

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPTPB3/423-302/11-2/PM
Data	2011.12.29
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów --> Pojęcie kosztów uzyskania przychodów Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów --> Wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodów
Słowa kluczowe	kara umowna koszty uzyskania przychodów nieterminowość uchybiecie terminowi wydanie
Istota interpretacji	Czy Spółka ma prawo uznać za koszty uzyskania przychodów opisane powyżej kary umowne naliczone przez Inwestora z tytułu opóźnienia w odbiorze całości robót budowlanych?

Wniosek ORD-IN  213 kB

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, przedstawione we wniosku z dnia 30 listopada 2011 r. (data wpływu 1 grudnia 2011 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kar umownych – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 1 grudnia 2011 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kar umownych.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

W dniu 1 kwietnia 2011 r. Wnioskodawca - Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zawarł umowę na wykonanie „...” w Oddziale Elektrownia.

Umowa obejmowała wykonanie zabezpieczeń antykorozyjnych powierzchni kanałów, naprawę spoin, naprawę uszkodzonych blach kanałów, naprawę włazów, wymianę kompensatorów, czyszczenie klap odcinających spaliny, prace termoizolacyjne.

Zakończenie prac zgodnie z umową winno nastąpić 15 maja 2011 r. Z uwagi na wystąpienie prac nieprzewidzianych zapisami umowy, aneksem z 9 maja 2011 r. przedłużono termin wykonania zadania do 27 maja 2011 r. Pomimo, że realizacja zadania potraktowana była przez Spółkę priorytetowo (zapewniony był nadzór ze strony dostawcy materiałów) nie udało się uniknąć błędów i wykonać robót w terminie. Prace zostały zakończone 12 lipca 2011 r.

Inwestor na podstawie zapisów w umowie obciążył Spółkę karą za nieterminową realizację zadania w wysokości 534.180,00 zł. Kara ta została zapłacona przez Spółkę w dniu 28 listopada 2011 r. Dwukrotnie zwracano się do Inwestora o odstąpienie od kary, wyjaśniając, że przekroczenie terminu określonego w umowie spowodowane było zbyt krótkim czasem na realizację zadania (harmonogram robót nie uwzględniał rezerw czasowych na usuwanie problemów mogących wystąpić w trakcie wykonywania tego typu prac). W planowanych działaniach zakładano dwukrotną, obróbkę strumieniowo - ścierną i szlifowanie powierzchni kanałów. Technologia usuwania wykładziny wynikała z warunków narzuconych przez Zamawiającego. Już po pierwszej obróbce w czasie napraw spoin wystąpiły pęknięcia poprzeczne i podłużne blach kanału. Wymagało to dodatkowo wymiany kilkuset metrów kwadratowych blach i związanych z tym prac polegających na wyprofilowaniu i przygotowaniu powierzchni do kładzenia wykładziny chemoutwardzalnej. Po

wykonaniu drugiego czyszczenia strumieniowo - ściernego stwierdzono występowanie ciemnych plam podobnych do plam korozyjnych.

Wykonano taką obróbkę jeszcze dodatkowo dwukrotnie, lecz bez zamierzonego rezultatu. Spółka wystąpiła wówczas do Wydziału Chemicznego Katedry Politechniki o wykonanie ekspertyzy mającej na celu wykrycie przyczyn występowania tego zjawiska. Analiza wykazała występowanie na powierzchni blach jonów chlorkowych, co wymagało dodatkowego mycia kanałów pod bardzo wysokim ciśnieniem tj. hydrodynamicznie. Operacja ta musiała być wykonana dwukrotnie, co znacząco wydłużyło czas wykonania zadania. Bardzo istotnym jest fakt, że w technologii wykonywania prac będącej załącznikiem do umowy widnieje zapis o wykluczeniu możliwości usuwania wykładziny metodą hydrodynamiczną. Dopiero po przedstawieniu wyników ekspertyzy Inwestor wyraził zgodę na czyszczenie kanałów tą metodą. Wykonane badania wykazały również, że zastosowane przez Spółkę ścierniwo, nie było źródłem zanieczyszczenia powierzchni kanału jak sugerował Inwestor. Wnioskodawca nadmienia, że w trakcie realizacji zadania Inwestor przerwał wykonywane przez Wnioskodawcę prace na 10 dni w celu przeprowadzenia ruchu próbnego ciągu technologicznego powietrza-spalin.

Nawarstwienie trudności (niezależnych od Spółki) było jednak tak duże, że nawet zorganizowanie prac na trzy zmiany, nie umożliwiło wykonania prac w zakładanym terminie.

Zadanie to mimo wszystko pozwoliło na zdobycie nowych doświadczeń i stanowi bazę do realizacji podobnych zadań w przyszłości.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Spółka postąpiła prawidłowo zaliczając wydatek na karę umowną do kosztów uzyskania przychodów...

Zdaniem Wnioskodawcy, poniesiona kara umowna z tytułu opóźnienia w wykonaniu robót prawidłowo została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, ponieważ nie jest wymieniona w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako kara umowna nie stanowiąca kosztów uzyskania.

W ocenie Spółki zapłacona kara umowna ma bezspornie bezpośredni związek z prowadzoną przez Spółkę działalnością, a wydatek ten został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów.

Niezapłacenie kary umownej, zdaniem Wnioskodawcy doprowadziłoby do pogorszenia stosunków z głównym odbiorcą naszych usług jakim jest Inwestor, zmniejszyłoby to szanse uzyskania kolejnych kontraktów, a co za tym idzie do utraty źródła przychodów, a także miałoby negatywny wpływ na wizerunek Spółki.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397), 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.

Przywołana regulacja wskazuje, że definicja kosztów uzyskania przychodów – dla celów podatku dochodowego – składa się z dwóch podstawowych elementów, które łącznie tworzą swego rodzaju normatywną klauzulę generalną.

Pierwszy z tych elementów określić można mianem przesłanki pozytywnej, zakładającej spełnienie łącznie dwóch warunków, tj.:

- konieczność faktycznego – co do zasady – poniesienia wydatku,
- poniesienie wydatku musi nastąpić w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła.

Drugi z tych elementów stanowi przesłankę negatywną, zgodnie z którą, ponoszony wydatek nie został ujęty w zamkniętym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

Powołany art. 16 ust. 1 ww. ustawy zawiera enumeratywną listę wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów, co oznacza, iż każdy koszt dający się zakwalifikować do którejkolwiek z pozycji wymienionej na tej liście nie będzie mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, nawet jeśli był poniesiony w celu osiągnięcia przychodów. Jednocześnie zauważyć należy, że samo wyliczenie kosztów, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, nie stwarza domniemania, że wszelkie pozostałe koszty, które nie są zamieszczone w art. 16 cyt. ustawy zostaną ex lege uznane za koszty podlegające odliczeniu.

Na podstawie przepisu art. 16 ust. 1 pkt 22 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów między innymi wydatków związanych z zapłatą 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. W konsekwencji przepis ten wyklucza z kosztów uzyskania przychodów kary umowne i odszkodowania wyłącznie z tytułów w nim wymienionych.

Jest to katalog zamknięty. Wymienione w treści przepisu kary umowne i odszkodowania wiążą się z nienależyтым wykonaniem zobowiązań. Celem tego przepisu jest zatem uniemożliwienie pomniejszenia podstawy opodatkowania o koszty poniesione w związku z nienależyтым wykonaniem zobowiązania.

Uregulowania dotyczące kar umownych oraz odszkodowań zawarte są w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16 poz. 93 ze zm.). Przepis art. 483 § 1 tego Kodeksu stanowi, że można zastrzec w umowie, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy (kara umowna).

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka została obciążona przez Inwestora karą za nieterminową realizację zadania.

W przedmiotowej sprawie kara umowna zapłacona przez Wnioskodawcę za nieterminową realizację zadania, nie mieści się we wskazanym wyżej przepisie art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Co do tej kary, wskazać należy, że niewymienienie jej w negatywnym katalogu zawartym w art. 16 ust. 1 pkt 22 ww. ustawy nie oznacza, że automatycznie można taki wydatek uznać za koszt podatkowy. Pomiedzy poniesionym kosztem a potencjalnym przychodem musi bowiem zaistnieć związek przyczynowo – skutkowy, albowiem musi być to wydatek poniesiony w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Zatem, w przypadku konieczności zapłacenia kary przedstawionej w stanie faktycznym, należy zbadać, czy zostanie spełniona ogólna przesłanka wynikająca z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. czy istnieje związek przyczynowo – skutkowy poniesionych wydatków z przychodem, czy też wydatki te służyły zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

Jednocześnie podkreślić należy, że nałożona kara nie może wynikać z nieracjonalnego i pozbawionego należytej staranności działania samej Spółki. Niezwykle istotne jest aby obiektywna ocena działań Spółki skutkowała możliwością uznania jej za racjonalne, podjęte przy zachowaniu zasad staranności, które to działania muszą cechować przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą.

Spółka wskazała, iż zawarła umowę z Inwestorem na wykonanie „...”. Umowa obejmowała wykonanie zabezpieczeń antykorozyjnych powierzchni kanałów, naprawę spoin, naprawę uszkodzonych blach kanałów, naprawę włazów, wymianę kompensatorów, czyszczenie klap odcinających spaliny, prace termoizolacyjne.

Zakończenie prac zgodnie z umową winno nastąpić 15 maja 2011 r. Z uwagi na wystąpienie prac nie przewidzianych zapisami umowy, aneksem z 9 maja 2011 r. przedłużono termin wykonania zadania do 27 maja 2011 r. Pomimo, że realizacja zadania potraktowana była przez Spółkę priorytetowo (zapewniony był nadzór ze strony dostawcy materiałów) nie udało się uniknąć błędów i wykonać robót w terminie. W planowanych działaniach zakładano dwukrotną obróbkę strumieniowo – ścierną i szlifowanie powierzchni kanałów. Już po pierwszej obróbce w czasie napraw spoin wystąpiły pęknięcia poprzeczne i podłużne blach kanału. Wymagało to dodatkowo wymiany kilkuset metrów kwadratowych blach i związanych z tym prac polegających na wyprofilowaniu i przygotowaniu powierzchni do kładzenia wykładziny chemoutwardzalnej. Po wykonaniu drugiego czyszczenia strumieniowo - ściernego stwierdzono występowanie ciemnych plam podobnych do plam korozyjnych.

Wykonano taką obróbkę jeszcze dodatkowo dwukrotnie, lecz bez zamierzonego rezultatu. Spółka wystąpiła wówczas do Wydziału Chemicznego Katedry Politechniki o wykonanie ekspertyzy mającej na celu wykrycie przyczyn występowania tego zjawiska. Analiza wykazała występowanie na powierzchni blach jonów chlorkowych, co wymagało dodatkowego mycia kanałów pod bardzo wysokim ciśnieniem tj. hydrodynamicznie.

Wobec powyższego, jeżeli Spółka realizując umowę na podstawie kontraktu, działa przy zachowaniu zasad należytej staranności, a naliczona kara wynika z okoliczności na które Spółka nie ma wpływu i jest związana z uzyskiwanym przez Nią przychodem w ramach prowadzonej działalności, to uznać ją należy za koszt poniesiony w celu zachowania oraz zabezpieczenia źródła przychodu.

Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1996 r., przez pojęcie „zachować” („zachowywać”) należy rozumieć „dochować coś w stanie nie zmienionym, nie naruszonym, utrzymać”. Natomiast „zabezpieczyć” („zabezpieczać”) oznacza „uczynić bezpiecznym – nie zagrożonym; dać ochronę, ochronić”.

Można zatem przyjąć, iż koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to takie koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast jako zabezpieczenie źródła przychodów powinno się przyjmować koszty poniesione na ochronę istniejącego źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. Istotą tego rodzaju kosztów jest ich obligatoryjne poniesienie w celu nie dopuszczenia do utraty źródła przychodu w przyszłości.

Spółka wskazała, iż niezapłacenie kary umownej doprowadziłoby do pogorszenia stosunków z głównym odbiorcą jakim jest Inwestor, zmniejszyłoby szanse uzyskania kolejnych kontraktów, a co za tym idzie do utraty źródła przychodów, a także miałoby negatywny wpływ na wizerunek Spółki. Argumentacja Wnioskodawcy w zakresie zaliczenia przedmiotowego wydatku odpowiada przytoczonej definicji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednocześnie należy podkreślić, iż ciężar co do prawidłowego udokumentowania wydatku, jak i wykazania związku przyczynowo - skutkowego pomiedzy poniesionym wydatkiem, a uzyskaniem przychodu spoczywa na podatniku. Podatnik musi wykazać, iż jego działania można uznać za racjonalne, podjęte

przy zachowaniu zasad staranności. Inaczej mówiąc Spółka musi wykazać, że zapłata kar umownych nie wynika z zaniedbań i braku staranności w prowadzeniu działalności gospodarczej.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Łodzi, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.