

Celowości i racjonalność ponoszenia kosztów w podatku dochodowym od osób prawnych a swoboda decyzji gospodarczej przedsiębiorcy

I

Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Ta zawarta w art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.)¹ definicja dochodu oraz charakterystyczne cechy podatków dochodowych przesądzają o ogromnej roli, jaką odgrywają koszty w praktyce opodatkowania. Istnieje bowiem bardzo prosta zależność, że im wyższe koszty, tym mniejszy dochód, a w konsekwencji także podatek. W tym opracowaniu nacisk zostanie położony w szczególnej mierze na aspekty celowości poniesienia kosztu i jego racjonalności. Te dwa zagadnienia stanowią bowiem podstawę dla dyskusji na temat relacji swobody decyzji gospodarczej oraz kosztów uzyskania przychodów. Podkreślić bowiem należy, że unormowania odnoszące się do kosztów są rozległe i charakteryzują się znacznym stopniem szczegółowości. To z kolei w oczywisty sposób przekłada się na częste występowanie sporów między organami podatkowymi oraz podatnikami chcącymi uzasadnić, że dany wydatek lub odpis jest w świetle przepisów kosztem uzyskania

¹ Zob.: Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

przychodów². W opracowaniu zostanie przede wszystkim poruszony aspekt dopuszczalności oceniania przez organy podatkowe racjonalności działań przedsiębiorcy, a także możliwość pośredniego wpływania przez nie na zakres swobody działalności gospodarczej.

II

Na wstępie rozważań dotyczących celowości oraz racjonalności ponoszenia kosztów w świetle wspomnianej ustawy niezbędne jest omówienie oraz scharakteryzowanie kwestii fundamentalnej, to jest samego pojęcia kosztu uzyskania przychodów.

Kluczowe dla tego pojęcia są zapisy u.p.d.o.p., gdyż na jej gruncie kształtowana jest normatywna koncepcja kosztów uzyskania przychodów, która ustala ogólne ich cechy (część pozytywna) oraz przewiduje szereg szczegółowo określonych wyjątków (część negatywna)³. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., 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 u.p.d.o.p. Innymi słowy, podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek tego kosztu z przychodem, opcjonalnie z zachowaniem lub też z zabezpieczeniem źródła przychodów. Opierając się na wskazanej regulacji, trafnie konstatuje się w doktrynie⁴, że aby jakiś wydatek (odpis) mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- wydatek ten musi zostać rzeczywiście poniesiony, a odpis dokonany,
- celem jego poniesienia winno być osiągnięcie przychodów (zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów),

² Zob.: A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Warszawa 2005, s. 15.

³ Zob.: W. Nykiel, M. Wilk, *Koszty uzyskania przychodów*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2011*, Gdańsk 2011, s. 329.

⁴ Ibidem.

- wydatek (odpis) nie może znajdować się na liście zawartej w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Dopiero łączne spełnienie tych warunków, dwóch (pierwszych) pozytywnych i negatywnego (trzeciego), pozwala dany wydatek (odpis) uznać za koszt uzyskania przychodów.

Z uwagi na praktyczne znaczenie omawianej tematyki warto, w tym miejscu, przytoczyć kilka z najistotniejszych poglądów doktrynalnych dotyczących się kosztu uzyskania przychodów. M. Ślifirczyk podnosi, że zbyt daleko idące ograniczenia w uznawaniu danych wydatków za koszty podatkowe, to jest takie, które odbiegają od realiów związanych z przychodami z określonego źródła, mogą sprawić, iż podatek straci swoją funkcję jako instrument opodatkowujący dochód, lecz zbliży się natomiast do formy opodatkowującej przychód⁵. Niemniej istotne jest również stanowisko W. Morawskiego, który uważa, że nie można traktować kosztów uzyskania przychodu jako rodzaju ulgi podatkowej, gdyż jest to podstawowy element konstrukcyjny podatku, służący do prawidłowego zdefiniowania podstawy opodatkowania⁶. Jako podsumowanie tej części opracowania może posłużyć pogląd A. Mariańskiego. Zauważa on bowiem, że pomniejszenie przychodów o koszty uzyskania przychodów jest podstawową zasadą wiążącą się z istotą podatku dochodowego. W związku z tym wszelkie wyjątki od tej zasady, zwłaszcza określone w art. 16 u.p.d.o.p., w żadnym wypadku nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający⁷. Praktyka organów podatkowych zdaje się jednak wielokrotnie nie uwzględniać tego postulatu.

III

Wprawdzie w niniejszym opracowaniu nacisk, w głównej mierze, zostanie położony na celowość i wiążącą się z nią racjonal-

⁵ Zob.: M. Ślifirczyk, *Koszty uzyskania przychodów*, [w:] A. Popławska, M. Duda (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 273.

⁶ Zob.: W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 51.

⁷ Zob.: A. Mariański, *Koszty uzyskania przychodów. Wykładnia przepisów*, „Przeгляд Podatkowy” 2007, nr 11, s. 5–9.

ność ponoszenia kosztu, lecz nie sposób nie odnieść się do kwestii definitywności poniesienia wydatku, gdyż przyczyni się to do pełniejszego zrozumienia kluczowych, z punktu widzenia omawianej tematyki, zagadnień. U.p.d.o.p. nie definiuje pojęcia „definitywności poniesienia wydatku”, a więc wskazane jest odwołanie się do języka potocznego. Według *Słownika języka polskiego* „ponieść”, to „zostać obciążonym, obciążonym czymś”⁸. A zatem istotą ponoszenia kosztu przez podatnika jest obciążenie jego majątku, które powinno być definitywne w tym sensie, że ów wydatek nie może zostać zwrócony podatnikowi w żadnej formie. Za przykład mogą posłużyć kaucje gwarancyjne, których charakter decyduje o tym, że nie sposób ich zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Są one przekazywane kontrahentowi, aby zabezpieczyć jego interesy na wypadek niewywiązania się drugiej strony z zobowiązania. Jednak w razie wykonania umowy kaucja jest zwracana i tym samym podatnik przekazuje ją jedynie czasowo⁹. Dodatkowo można wskazać, że poniesienie wydatku z majątku podatnika oznacza, że pokryty jest on, co do zasady, z zasobów majątkowych podatnika w sposób ostateczny. Może być wprowadzicie zaciągnięty na dany wydatek kredyt (pożyczka), ale wówczas towarzyszy mu zobowiązanie, które docelowo powinno być spłacone z majątku podatnika. Zatem sfinansowanie wydatku kredytem nie stanowi wydatku zapłaconego przez osoby trzecie¹⁰.

IV

Jednym z zasadniczych problemów stanowiących o istocie kosztów uzyskania przychodów jest to, jak należy rozumieć określenie „cel osiągnięcia przychodów lub zachowania lub zabezpie-

⁸ Zob.: M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1999, s. 802.

⁹ Zob.: Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 18.05.2007 r., sygn. akt I-1/415-10/07.

¹⁰ Zob.: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2001, s. 430.

czenia źródła przychodów”, a w szczególności, co oznacza użyte w ustawie kryterium „celowości”. Czy działaniem celowym jest tylko takie, które rodzi określone następstwo, czy również takie, gdy tego następstwa brak, lecz koszt został poniesiony w sposób racjonalny, albowiem mógł – z uwagi na obiektywne uwarunkowania – przyczynić się do osiągnięcia przychodów lub zachowania czy zabezpieczenia źródła przychodów?¹¹ W związku z takim, a nie innym brzmieniem art. 15 u.p.d.o.p. należy stwierdzić, że wystąpienie następstwa nie jest warunkiem *sine qua non* kwalifikacji kosztów uzyskania przychodów. Za bezpodstawnością nieuznawania poniesionych wydatków w przypadku braku następstwa przemawia chociażby prosty zabieg sięgnięcia do słownika języka polskiego, gdzie znaczenie słowa „cel” nie jest tożsame z rozumieniem słowa „skutek” czy „następstwo”. Niepodobna więc, aby następstwo było bezwarunkową przesłanką zaliczenia wydatku do kosztu uzyskania przychodu. O kwalifikacji danego kosztu winna przesądzić ocena, czy zamiar podatnika miał cechy realności.

Wydatek ujęty w kosztach podatkowych powinien być poniesiony w celu uzyskania przychodów, a nie w innym celu¹². „Tylko, jeżeli w konkretnej sprawie analiza postępowania danej osoby w świetle zasad logiki oraz doświadczenia życiowego prowadziła by do wniosku o oczywistym oraz pełnym »braku jakiegokolwiek sensu« podjętych działań, zmierzających zasadniczo nie do chęci rzeczywistego osiągnięcia danego przychodu, ale np. do »sztucznego«, wyłącznie dla celów podatkowych, wygenerowania kosztów, można by ewentualnie mówić o braku związku przyczynowo-skutkowego. Wówczas bowiem inny jest zamiar podatnika. Zamiast osiągnięcia przychodu, dąży on wyłącznie np. do uniknięcia zapłaty podatku”¹³. W takiej sytuacji nie pojawi się oczywiście koszt podatkowy. Zatem każde inne wydatkowanie środków podatnika na cele inne niż określone w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. unie-

¹¹ Zob.: A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów*, [w:] S. Babiarz (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 425.

¹² Zob.: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, op. cit., s. 432.

¹³ Zob.: Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2008 r., sygn. I SA/Kr 1293/07

możliwia rozliczenie wydatku w kosztach podatkowych¹⁴. „Nie tworzą kosztów działania podejmowane w innym celu niż uzyskanie przychodów”¹⁵.

W związku z powyższym, konieczne jest powiązanie oceny czynu podatnika związanego z ponoszonymi w celu uzyskania przychodów kosztami z oceną następstwa tegoż czynu. Niemniej ważna będzie jednak ocena powodów, to jest przyczyn, na podstawie których następstwo powstało. Dokonując tych ocen, należy mieć na uwadze jednak dwa zagadnienia. Po pierwsze, istotna jest wiedza podatnika o związkach przyczynowych oraz stopniu jego dbałości w działaniach. Im jego wiedza jest wszechstronniejsza, rzetelniejsza i lepiej ugruntowana, tym lepiej winien on przewidywać skutki swoich działań¹⁶. Z drugiej jednak strony, podatnik ma prawo do swobodnej oceny co do tego, jaki koszt jest według niego celowy z punktu widzenia osiągnięcia przychodu. Taka ocena musi być koniecznie respektowana przez organy podatkowe. Jednak nie jest to oczywiście dyrektywa bezwzględnego postępowania. Jeżeli bowiem działania podatnika nie są możliwe do zaakceptowania z punktu widzenia wzorca racjonalnie działającego podmiotu, który w swym działaniu stosuje zasady prawidłowej gospodarki oraz ma na uwadze standardową wiedzę o zależności między kosztem a przychodem, jaką podatnik może mieć w chwili ponoszenia kosztu, to może to być podstawą do podważenia słuszności zaliczenia przez podatnika wydatku do kosztu uzyskania przychodu¹⁷.

V

Przyjmując, iż pomiędzy kosztem a przychodem powinien istnieć związek przyczynowy, konieczna wydaje się jego charakterysty-

¹⁴ Zob.: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, op. cit., s. 432.

¹⁵ A. Gomułowicz, op. cit., s. 432.

¹⁶ Zob.: A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodu. Podatek dochodowy*, op. cit., s. 456.

¹⁷ Zob.: M. Ślifirczyk, op. cit., s. 289.

ka. Winien on być raczej postrzegany jako łącznik między kosztem a potencjalnym przychodem. Koncepcja, która świetnie realizuje ten postulat, nosi nazwę adekwatnego związku przyczynowego, a jej głównym propagatorem jest A. Gomułowicz¹⁸. Podnosi on, że taka koncepcja stanowi rękojmię i gwarancję wszechstronnego rozpatrzenia i wyjaśnienia wszystkich współzależności między zastosowanym przez podatnika środkiem (poniesionymi kosztami) a oczekiwanymi następstwami. Zastosowanie tej koncepcji pozwala nie tylko uniknąć błędów przy kwalifikacji kosztów podatkowych, ale także pozwala uniknąć niedorzeczności. W orzeczeniach, które przychylają się do słuszności tego poglądu, wykorzystywane są takie stwierdzenia, jak: „możliwy bezpośredni wpływ kosztu na wielkość osiągniętego dochodu” czy „uzasadnione oczekiwanie przychodu, które jest wystarczające dla uznania danego kosztu za koszt uzyskania przychodu”¹⁹.

Oprócz wskazanej koncepcji pomocna w zrozumieniu tego zagadnienia może być również tak zwana reguła zdrowego rozsądku, z którą możemy się spotkać w orzecznictwie²⁰. Postuluje ona, aby każdą sytuację traktować i oceniać indywidualnie. Zdrowy rozsądek winien znaleźć zastosowanie przy indywidualnej ocenie pod kątem bezpośredniości związku kosztów uzyskania przychodów z tym przychodem oraz racjonalności działania dla osiągnięcia przychodu. Tutaj z kolei może być przydatna reguła sprowadzająca się do tego, aby uznanie kosztu uzyskania przychodu było uzależnione od związku z prowadzoną przez podatnika działalnością. Ten instrument pomocniczy pojawił się w praktyce organów skarbowych i orzecznictwie.

VI

Główną inspiracją do powstania tegoż opracowania był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w War-

¹⁸ Zob.: A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodu. Zasady*, op. cit., s. 78 i n.

¹⁹ Zob.: Wyrok NSA z 23.09.1999 r., sygn. I SA/Po 2257/98; wyrok NSA z 3.12.1999 r., sygn. I SA/Lu 1225/98.

²⁰ Zob.: Wyrok NSA z 13.11.1997 r., sygn. I SA/Kr 694/96.

szawie z dnia 23 czerwca 2009 r.²¹ wraz z glosą aprobującą M. Siwińskiego²². Jest on dobrym przykładem ilustrującym omówione poglądy doktryny oraz tezy z orzeczeń sądów administracyjnych. Stan faktyczny obejmował działalność firmy remontowo-budowlanej, której Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej zarzucił zawyżenie kosztów uzyskania przychodów poprzez zaliczenia do nich wydatków, które nie odnosiły się do zadeklarowanych przychodów. Organ stwierdził, iż zawierane umowy z klientami są zróżnicowane zarówno pod kątem cen za wybudowanie domów, jak i w zakresie ich wykończenia. Większość umów uzupełniono aneksami określającymi dodatkowe zakresy robót wykończeniowych, a za roboty te zostały uiszczone dodatkowe opłaty. Jednakże również w przypadkach klientów, z którymi tych aneksów nie podpisano, zostały wykonane dodatkowe roboty wykończeniowe, z tym że już na koszt firmy budowlanej. WSA przyznał jednak słuszność podatnikowi i nie podtrzymał zaskarżonej decyzji określającej wysokość zobowiązania. Stanowisko WSA w zasadzie było zbieżne z omówionymi w niniejszym opracowaniu poglądami. Podkreślił on przy tym, że związek przyczynowy pomiędzy poniesionym kosztem a prowadzoną działalnością nie zakłada konieczności osiągnięcia skutku w postaci konkretnego przychodu²³. Ocena racjonalności poniesienia konkretnego wydatku powinna zostać dokonana na podstawie takiego stanu wiedzy, jaki posiadał podatnik w momencie ponoszenia wydatku. Przełomowość tego orzeczenia zawiera się właśnie w tym, że sąd dopuścił możliwość uwzględnienia wydatków, jakie poniósł podatnik przed zawarciem umowy. Wynika to z zasadności ponoszenia tegoż wydatku oraz swobody jego ponoszenia w ramach decyzji gospodarczej. Sąd zgodził się z poglądem spółki, że to od niej zależy decyzja, komu i po jakiej cenie sprzedaje budowane przez nią domy. Nie ma ona też obowiązku sprzedawania domów

²¹ Zob.: Wyrok WSA z 23.06.2009 r., sygn. III SA/Wa 460/09.

²² Zob.: M. Siwiński, *Swoboda decyzji gospodarczej a koszty podatkowe*, *Ważne orzeczenie podatkowe – glosy i komentarze*, „Prawo i Podatki” 2011, Wydanie Specjalne nr 3, s. 1-4.

²³ Zob.: Wyrok NSA z 31.08.1999 r., sygn. I SA/Łd 1022/97.

po tej samej cenie. W toku negocjacji umowy obie strony zobowiązały się nie tylko do uwzględnienia stanu domu, w jakim miał on być wybudowany dla nabywcy, ale również stanu zaawansowania robót na dzień zawarcia umowy. Dla WSA nie podlegało wątpliwości, że dane materiały oraz prace budowlane zostały nabyte w celu wybudowania domu. W dalszej kolejności zostały one wykorzystane, a prace wykonane w celu realizacji działalności (wybudowanie domu, czyli osiągnięcie przychodu). W związku z powyższym, dla oceny nieistotne jest, czy wydatki te stanowią koszty podatkowe oraz w jaki sposób skalkulowana została cena za wybudowanie domu. W konkluzji można przytoczyć argumentację autora skargi, że fakt, iż w niektórych przypadkach kupujący ponoszą większe koszty z tytułu zakupu takich samych usług lub towarów, może być wynikiem negocjacji z nimi i nie może mieć wpływu na zasadność zaliczenia związanych z tym wydatków do kosztów uzyskania przychodów. To, że w niektórych przypadkach dochód ten jest niższy niż w pozostałych, nie może przesądzić o braku spełnienia przesłanek określonych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.²⁴

VII

Celowość i racjonalność ponoszenia przez podatników wydatków ma doniosłe i kluczowe znaczenie przy orzekaniu o ich kwalifikacji do kosztów uzyskania przychodów. Konieczne jest wykazanie jedynie jego bezpośredniego związku z prowadzoną działalnością oraz tego, że jego poniesienie miało lub przynajmniej mogło mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu w danym roku podatkowym. W przeciwnym razie mogłoby dojść do absurdu w postaci braku możliwości rozpoznawania kosztów przez podatników rozpoczynających działalność przed osiągnięciem pierwszego przychodu.

²⁴ Zob.: M. Siwiński, op. cit., s. 4.

Rozbieżna ocena, dokonana przez organ podatkowy oraz sąd administracyjny, w omówionym orzeczeniu wynikać zdaje się z różnic natury systemowej. Organ reprezentuje władzę publiczną, a więc właściwe jest mu myślenie w kategorii celowości, efektywności i sprawności działania w realizacji dochodów podatkowych. Z kolei tych cech nie ma sąd administracyjny, który z założenia jest wolny od arbitralności i wyżej ceni rzetelność działania, czym urzeczywistnia zasadę demokratycznego państwa prawa, stanowiąc o legalności działań organów podatkowych. Stąd też można wysnuć wniosek, że wolnym od arbitralności działaniem organu podatkowego będzie działanie dające się wyjaśnić zarówno okolicznościami faktycznymi, jaki i prawnymi indywidualnej sprawy, niezawierające znamion szyskany czy ekscesu²⁵.

²⁵ Zob.: A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Podatek dochodowy*, op. cit., s. 426.