

Tytuł: **DZIENNIK GAZETA PRAWNA**
Data: 23-08-2010
Autor: Ewa Matyszewska

Rozliczenia przedsiębiorców

Kara umowna będzie kosztem po spełnieniu pewnych warunków

Jeśli zapłata kary umownej ma związek z osiąganymi przychodami lub zabezpieczy źródło przychodów, może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Ewa Matyszewska

Instytucja kary umownej jest uregulowana w kodeksie cywilnym (Dz.U. z 1964 r. nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Można bowiem zastrzec w umowie, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy (kara umowna). Dominika Dragan-Berestecka, doradca podatkowy w Kancelarii Ożóg i Wspólnicy, wyjaśnia, że zgodnie z ugruntowanym poglądem karę umowną strony mogą zastrzec zarówno na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania w ogólności, jak też mogą powiązać karę z poszczególnymi przejawami niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania.

Regulacje CIT

Zgodnie z ustawą o CIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Istotne jest zatem to - jak wskazuje Dominika Dragan-Berestecka - że działanie podatnika ma w sposób racjonalny zmierzać do osiągnięcia przychodu, jego zachowania albo zabezpieczenia. Nie jest natomiast konieczne rzeczywiste osiągnięcie tego celu.

Kara umowna jako koszt

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT nie uważa się za koszty kar umownych i odszkodowań 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.

- Zatem zapłacone przez podatnika kary umowne, które związane są z prowadzoną działalnością gospodarczą i zostały uiszczone z innych powodów niż wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT, będą kosztem, o ile spełnione zostaną ogólne zasady uznania wydatków za koszty - wyjaśnia Dominika Dragan-Berestecka.

Ekspert dodaje, że w tym zakresie istotne jest przesądzenie, że poniesiony koszt prowadzi do osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła.

Przykładowo - jak dodaje Dominika Dragan-Berestecka - w przypadku nieterminowego wykonania określonej usługi zapłata kary umownej stanowi dla kontrahenta swoiste odszkodowanie.

- Może ono stanowić koszt uzyskania przychodu dla podatnika, ale tylko wówczas, jeżeli będzie on w stanie wykazać, że związek wydatku na zapłatę kary z osiąganym przychodem - uważa ekspert z kancelarii Ożóg i Wspólnicy.

Zdaniem naszej rozmówczynie argumentem za zaliczeniem w zaistniałej sytuacji kary umownej do kosztów może być np. fakt, że niezapłacenie przedmiotowej kary mogłoby doprowadzić nie tylko do utraty przychodów w konkretnym przypadku, ale także do zerwania kontaktów z danym kontrahentem, co mogłoby wpłynąć na wysokość osiąganego przychodu.

Umowy w praktyce

Dominika Dragan-Berestecka zauważa, że w praktyce gospodarczej nierzadko mamy do czynienia z umowami zobowiązującymi do nabycia lub zbycia określonej ilości dóbr, czemu towarzyszy typowe zastrzeżenie o zapłacie kary umownej na wypadek nabycia mniejszej, niż wynikająca z umowy, ilości towarów. Według naszej ekspert, jeżeli niewywiązanie się z takiej umowy podyktowane jest względami obiektywnymi niezależnymi od spółki, wówczas należy uznać, że uiszczona zapłacona kara umowna dotycząca niewykonania takiej umowy może być kosztem. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 kwietnia 2010 r. (nr IPPB3/423-134/10-2/GJ), wydanej na wniosek spółki prowadzącej działalność z zakresu produkcji i sprzedaży energii cieplnej. Spółka zawarła umowę z dostawcą paliwa gazowego, z której wynikało, że w przypadku nieodebrania określonej ilości paliwa będzie zobowiązana do zapłacenia kary umownej. Organ podatkowy uznał, że w zaistniałej sytuacji uiszczona kara umowna może stanowić koszt uzyskania przychodów. Dodatkowym argumentem przemawiającym za słusznością stanowiska zajętego przez spółkę było też to, że uiszczenie kary umownej było mniejszym obciążeniem finansowym dla spółki niż realizacja warunków umowy.

Kolejnym przykładem dotyczącym konieczności zapłaty kary umownej -jak wskazuje Dominika Dragan - Berestecka -jest niejednokrotnie sytuacja związana z naruszeniem obowiązku zachowania tajemnicy handlowej. W takim wypadku jednak wykazanie związku przyczynowo-skutkowego między karą umowną a osiąganymi przychodami wydaje się niezwykle trudne. Wątpliwe jest bowiem uznanie, że zapłata kary umownej odbuduje zaufanie kontrahenta, a w efekcie przyczyni się do zawarcia kolejnych umów i uzyskania z nich określonego przychodu. Można jednak podjąć próbę argumentacji, że zapłata kary umownej uchroni podatnika przed długotrwałym i kosztownym procesem, który spowodowałby znacznie większe uszczuplenie finansowe niż zapłata kary umownej.

Rozwiązanie umowy

Zapisek spotykany w kontraktach handlowych stosunkowo często jest także obowiązek wypłaty kary umownej z tytułu przedwczesnego rozwiązania umowy.

- W pierwszej kolejności należy wskazać, że wypłacona z tego tytułu kara umowna nie została wymieniona w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT, jako niestanowiąca kosztów. Wydaje się zatem, że uiszczona kara umowna z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy może stanowić koszt uzyskania przychodu, pod warunkiem wykazania przez podatnika, że została poniesiona w celu osiągnięcia przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła przychodów - stwierdza Dominika Dragan-Berestecka. Podkreśla też, że jeżeli podatnik jest w stanie wykazać taki związek, wówczas wydatek ten może stanowić koszt podatkowy. Oznacza to, że każdy przypadek powinien być analizowany indywidualnie. Przykładowo, jeżeli w wyniku rozwiązania umowy najmu przez wynajmującego (i konieczności zapłacenia z tego tytułu kary umownej) ma on możliwość swobodnego dysponowania przedmiotem najmu i wynajęcia go po cenie korzystniejszej niż wynikająca z rozwiązanej umowy najmu, wówczas to należy uznać, że wydatek w postaci kary umownej ma związek z osiąganymi przychodami i może tym samym stanowić koszt uzyskania przychodów.

Warunki do spełnienia

Możliwość uznania kary umownej za koszt uzyskania przychodów jest co do zasady obwarowana dwoma warunkami. Po pierwsze, dany koszt musi spełnić ogólne warunki uznania za koszt uzyskania przychodu, m.in. musi być poniesiony przez podatnika, a celem jego poniesienia musi być uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródeł przychodów. Po drugie, kara umowna nie może być wypłacana z tytułu: wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług; zwłoki w dostarczaniu towaru wolnego od wad; zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonywanych robót i usług.