obejmują czynszu za najem samochodu.**

NSA podtrzymał stanowisko wyrażone wcześniej w wyroku z 16 marca 2012 r. (sygn. II FSK 2030/10). Sąd podkreślił, że koszty związane z najmem samochodów dzielą się na: koszty wynagrodzenia za uzyskanie tytułu prawnego do użytkowania pojazdu oraz koszty związane z bezpośrednim użytkowaniem tego pojazdu dla potrzeb działalności gospodarczej. Wydatki związane z użytkowaniem pojazdu, np. opłaty parkingowe, paliwo, części wymienne, naprawy (czyli tzw. koszty eksploatacyjne) stanowią koszty uzyskania przychodu tylko do wysokości określonej w art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o CIT, tj. do wysokości wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu. Czynsz jest natomiast opłatą za samo udostępnienie samochodu i może być uznany za koszt uzyskania przychodu bez ograniczeń na podstawie ogólnej zasady wyrażonej w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty

### KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50  
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50  
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl  
www.ksplegal.pl

poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyrok ten należy ocenić pozytywnie. Umożliwia bowiem podatnikom zaliczenia w koszty podatkowe całej kwoty czynszu wynajmowanego samochodu, niezależnie od wydatków poniesionych na jego eksploatację. Należy też zaznaczyć, że organy podatkowe dość restrykcyjnie traktują koszty eksploatacyjne w zakresie zaliczenia ich kosztów uzyskania przychodów.

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 października 2012 r. (sygn. II FSK 271/11) orzekł, że wartość zadłużenia wskazana w przepisach dotyczących tzw. „cienkiej kapitalizacji” obejmuje nie tylko zadłużenie spółki z tytułu pożyczek, ale również z innych tytułów.**

Co do zasady, odsetki od pożyczek od tzw. znaczących udziałowców w wysokości przekraczającej trzykrotność kapitału zakładowego, nie mogą stanowić kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT. Spółka w interpretacji indywidualnej oczekiwała potwierdzenia, że do wartości zadłużenia należy zaliczać jedynie zadłużenie z tytułu pożyczek względem udziałowców. Powyższego poglądu nie podzielił jednak NSA. Sąd stwierdził, że gdyby ustawodawca chciał ograniczyć wartość zadłużenia do zobowiązań z tytułu pożyczek to określiłby to wprost w ustawie o CIT. Zdaniem sądu wartość zadłużenia jest pojęciem ogólnym i obejmuje zadłużenie z każdego tytułu istniejące względem znaczących udziałowców, nie tylko z tytułu zaciągniętych pożyczek. To już kolejny negatywny wyrok w zakresie interpretacji pojęcia „wartość zadłużenia” wydany przez NSA w ostatnim czasie (podobnie NSA w wyroku z 10 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1324/10). W przeszłości sądy administracyjne wydawały wyroki korzystne dla podatników wskazując, że „wartość zadłużenia” w kontekście cienkiej kapitalizacji nie może być interpretowana w oderwaniu od definicji pożyczki zawartej w art. 16 ust. 7b ustawy o CIT (np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2365/10). Niemniej, w świetle omawianego wyroku NSA można spodziewać się restrykcyjnego podejścia organów i składów orzekających w tym zakresie w przyszłości. Dodatkowo, planowana nowelizacja ustawy o CIT zakłada doprecyzowanie terminu „zadłużenie” poprzez wskazanie, że obejmuje całość zadłużenia względem danego podmiotu.

## PODATEK VAT

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 8 października 2012 r. (sygn. III SA/GI 976/12) orzekł, że usługa marketingowa obejmująca opracowanie i przeprowadzenie kampanii reklamowej jest usługą kompleksową także wtedy, gdy obejmuje wydawanie gadżetów i innych materiałów reklamowych.**

W rozstrzyganym stanie faktycznym spółka zawarła umowę z agencją reklamową na opracowanie i przeprowadzenie kampanii marketingowej wspomagającej sprzedaż hurtową napojów. W ramach opracowanej kampanii agencja przewidziała rozdawanie darmowych gadżetów określonym grupom odbiorców oraz wydawanie nagród w organizowanych konkursach. Zdaniem podatnika, mimo wydawania przedmiotowych gadżetów (świadczanie

### KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50  
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50  
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl  
www.ksplegal.pl

rzeczowe), całe świadczenie powinno być uznane za usługę w świetle przepisów VAT. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej odmówił jednak usłudze charakteru kompleksowego i stwierdził, że należy ją rozdzielić na usługę reklamową oraz dostawę towarów określonym odbiorcom, za którą płaci zamawiający usługę reklamową. WSA w Gliwicach nie podzielił poglądu organu. W opinii sądu kampania reklamowa, która obejmuje również wydawanie gadżetów jest wyłącznie usługą w świetle przepisów o VAT, a „rozbijanie” jej na dostawę towarów i świadczenie usług jest sprzeczne z istotą takiej usługi, tym bardziej, że wydawanie gadżetów i nagród ma charakter podrzędny i wykonawczy w stosunku do całej świadczonej usługi. Wyrok ten należy ocenić pozytywnie, wyjaśnia bowiem sposób opodatkowania świadczeń złożonych, podkreślając, że kluczowa jest w takim przypadku istota danego świadczenia, a nie jego sztuczne dzielenie na poszczególne elementy składowe.

**Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 2 października 2012 r. (sygn. IBPP1/443-685/12/AW) uznał, że przy odstąpieniu od umowy wraz ze zwrotem zaliczki dopiero faktyczny jej zwrot uprawnia do wystawienia faktury korygującej i obniżenia podatku należnego.**

Spółka dokumentuje otrzymane od kontrahentów zaliczki fakturami VAT. W przypadku odstąpienia od umowy pobrane zaliczki podlegają zwrotowi. W związku z tym, po stronie spółki powstały wątpliwości, czy faktura korygująca może zostać wystawiona w dacie odstąpienia od umowy, czy dopiero po faktycznym zwrocie zaliczki oraz czy zwrot zaliczki jest koniecznym warunkiem dla obniżenia podatku należnego. Zdaniem spółki decydująca powinna być data odstąpienia od umowy. Organ podatkowy uznał jednak to stanowisko za nieprawidłowe i stwierdził, że zwrot zaliczki jest warunkiem koniecznym do wystawienia faktury korygującej. Dyrektor stwierdził, że skoro obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje wraz z otrzymaniem zaliczki, to dopiero faktyczny zwrot zaliczki będzie uprawniał spółkę do wystawienia faktury korygującej. Tym samym, po otrzymaniu potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez kontrahenta, podatnik może dokonać korekty podatku należnego. Interpretacja ta wpisuje się w dotychczasowe stanowisko organów podatkowych w analogicznych sprawach. Zgodnie z nim, skoro otrzymanie zaliczki na poczet przyszłego świadczenia stanowi czynność powodującą powstanie obowiązku podatkowego w VAT i fakt ten zostaje udokumentowany fakturą, korekta musi dotyczyć czynności, która zrodziła obowiązek podatkowy, czyli otrzymania zaliczki. Zatem dopiero zwrot tej zaliczki eliminuje obowiązek podatkowy zaistniały wskutek jej otrzymania i winien zostać udokumentowany stosowną fakturą korygującą.

#### KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50  
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50

F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl  
www.ksplegal.pl

#### AKCYZA

**Naczelnny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z dnia 29 października 2012 r. (sygn. I GPS 1/12) orzekł, że opodatkowanie akcyzą olejów smarowych niebędących wyrobami energetycznymi w rozumieniu Dyrektywy Energetycznej mieści się w upoważnieniu**

**przewidzianym w art. 3 ust. 1 Dyrektywy Horyzontalnej i jest zgodne z prawem wspólnotowym.**

W myśl przepisów Dyrektywy Energetycznej oleje smarowe wykorzystywane do celów innych niż paliwo silnikowe lub grzewcze nie są opodatkowane zharmonizowanym podatkiem akcyzowym. Dyrektywa Horyzontalna przewiduje jednak możliwość objęcia tych wyrobów podatkiem konsumpcyjnym (innym niż ujednoliconą akcyza), o ile nie zwiększy to formalności przy przekraczaniu granicy w handlu między krajami wspólnoty. W związku z opodatkowaniem takich wyrobów na terytorium Polski podatkiem akcyzowym pojawiły się rozbieżności w orzecznictwie – w części wyroków uznawano bowiem, że opodatkowanie olejów smarowych akcyzą jest niezgodne z prawem wspólnotowym. NSA w uchwale stwierdził jednak, że upoważnienie do nałożenia podatku na przedmiotowe wyroby nie zawiera ograniczenia rodzajowego, a więc ustawodawca polski mógł zastosować w tym zakresie podatek akcyzowy lub podatek identyczny jak akcyzowy. NSA wskazał również, że w zakresie warunków formalnych do zastosowania zwolnienia z akcyzy na terytorium kraju nie dochodzi do nałożenia na podatników dodatkowych formalności związanych z przekraczaniem granic. Przedmiotowa uchwała jest niekorzystna dla podatników, ponieważ uznaje za zgodne z prawem wspólnotowym polskie przepisy, przewidujące opodatkowanie akcyzą olejów smarowych wykorzystywanych na cele inne niż grzewcze i napędowe. Uchwała ta jednak nie kończy sporu między podatnikami a organami podatkowymi, m.in. dlatego, że sprawa dotyczyła jedynie sytuacji podatników korzystających ze zwolnienia z akcyzy od olejów smarowych. Sąd nie odniósł się np. do zgodności z prawem unijnym formalności nakładanych przy nabyciu wewnątrzspółnotowym. Można więc argumentować, że w takim stanie faktycznym uchwała nie będzie wiążąca dla sądu administracyjnego rozpatrującego daną sprawę.

\* \* \*

**Gdyby byli Państwo zainteresowani uzyskaniem dodatkowych informacji w powyższym zakresie, uprzejmie prosimy o kontakt:**

**Kontakt w KSP:****Magdalena Patryas**

Partner

T: +48 32 731 68 53

E: [magdalena.patryas@ksplegal.pl](mailto:magdalena.patryas@ksplegal.pl)**KSP Legal & Tax Advice**ul. Chorzowska 50  
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50

F: +48 32 731 68 51

E: [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl)  
[www.ksplegal.pl](http://www.ksplegal.pl)

*Mamy nadzieję, że powyższa informacja będzie dla Państwa pomocna. Informacje te nie stanowią opinii prawnej ani porady. W celu uzyskania pełnych informacji lub porady prawnej, prosimy o kontakt. Jeżeli nie wyrażają Państwo zgody na przesyłanie dalszych newsletterów, prosimy o odesłanie tego maila na adres [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl) w treści wpisując słowo NIE.*

© 2012 Wszystkie prawa zastrzeżone