

- **koszty uzyskania przychodu – Bogusław Dauter sędzia NSA**

Wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2840/16

Wydatki na opłaty za przedterminowe rozwiązanie umowy (tzw. odstępnę) mogą stanowić koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istota sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy zapłata przez skarżącą odstępnego z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy stanowi koszt uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., a w rezultacie do prawidłowej wykładni tego przepisu.

Niesporne między stronami jest to, że wydatki z tytułu odstępnego poniesione z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy nie mają takich cech, które powodowałyby konieczność zaliczenia ich do zakresu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodu, wymienionych w art. 16 u.p.d.o.p.

Aby dany wydatek został uznany za koszt uzyskania przychodu winien spełniać następujące warunki:

- a) został poniesiony przez podatnika,
- b) jest definitywny (rzeczywisty),
- c) pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- d) poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła lub może mieć inny wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- e) został właściwie udokumentowany.

Celowość wydatku oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu i wpływa tym samym na podstawę opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w związku przyczynowo - skutkowym pomiędzy jego poniesieniem, a przychodem. Poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów. Wydatek należy oceniać mając na uwadze także racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu. Poniesienie wydatku musi zatem być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów, a ponadto wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności. Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność poniesionego kosztu. Każdorazowo przy ocenie charakteru poniesionego wydatku niezbędna jest obiektywna ocena wszystkich uwarunkowań, które istniały w czasie jego ponoszenia, które mogą zmieniać się w czasie i na które mogą oddziaływać także przyczyny niezależne od woli i świadomości podatnika.

Przy ocenie dopuszczalności kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu kar umownych i odszkodowań należy każdorazowo odnosić je do stanu faktycznego sprawy, a także przykładać szczególne znaczenie do prawidłowej wykładni rozumienia terminów "zachowanie" i "zabezpieczenie" źródła przychodów. W szczególności poprzez 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 może ograniczać wydatki, które zachwiałyby możliwością uzyskiwania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Istotne jest więc, aby oceniać racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu, a fakt, że podatnik nie przewidywał określonego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Należy podkreślić, iż gospodarczo uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, mające oczywisty związek z przychodami, w związku z negatywną zmianą okoliczności mogą wywoływać lub wywołują konieczność podejmowania przez podatnika działań zmierzających już nie do osiągnięcia przychodów, ale przede wszystkim do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów.

Przy ocenie danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodów nie sposób także pominąć dynamiki procesów i zjawisk gospodarczych, w ramach których dochodzi do zmiany pierwotnie podejmowanych decyzji, a która to zmiana związana jest zwłaszcza z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów (por. wyrok NSA z dnia 1 stycznia 2012 r., II FSK 1365/10). Należy mieć też na uwadze, że gospodarczo racjonalne decyzje, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, w związku z negatywną zmianą okoliczności (np. wzrostem cen, obniżeniem popytu, wzrostem kosztów, zmianą koniunktury), mogą skutkować koniecznością podejmowania działań zmierzających do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów i ponoszenia w związku z tym wydatków, które można zakwalifikować do kosztów podatkowych w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (por. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II FSK 871/16).

Rozważając "cel" w jakim został poniesiony dany koszt najważniejsze znaczenie ma ustalenie charakteru związku przyczynowo-skutkowego między kosztem a przychodem. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego ścisłe wiązanie kosztu z konkretnym przychodem może doprowadzić do skutków sprzecznych z wolą prawodawcy, który de facto przyznał przede wszystkim podatnikowi prawo do oceny danego kosztu pod kątem jego związku z źródłem przychodów. Wbrew twierdzeniom Sądu I instancji, przepisy ustawy podatkowej nie ograniczają związku między kosztami a przychodami tylko do związku bezpośredniego. Takie stanowisko pozostawia poza zakresem zastosowania wszystkie te sytuacje faktyczne, w których istnieje potencjalna możliwość powstania przychodu, choć następstwo takie rzeczywiście nie pojawia się, albo też jest w najwyższym stopniu wątpliwe. Należy wskazać na konieczność uwzględnienia 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, tak jak miało to miejsce w niniejszej sprawie. Tylko wobec tego koncepcja adekwatnego związku przyczynowego stanowi rękojmię i gwarancję wszechstronnego rozpatrzenia i wyjaśnienia wszystkich współzależności między zastosowanym przez podatnika środkiem (poniesionymi kosztami) a oczekiwanymi następstwami (por. A. Gomułowicz, Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005, s.104-105).

Jak wskazała skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji, w przypadku odstępnego zapłaconego z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy kluczowa była sytuacja na rynku świadectw pochodzenia. W chwili zawarcia umowy Spółka nie mogła przewidzieć, że sytuacja na rynku świadectw pochodzenia ulegnie znacznemu pogorszeniu w wyniku zmian otoczenia regulacyjnego związanych z wejściem w życie rozporządzenia MG. Bieżąca działalność handlowa skarżącej jako operatora rynku polega głównie na zawieraniu z kontrahentami umów ramowych, dotyczące m.in. obrotu energią elektryczną oraz świadectwami pochodzenia. Realizacja umowy stała się niecelowa i skrajnie niekorzystna dla Spółki, narażając ją na ponoszenie znacznych strat, które mogły zagrozić jej stabilności finansowej, a tym samym zagrozić jej przychodom. Negatywna zmiana przepisów wywołała konieczność podjęcia przez Spółkę działań zmierzających przede wszystkim do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów.

Nie można także podzielić stanowiska organu, że działanie Spółki prowadziło do przerzucenia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej na Skarb Państwa. Spółka wskazała, że w wyniku uiszczenia przez nią odstępnego ponoszone koszty uzyskania przychodów będą mniejsze niż w sytuacji realizowania umowy. Gdyby bowiem umowa była nadal realizowana to skarżąca generowałaby koszty uzyskania przychodu i mogłaby osiągnąć nie tylko stratę ekonomiczną, ale i stratę podatkową, a w konsekwencji straciłby na tym także Skarb Państwa z uwagi na brak wpływów podatkowych.

Interpretując przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. należy kierować się przesłankami zdrowego rozsądku przy dokonywaniu oceny racjonalności poniesienia przez danego podatnika kosztu przez pryzmat faktów zaistniałych po dacie podjętych decyzji o charakterze gospodarczym. W procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży bowiem nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i też ograniczania kosztów ich uzyskania, przy czym obie te wielkości muszą być ujmowane globalnie. Chodzi zatem o racjonalne rozstrzygnięcie w tym zakresie, czy 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. Postulowany jest sposób interpretowania prawa podatkowego oparty na tzw. wykładni gospodarczej, tzn. takiej która przewiduje, m.in. przyjęcie założenia, że podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, tj. przykładowo dąży do osiągnięcia zysku a nie strat (analogicznie por. uchwała NSA z 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2018 r., II FSK 86/16; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II FSK 871/16).

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 478/12
wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., II FSK 2486/10
wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2192/11
wyrok NSA z dnia 3 października 2012 r., II FSK 2597/11
wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1770/10)

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 30 listopada 2006 r., II FSK 1388/05
wyrok NSA z dnia 20 lipca 2011 r., II FSK 460/10
wyrok NSA z dnia 27 października 2011 r., II FSK 840/10
wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1770/10)

Przepisy

Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)

art. 15 ust. 1 Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1

rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 18 października 2012 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczania opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii (Dz. U. z 2012 r. poz. 1229, zwane: "rozporządzenie MG"

Główne problemy

1. Istota kosztu podatkowego.
2. Relacje między przychodem podatkowym a wydatkami na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów.
3. Relacje między przychodem a stratą podatkową w kontekście ponoszonych wydatków.
4. Wykładnia gospodarcza prawa podatkowego.