

Związek przyczynowo-skutkowy jako przesłanka zaliczenia kosztów postępowań sądowych do kosztów uzyskania przychodów

Cause-and-effect relationship as a premise for classifying the costs of legal proceedings as tax deductible costs

dr hab. Maciej Ślifirczyk

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

Streszczenie

Od wielu dziesięcioleci w orzecznictwie i piśmiennictwie wskazuje się, że warunkiem zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów jest istnienie związku przyczynowo-skutkowego między poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu bądź jego zachowaniem lub zabezpieczeniem (ewentualnie zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów). Współcześnie uważa się, że zakładany skutek niekoniecznie musi zostać faktycznie osiągnięty, wystarczy, że jest obiektywnie możliwy do osiągnięcia. Kwestia konieczności wystąpienia wspomnianego związku przyczynowo-skutkowego jest podnoszona również przy badaniu dopuszczalności zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów prowadzenia spraw sądowych, choć w tym przypadku zasadniczy cel przypisywany ponoszonym kosztom polega na zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów. Wiąże się to z występującymi w praktyce rozbieżnościami stanowisk co do tego, jakie znaczenie ma w omawianym zakresie przyczyna wszczęcia postępowania sądowego oraz wynik wspomnianego postępowania. Przeprowadzona analiza ukazuje wątpliwą użyteczność kryterium obiektywnego związku przyczynowo-skutkowego między poniesieniem kosztu prowadzenia postępowania sądowego a zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Przemawia to za porzuceniem tej koncepcji. Kluczowe znaczenie z punktu widzenia zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodu powinny mieć okoliczności związane z samym poniesieniem kosztu, a nie inne, przyszłe zdarzenia (np. wydany w sprawie wyrok sądowy).

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, koszty prowadzenia spraw sądowych, podatek dochodowy.

Abstract

For many decades the jurisprudence and the literature have been pointing out that the condition for the inclusion of the cost in the tax deductible costs is the existence of the cause-and-effect relationship between incurring the cost and obtaining revenue or its preservation or protection (or eventually preservation or protection of the source of revenue). Nowadays it is pointed out that the assumed effect does not necessarily have to be actually achieved, it is sufficient that it is objectively possible to achieve. The necessity of the occurrence of the above-mentioned cause-and-effect relationship is also raised in the case of examining the admissibility of classifying the costs of conducting court cases as tax deductible costs, although in this case the primary purpose assigned to the incurred costs is to preserve or protect the source of revenue. This is connected with the divergence of opinions in practice regarding the significance in this respect of the reason for the initiation of legal proceedings and the outcome of such proceedings. The conducted analysis demonstrates the doubtful usefulness of the criterion of an objective cause-and-effect relationship between incurring the cost of court proceedings and preservation or protection of the source of revenue. This argues for abandoning this concept. From the point of view of recognising a cost as a tax deductible cost, the circumstances connected with incurring the cost itself should be of key importance, not other, future events (e.g. a court judgment issued in the case).

Keywords: tax deductible costs, litigation costs, income tax.

1. Wprowadzenie

Problematyka zaliczania kosztów prowadzenia postępowań sądowych do kosztów uzyskania przychodów budzi

wątpliwości od czasu wprowadzenia pierwszego polskiego podatku dochodowego. Obserwacja współczesnej praktyki pozwala na sformułowanie wniosku, że w dalszym ciągu

wiele kwestii z tego zakresu nie zostało w pełni przekonująco rozstrzygniętych, a orzecznictwo i urzędowe interpretacje prezentują wiele rozbieżnych, niekiedy nawet wzajemnie sprzecznych stanowisk. Niewątpliwie istnieje zatem potrzeba wyklarowania zasad i przesłanek warunkujących zaliczenie kosztów postępowań sądowych do kosztów uzyskania przychodów. Jest to jednak problematyka złożona, stanowiąca konglomerat różnego rodzaju zagadnień. Obszerność problematyki sprawia, że w niniejszym tekście zostanie omówiony tylko jej niewielki fragment związany ze wskazywaną w doktrynie i orzecznictwie jedną z przesłanek zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów w postaci związku przyczynowo-skutkowego między poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu lub zabezpieczeniem albo zachowaniem źródła przychodów. Rozważania zawarte w niniejszym tekście będą ponadto ograniczone do kosztów postępowań w sprawach cywilnych, a tylko marginalnie będą się odnosić do kosztów innych postępowań sądowych.

Zagadnienie kosztów prowadzenia postępowań w sprawach cywilnych wydaje się szczególnie istotne, koszty te mogą być bowiem bardzo wysokie. Wynika to nie tylko z wysokości opłat sądowych¹, ale także konieczności ponoszenia innych kosztów sądowych, wynagrodzenia profesjonalnych pełnomocników, jak również – ewentualnie – konieczności dokonania zwrotu zasądzonych kosztów postępowania drugiej stronie oraz ponoszenia różnego rodzaju wydatków związanych z przygotowaniem do wszczęcia postępowania, w tym – z pozyskaniem niezbędnego materiału dowodowego czy też opinii prawnych. Sama liczba spraw sądowych prowadzonych przez sądy sprawia przy tym, że nawet jeśli koszty związane z pojedynczymi sprawami są stosunkowo niewielkie, to w skali ogólnopolskiej oznacza to bardzo wysokie kwoty². Według danych za 2017 r. wpływ samych spraw cywilnych do sądów przekraczał 6 mln, z czego spraw rozpoznawanych w postępowaniu procesowym oraz nakazowych i upominawczych było ponad 3 mln³. Choć oczywiście w dużej części tych spraw problem zaliczenia ponoszonych kosztów do kosztów uzyskania przychodów z natury rzeczy nie występuje, to jednak niewątpliwie w przypadku setek tysięcy spraw sądowych wspomniana kwestia będzie miała znaczenie.

2. Geneza i ewolucja wymogu istnienia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów

Niedawno upłynęła 101 rocznica uchwalenia aktu prawnego wprowadzającego pierwszy polski podatek dochodowy. Chodzi o ustawę z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym⁴. Art. 6 tej ustawy stwierdzał m.in.: „Za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów w pieniądzu lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł [...] po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów”. Zacytowana regulacja miała niezmienną postać przez cały okres obowiązywania ww. ustawy.

Podobną formułę ujmowania kosztów uzyskania przychodów przyjęto w dekrete z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym⁵. Koszty uzyskania przychodów w art. 10 ust. 1 tego dekretu sprecyzowano jako „wszelkie koszty ponoszone

w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów”. Identyczną regulację zawierał również art. 13 ust. 1 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym⁶.

W ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym⁷ zredukowano sposób ujęcia kosztów uzyskania przychodów i ograniczono się do stwierdzenia, że kosztami tymi są „wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów”⁸.

Ta formuła została następnie przejęta przez uchwalane w latach 90. XX w. ustawy o podatkach dochodowych, czyli przez ustawę z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁹ oraz kolejną, zastępującą ją ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰, jak również przez ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹. Od dnia 1 stycznia 2007 r. ostatnie dwie ustawy operują szerszym wskazaniem celów poniesienia kosztów, koszty uzyskania przychodów to bowiem „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”¹². Wprowadzona zmiana dość wyraźnie nawiązała do pierwotnej regulacji kosztów uzyskania przychodów, przyjętej jeszcze w latach 20. XX w.

Jak z powyższego wynika, mimo dużej zmienności przypisywanej przepisom prawa podatkowego – prawne ujęcie kosztów uzyskania przychodów cechuje się w swoim podstawowym zakresie zadziwiająco trwałością. Nawiązanie w przepisach z jednej strony do poniesienia kosztu, z drugiej natomiast – do uzyskania przychodu bądź jego zachowania lub zabezpieczenia (ewentualnie zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów) sprawia, że dość szybko zaczyna się pojawiać w praktyce postrzeganie tych elementów we wzajemnym związku, który przybiera postać związku przyczynowo-skutkowego.

Tego rodzaju koncepcję dostrzec można już w międzywojennym orzecznictwie Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA)¹³. Koncepcja ta jest w późniejszym czasie kontynuowana i konkretyzowana przez Naczelnego Sąd Administracyjny (NSA).

Dobłą ilustracją jest w tym zakresie wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1998 r.: „Użyty zwrot «w celu» oznacza, w rozumieniu prawa podatkowego, że za koszty uważa się tylko te, których rodzaj oraz ilość wskazuje bezpośrednio na cel osiągnięcia przychodu. Innymi słowy musi istnieć ścisły związek przyczynowo-skutkowy między faktem poniesienia określonego kosztu a uzyskanym efektem w postaci określonego przychodu. Ustawodawca użył zwrotu «wszelkie» koszty dla podkreślenia, że każdy koszt może być uznany za poniesiony w celu uzyskania przychodu jeśli został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, z zachowaniem wskazanego w związku przyczynowego oraz nie został wprost wymieniony w treści art. 13 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r.”¹⁴.

Również na gruncie obecnie obowiązujących ustaw o podatkach dochodowych koncepcję tę reprezentuje liczny nurt orzecznictwa¹⁵.

Przyjęcie koncepcji związku przyczynowo-skutkowego w logiczny sposób oznacza, że dla zaistnienia takiego związku konieczne jest wystąpienie zarówno przyczyny (poniesienia kosztu), jak i skutku (czyli osiągnięcia w ten sposób celu).

Dlatego też w orzecznictwie i praktyce organów podatkowych pojawiła się tendencja do ograniczania pojęcia kosztów uzyskania przychodów wyłącznie do kosztów, które dają zakładany efekt. Przykładowo powołać można stanowisko wyrażone przez NSA w wyroku z dnia 29 listopada 1994 r.: „Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu”¹⁶. Podobne stanowisko zaprezentował Minister Finansów w interpretacji z dnia 14 kwietnia 1998 r.: „Użyty [...] zwrot «w celu» oznacza, że aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu bądź na funkcjonowanie źródła przychodu”¹⁷.

Z biegiem czasu to rygorystyczne podejście – m.in. pod wpływem krytyki ze strony doktryny¹⁸ – zostało zasadniczo wyeliminowane. Nie oznaczało to jednak zarzucenia samej koncepcji związku przyczynowo-skutkowego. Zmodyfikowano bowiem sposób ujęcia skutku, do którego osiągnięcia służy poniesienie kosztu. Obecnie stosunkowo szeroko prezentowany jest pogląd, że zakładany skutek niekoniecznie musi zostać faktycznie osiągnięty, wystarczy, że jest **obiektywnie (potencjalnie) możliwy do osiągnięcia**¹⁹. Niekiedy ujęcie skutku wiążanego z poniesieniem kosztu przybiera postać nieco słabszą, stwierdza się bowiem, że wystarczające jest, gdy koszt „może obiektywnie przyczynić się do realizacji **pożądanego celu**”²⁰. W dalszym ciągu jednak takie ujęcie oznacza odwołanie się do pewnego rodzaju obiektywnej relacji między przyczyną a skutkiem, której istnienie warunkuje zaliczenie kosztu do kosztów uzyskania przychodów (bywa ona określana mianem adekwatnego związku przyczynowo-skutkowego).

3. Związek kosztów prowadzenia spraw sądowych z uzyskaniem przychodu, zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów

Na potrzeby analizy związku przyczynowo-skutkowego w odniesieniu do kosztów związanych z prowadzeniem postępowań sądowych należy w pierwszej kolejności odpowiedzieć na pytanie, który z celów warunkujących zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów jest w tym przypadku realizowany. Zagadnienie to budzi pewne kontrowersje i nie ma pełnej jednolitości poglądów orzecznictwa i piśmiennictwa w tym zakresie. Zdecydowanie przeważa jednak stanowisko, że **koszty prowadzenia postępowań sądowych są ponoszone zasadniczo w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów**²¹.

Jak z powyższego wynika – zgodnie z koncepcją związku przyczynowo-skutkowego – koszty związane z prowadzeniem postępowań sądowych powinny obiektywnie pozwalać na osiągnięcie skutku w postaci zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W tej sytuacji wymaga rozstrzygnięcia, czy przyczyna wszczęcia postępowania sądowego ma wpływ na dopuszczalność zaliczenia kosztów z nim związanych do kosztów uzyskania przychodów oraz jakie znaczenie dla takiego zaliczenia ma wynik wspomnianego postępowania. W

odniesieniu do obu tych kwestii orzecznictwo i urzędowe interpretacje są niejednolite, brakuje w nich także konsekwencji i klarownej myśli porządkującej sposób rozstrzygnięcia konkretnych przypadków.

Kiedy rozważa się znaczenie przyczyny wszczęcia postępowania sądowego, trzeba zauważyć, że zasadności prowadzenia postępowania sądowego nie można oceniać w oderwaniu od jego kontekstu. Zasadność ta może wynikać bowiem ze związku danego postępowania z innymi postępowaniami lub działaniami podejmowanymi przez podatnika. Przyjęta strategia prowadzenia sporu może wykraczać poza jedno postępowanie i wiązać się z szeregiem różnych działań podejmowanych nawet w różnych obszarach prawa i przed różnymi organami, niekoniecznie sądami.

Działania te niekiedy mogą poprzedzać samo postępowanie sądowe lub mu towarzyszyć. Przykładowo tego rodzaju znaczenie mogą mieć działania stanowiące próbę pociągnięcia do odpowiedzialności karnej. Trzeba mieć bowiem na uwadze, że zgodnie z art. 11 k.p.c.²² ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd w postępowaniu cywilnym. Postępowania prowadzone przed innymi organami mogą także pozwalać na zebranie materiału dowodowego, który mógłby być wykorzystany w postępowaniu cywilnym. Z uwagi na obawę przedawnienia innych potencjalnych roszczeń, których znaczenie zależy od wyniku prowadzonego sporu, strona może się zdecydować na zainicjowanie dalszych postępowań sądowych, aby przerwać bieg terminu przedawnienia, choć w przypadku uzyskania zaspokojenia w postępowaniu wcześniej wszczętym działania te mogą się okazać zbyteczne. Z podobnego powodu w postępowaniu sądowym po stronie pozwanej mogą się znaleźć także podmioty, których odpowiedzialność w ocenie powoda jest wątpliwa lub mało prawdopodobna.

Różnorodność możliwych sytuacji jest zbyt duża, aby w niniejszym tekście dokonać ich pełnego wyczerpania i systematyki. W tym miejscu chodzi jednak o zwrócenie uwagi na konieczność uwzględniania szeroko postrzeganej sytuacji podatnika, bez ograniczania się wyłącznie do przedmiotu danego postępowania sądowego.

Poważne kontrowersje budzi zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów kosztów postępowań sądowych, które wiążą się z nieprawidłowymi działaniami lub zaniechaniami po stronie podatnika. Przykładowo neguje się zaliczalność do kosztów uzyskania przychodów wydatków na postępowania związane z niewykonaniem zobowiązań przez podatnika, a jednocześnie powszechnie akceptowane są jako koszty uzyskania przychodów wydatki na postępowania z zakresu prawa pracy, w tym także takie, które sankcjonują wadliwe działania podatnika. Biorąc pod uwagę, że z reguły nieprawidłowości leżące po stronie podatnika są właśnie kwestią sporną rozstrzyganą w postępowaniu sądowym, uzależnianie od istnienia tych nieprawidłowości kwalifikacji kosztów prowadzenia postępowania jako kosztów uzyskania przychodów sprowadza się w istocie do uzależnienia tej kwalifikacji od wyniku postępowania sądowego.

Zagadnienie to zostanie poruszone niżej, w tym miejscu natomiast trzeba zauważyć, że **ryzyko sporów sądowych jest naturalnym ryzykiem związanym z istnieniem podat-**

nika i prowadzeniem przez niego działalności. Podatnikami są bowiem ludzie albo też ludzie kierują działalnością podatników, żaden zaś człowiek nie jest bezbłędny. Każda działalność wiąże się więc z mniejszym lub większym ryzykiem różnego rodzaju nieprawidłowości. Można nawet stwierdzić, że ryzyko to jest trwałym elementem funkcjonowania każdego podmiotu. Faktyczne lub domniemane nieprawidłowości mogą być z kolei źródłem sporów sądowych. Jeśli zatem podatnik dokłada należytej staranności, aby unikać nieprawidłowości w prowadzonej działalności, to zasadniczo koszty postępowań sądowych pojawiających się na tym tle nie powinny być eliminowane z kosztów uzyskania przychodów.

Kiedy omawia się znaczenie wyniku postępowania sądowego dla oceny dopuszczalności zaliczenia jego kosztów do kosztów uzyskania przychodów, trzeba zauważyć, że **istnieje pewna tendencja prezentowana przez część orzecznictwa do eliminowania z kosztów uzyskania przychodów kosztów postępowań, które zakończyły się niekorzystnie dla podatnika**²³. Niekiedy za dyskwalifikujące koszty postępowania sądowego z kosztów uzyskania przychodu uznaje się tylko niektóre niekorzystne orzeczenia sądowe, np. takie, w których stwierdzono ewidentną winę umyślną podatnika, obejście przepisów prawa, działania podatnika niezgodne z zasadami współżycia społecznego, świadczenie zasądzono jedynie na podstawie zasad współżycia społecznego, dłużnik podejmował działania zmierzające do nieuzasadnionego przedłużenia postępowania²⁴. Wówczas niemożność uwzględnienia kosztu w kosztach uzyskania przychodu staje się w istocie pewnego rodzaju sankcją związaną z tego rodzaju sytuacjami.

Powyższa optyka nie wydaje się właściwa. Ze sporami sądowymi powiązać można łańciską maksymę *varius et dubius est belli eventus* (zmienny i wątpliwy jest wynik wojny). Przewidywanie wyroku sądowego w momencie wszczęcia sporu zawsze jest bowiem obarczone ryzykiem błędu. Wiąże się to z szeregiem przyczyn. Różne składy orzekające mogą prezentować różne poglądy, czemu sprzyja niezawisłość sędziowska. Sam pogląd sędziowski dotyczący pewnego rodzaju kwestii może też ewoluować. Analiza orzecznictwa potwierdza, że nawet na szczeblu Sądu Najwyższego czy NSA różne składy potrafiły zajmować różne stanowisko w podobnych sprawach. Nie można zatem zakładać z całą pewnością, że w każdym przypadku pogląd prezentowany uprzednio w orzecznictwie zostanie potwierdzony w danej sprawie. Ponadto tylko ograniczona liczba spraw jest w pełni klarowna pod względem zarówno faktycznym, jak i prawnym. Sprawa klarowna dla jednych osób, dla innych może być źródłem wątpliwości prawnych lub faktycznych. Różne osoby, w szczególności różni sędziowie, mogą w różny sposób oceniać np. wiarygodność świadków, wagę poszczególnych dowodów i argumentów podnoszonych przez strony. Elementy ocenne odgrywają także niejednokrotnie istotną rolę przy interpretacji przepisów prawa.

Niezależnie od powyższego trzeba też zauważyć, że prognoza co do wyniku sprawy może być różna na samym jej początku, jak i na kolejnych jej etapach. Wnioskowane dowody, np. z zeznań świadków, dać mogą wynik inny niż zakładany albo też ich przeprowadzenie może się okazać

niemożliwe, pojawią się nieznane dotychczas dowody lub okoliczności itp. Istotną rolę odgrywa również aktywność pozostałych stron sporu, np. podniesienie lub pominięcie możliwego do podniesienia zarzutu albo sformułowanie lub brak sformułowania określonego wniosku. Pojawić się mogą ponadto inne okoliczności, niezależne od stron, takie jak „precedensowe” orzeczenia czy zmiana przepisów prawa mająca wpływ na toczące się postępowanie. Wreszcie nie można wykluczyć błędu po stronie samego sądu.

Zgodnie ze statystykami Ministerstwa Sprawiedliwości za 2020 r. tzw. wskaźnik stabilności wyniósł 60,4%, co oznacza, że tylko taki procent wyroków zaskarżonych do sądów drugiej instancji został utrzymany w mocy²⁵. W sprawach gospodarczych wskaźnik ten był jeszcze niższy i wyniósł 58,8%. Nie ma podstaw, aby zakładać, że sądy drugiej instancji są nieomyłne i zapewne część z wydawanych przez nie wyroków również może być uważana za błędne. Nie można zatem wykluczać, że niekorzystny dla podatnika wyrok był nie tyle wynikiem dokonanej przez niego nieprawidłowej oceny sprawy, ale był konsekwencją nieprawidłowego działania sądu.

Wszystko to sprawia, że ocena zasadności zaliczenia kosztu postępowania do kosztów uzyskania przychodów w momencie jego ponoszenia (a więc z reguły przed prawomocnym zakończeniem postępowania) będzie niemożliwa. Obserwacja ta staje się tym bardziej istotna, jeśli weźmie się pod uwagę, że spór sądowy może generować koszty ponoszone sukcesywnie przez kilka lat i podobny okres może trwać oczekiwanie na jego prawomocne zakończenie. Zgodnie natomiast z regulacjami dotyczącymi podatków dochodowych koszty inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia²⁶. Jak z powyższego wynika, zasadne jest uznanie, że ryzyko przegrania sporu sądowego jest w sposób naturalny związane z samym jego prowadzeniem. Nie można także przyjmować, że sam fakt przegrania sporu czyni go bezwartościowym dla podatnika. Niekiedy może np. mieć on znaczenie dla skorygowania działań podejmowanych przez podatnika bądź też wpłynąć na korzystne zakończenie innego sporu.

4. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że posługiwanie się koncepcją związku przyczynowo-skutkowego jako warunku zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów ma wątpliwą użyteczność. Dobrą tego ilustracją jest właśnie problematyka zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów prowadzenia spraw sądowych. W przypadku bowiem wielu tego rodzaju kosztów nie jest jasne, o jakiej obiektywnej prawidłowości między poniesieniem kosztu i zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów można mówić. Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, nie ma racjonalnych podstaw, aby przyjmować, że wspomniana obiektywna prawidłowość ma polegać na pewności uzyskania korzystnego wyniku postępowania sądowego. Nie jest w związku z tym uzasadnione eliminowanie z kosztów uzyskania przychodów kosztów postępowania sądowego tylko dlatego, że w postępowaniu tym zapadł wyrok odmienny od oczekiwanego przez podatnika, albo też dlatego, że celowość danego postępowania została zniweczona wobec skuteczno-

ści innych działań podejmowanych równolegle przez podatnika.

Poczynić można w tym zakresie uwagę jeszcze bardziej ogólną. Skoro postępowanie sądowe jest w istocie pewnym instytucjonalnym mechanizmem stosowania prawa, to budowanie obiektywnych zależności przyczynowo-skutkowych wiąże się z postrzeganiem prawa stanowionego przez ludzi jako pewnej obiektywnej rzeczywistości, niezależnej od samych ludzi. Nie wydaje się to zasadne. Domniemane zależności wynikające z prawa to bowiem tylko pewne, z reguły zmienne w czasie, przekonania podzielane w szerszym lub węższym zakresie. Daleko im więc do obiektywnych prawidłowości.

Jeśli zatem nie można wspomnianego związku przyczynowo-skutkowego traktować jako obiektywnej relacji, możliwej do pewnego uchwycenia *ex ante*, to czy w ogóle jest sens posługiwać się taką koncepcją?

Wiele wskazuje na to, że nie wydaje się ona ani potrzebna, ani szczególnie użyteczna, nie ma również wystarczająco jasnego oparcia w brzmieniu art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.²⁷ Przepisy te odnoszą się przede wszystkim do cech działania, jakim jest poniesienie kosztu. Analiza konkretnego przypadku powinna polegać w związku z tym na badaniu okoliczności związanych z poniesieniem kosztu, a nie innych, przyszłych zdarzeń (np. wydanego w sprawie wyroku sądowego). Ocena przyjmowana w tym zakresie przez podatnika powinna być respektowana przez organy podatkowe, o ile jest do zaakceptowania z punktu widzenia wzorca podmiotu stosującego zasady prawidłowej gospodarki i bazującego na racjonalnie uzasadnionym (w momencie ponoszenia kosztu) przekonaniu o wpływie ponoszonych kosztów związanych z postępowaniem sądowym na zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Przypisy

- ¹ Dla ilustracji warto zwrócić uwagę na to, że maksymalna stawka opłaty sądowa w sprawach cywilnych od pozwu wynosi obecnie 200 tys. zł, a sam pozew nie jest jedynym pismem, które będzie w postępowaniu sądowym co do zasady podlegało opłacie sądowej. Opłacie podlegać będą bowiem również np. apelacja i zażalenie czy też skarga kasacyjna.
- ² W 2019 r. dochody budżetowe z tytułu opłat sądowych przekraczały 2 mld zł. Zob. Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli. Wykonanie budżetu sądów powszechnych w 2019 r., KPB.430.003.2020, Nr ewid. 136/2020/P/20/001/KPB, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22410.pdf>, dostęp: 16.10.2021, s. 10.
- ³ A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, *Tendencje wpływu spraw do polskich sądów powszechnych*, Warszawa 2019, <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2019/05/IWS-Siemaszko-Ostaszewski-W%C5%82odarczyk-Madejska-Tendencje-wp%C5%82ywu-spraw-do-polskich-s%C4%85d%C3%B3w-powszechnych.pdf>, dostęp: 13.08.2021.
- ⁴ Dz.U. Nr 82, poz. 550. Zawarte w tej ustawie regulacje dotyczące podatku majątkowego nie miały większego znaczenia praktycznego. Zgodnie bowiem z art. 56 ustawy z dnia 16 grudnia 1921 r. o poborze nadzwyczajnej daniny państwowej (Dz.U. z 1922 r. Nr 1, poz. 1) począwszy od dnia 1 stycznia 1921 r. – a więc z datą wsteczną – zawieszono pobór podatku majątkowego, co oznaczało, że w istocie podatek ten nie miał zastosowania.
- ⁵ Dz.U. Nr 2, poz. 14.
- ⁶ Dz.U. Nr 52, poz. 414.

- ⁷ Dz.U. Nr 53, poz. 339, dalej: ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r.
- ⁸ Zob. art. 11 ust. 1 tej ustawy. W późniejszym okresie definicja ta została przeniesiona do art. 12 tej ustawy.
- ⁹ Dz.U. Nr 3, poz. 12. Zob. art. 10 ust. 1 tej ustawy.
- ¹⁰ Dz.U. Nr 21, poz. 86, dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. Zob. art. 15 ust. 1 tej ustawy. Odnotać można, że w tej ustawie przez krótki czas – do dnia 1 stycznia 1993 r. – obowiązywała definicja kosztów uzyskania przychodów obejmująca także „koszty funkcjonowania osoby prawnej”.
- ¹¹ Dz.U. Nr 80, poz. 350, dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. Zob. art. 22 ust. 1 tej ustawy.
- ¹² Od dnia 1 stycznia 2018 r. w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. doprecyzowano pierwszy z podanych celów, tj. wskazano, że chodzi o osiągnięcie przychodów „ze źródła przychodów”. Zmianę tę wprowadzono na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).
- ¹³ Np. wyroki NTA: z dnia 28 października 1936 r., L. Rej. 434/34; z dnia 17 listopada 1934 r., L. Rej. 1414/32; z dnia 21 lutego 1934 r., L. Rej. 4401/30; z dnia 23 czerwca 1936 r., L. Rej. 455/35.
- ¹⁴ I SA/Gd 1558/96, LEX nr 37558.
- ¹⁵ Nie oznacza to jednak, że koncepcja ta nie spotyka się również z krytyką. Zob. np. A. Mariański, *Brak podstaw do stosowania cywilno-prawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6, s. 13-17.
- ¹⁶ SA/Wr 1242/94, ONSA 1996, nr 1, poz. 11.
- ¹⁷ PO2/AS-0179-1782/98.
- ¹⁸ Zob. np. A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodu. Zasady ogólne*, Warszawa 2005, passim.
- ¹⁹ Np. A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016, rozdział I.3.: „Jako koszty uzyskania przychodów co do zasady należy traktować te wydatki, których poniesienie przez podatnika było spowodowane racjonalnym dążeniem i obiektywną możliwością osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, aczkolwiek samo następstwo nie powstało”. Podobnie tenże, Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt III SA/Wa 890/15), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020, nr 1, s. 185-190; W. Dmoch, *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2018, rozdział II.8.
- ²⁰ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, pkt 9.6., <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FEAF77CB3D>, dostęp: 16.10.2021.
- ²¹ Takie ujęcie będzie podstawą dalszych rozważań zawartych w niniejszym tekście.
- ²² Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805.
- ²³ Np. wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1829/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3D1A19BB01>, dostęp: 16.10.2021; wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r., II FSK 589/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB59A81AF6>, dostęp: 16.10.2021; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2011 r., I SA/Po 719/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8AB81AB540>, dostęp: 16.10.2021; wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2017 r., I SA/Lu 1082/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/01A8161461>, dostęp: 16.10.2021.
- ²⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 kwietnia 2010 r., ILPB3/423-828/08/10-S/DS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=238556>, dostęp: 16.10.2021. Podobnie: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2013 r., ITPB4/423-21/12/AM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732>, dostęp: 16.10.2021.
- ²⁵ A. Łukasiewicz, *W 2020 r. polskie sądy myliły się częściej niż w latach poprzednich – statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości*, <https://www.rp.pl/Sedziowie-i-sady/305109990-W-2020-r-polskie-sady-mylily-sie-czesciej-niz-w-latach-poprzednich---statystyki-Ministerstwa-Sprawiedliwosci.html>, dostęp: 18.08.2021.
- ²⁶ Zob. art. 15 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., art. 22 ust. 5c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

²⁷ Sygnalizowałem to już wcześniej. Zob. M. Ślifirczyk, w: G. Dźwigala i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 288-292.

Bibliografia

Literatura

- Dmoch W., *Rozliczanie w czasie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2018.
- Dźwigala G. i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Gomułowicz A., Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. akt III SA/Wa 890/15), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020, nr 1.
- Gomułowicz A., *Koszty uzyskania przychodu. Zasady ogólne*, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
- Mariański A., *Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo-skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6.
- Siemaszko A., Ostaszewski P., Włodarczyk-Madejska J., *Tendencje wpływu spraw do polskich sądów powszechnych*, Warszawa 2019, <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2019/05/IWS-Siemaszko-Ostaszewski-W%C5%82odarczyk-Madejska-Tendencje-wp%C5%82ywu-spraw-do-polskich-s%C4%85d%C3%B3w-powszechnych.pdf>, dostęp: 13.08.2021.

Źródła internetowe

- Łukaszewicz A., *W 2020 r. polskie sądy myliły się częściej niż w latach poprzednich – statystyki Ministerstwa Sprawiedliwości*, <https://www.rp.pl/Sedziowie-i-sady/305109990-W-2020-r-polskie-sady-myliły-się-częściej-niz-w-latach-poprzednich---statystyki-Ministerstwa-Sprawiedliwosci.html>, dostęp: 18.08.2021.

Akty prawne

- Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym Dz.U. Nr 2, poz. 14.
- Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym, Dz.U. Nr 52, poz. 414.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 21, poz. 86.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1921 r. o poborze nadzwyczajnej daniny państwowej, Dz.U. z 1922 r. Nr 1, poz. 1.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz.U. Nr 53, poz. 339.
- Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. Nr 82, poz. 550.

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 80, poz. 350.

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.

Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 3, poz. 12.

Orzecznictwo

- Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FEAF77CB3D>, dostęp: 16.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1998 r., I SA/Gd 1558/96, LEX nr 37558.
- Wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r., II FSK 589/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB59A81AF6>, dostęp: 16.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1829/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3D1A19BB01>, dostęp: 16.10.2021.
- Wyrok NSA z dnia 29 listopada 1994 r., SA/Wr 1242/94, ONSA 1996, nr 1, poz. 11.
- Wyrok NTA z dnia 17 listopada 1934 r., L. Rej. 1414/32.
- Wyrok NTA z dnia 21 lutego 1934 r., L. Rej. 4401/30.
- Wyrok NTA z dnia 23 czerwca 1936 r., L. Rej. 455/35.
- Wyrok NTA z dnia 28 października 1936 r., L. Rej. 434/34.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2017 r., I SA/Lu 1082/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/01A8161461>, dostęp: 16.10.2021.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 grudnia 2011 r., I SA/Po 719/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8AB81AB540>, dostęp: 16.10.2021.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2013 r., ITPB4/423-21/12/AM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=351732>, dostęp: 16.10.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 kwietnia 2010 r., ILPB3/423-828/08/10-S/DS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=238556>, dostęp: 16.10.2021.

Inne źródła

- Pismo Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 1998 r., PO2/AS-0179-1782/98.
- Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli. Wykonanie budżetu sądów powszechnych w 2019 r., KPB.430.003.2020, Nr ewid. 136/2020/P/20/001/KPB <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22410.pdf>, dostęp: 16.10.2021.