

Interpretacje Izb i Urzędów Skarbowych

IPPB1/415-1308/12-2/MT

2012.10.31

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Czy kary umowne z tytułu nieterminowego wykonania robót budowlanych, przewidziane w umowie i nałożone przez zamawiającego zgodnie z tą umową, udokumentowane protokołami i notami, zaakceptowane przez Wnioskodawcę, a następnie przez Wnioskodawcę zapłacone w formie potrącenia z umówionego wynagrodzenia, stanowią koszt uzyskania przychodu prowadzonej działalności gospodarczej?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749) oraz § 7 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 Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Pana przedstawione we wniosku z dnia 17.10.2012 r. (data wpływu 19.10.2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kary umownej z tytułu nieterminowego wykonania robót budowlanych - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 19.10.2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kary umownej z tytułu nieterminowego wykonania robót budowlanych.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca prowadzi na terenie Polski działalność usługowo-handlową Związaną z klimatyzacją i termomodernizacją. Zgodnie z zakresem działalności Wnioskodawca zawarł kontrakt na realizację zadania inwestycyjnego pt. "Termomodernizacja w budynku". W umowie zastrzeżone zostały kary umowne na wypadek opóźnienia w wykonaniu przedmiotu umowy lub jego części w wysokości 0,2% wynagrodzenia netto określonego w umowie za każdy dzień opóźnienia. Podczas realizacji kontraktu wystąpiło opóźnienie spowodowane kilkoma niekorzystnymi czynnikami nie zależnymi jedynie od Wnioskodawcy, jak chociażby ujawnione w trakcie realizacji wady substancji budynku i konieczność wykonania dodatkowych prac. W związku z powyższym Wnioskodawca nie zrealizował kontraktu w terminie będąc świadomy możliwości nałożenia przez zamawiającego kar umownych. Mając jednak na celu uzyskanie przychodów jak i zabezpieczenie źródła przychodów (zamawiający zlecił Wnioskodawcy jeszcze inne roboty i jest znaczącym kontrahentem Wnioskodawcy) zdecydował się na realizację kontraktu z opóźnieniem. Kontrakt został zrealizowany, a określone w umowie kary umowne z tytułu zwłoki w wykonaniu przedmiotu umowy zostały naliczone przez zamawiającego po zrealizowaniu umowy i protokołarnym odbiorze robót na podstawie notki służbowej podpisanej przez obie strony kontraktu. Kary zostały potrącone z należnego Wnioskodawcy umówionego wynagrodzenia, a więc zostały zapłacone. Wysokość kar umownych zastrzeżonych umową nie odbiegała od zwyczajowo przyjętych w obrocie

gospodarczym - jej wysokość ustalono na poziomie 0,2% wynagrodzenia netto określonego w umowie za każdy dzień opóźnienia. W rezultacie zrealizowanie kontraktu przyniosło Wnioskodawcy przychód, zwiększył się jedynie koszt jego uzyskania/wykonania w stosunku do pierwotnych ustaleń o koszty kary umownej za opóźnienia w realizacji umowy.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy kary umowne z tytułu nieterminowego wykonania robót budowlanych, przewidziane w umowie i nałożone przez zamawiającego zgodnie z tą umową, udokumentowane protokołami i notami, zaakceptowane przez Wnioskodawcę, a następnie przez Wnioskodawcę zapłacone w formie potrącenia z umówionego wynagrodzenia, stanowią koszt uzyskania przychodu prowadzonej działalności gospodarczej...

Zdaniem Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy kary umowne winny stanowić koszt uzyskania przychodu zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ:

- * pozostają w związku z przychodem Wnioskodawcy,
- * wiążą się z prowadzoną przez niego działalnością,
- * nie są wydatkami wymienionymi w art. 23 ust. 1 ustawy

Według Wnioskodawcy kara umowna za opóźnienia w dostawie/wykonaniu przedmiotu umowy nie została zawarta w treści art. 23 ust. 1. Stanowi więc koszt uzyskania przychodu.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podof kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Interpretacja pojęcia "koszty uzyskania przychodów" zawartego w art. 22 ust. 1 prowadzi do wniosku, że podatnik ma prawo do zaliczenia do kosztów podatkowych wszelkich kosztów, pod warunkiem, że są to koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Poniesione koszty winny być więc oceniane pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodów. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, to pomiędzy tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo- skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów.

Warunek ten został zachowany, gdyż kontrakt został zrealizowany, a spółka osiągnęła przychody a nadto je zabezpieczyła mając na względzie przyszłe prace na rzecz zamawiającego.

Kara umowna jako sposób zabezpieczenia prawidłowej realizacji umowy, który przede wszystkim, ma na celu ułatwienie w dochodzeniu naprawienia ewtl. szkody została uregulowana w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks Cywilny (Dz. U. nr 16, poz. 93 z późn. zm.) at. od 483 do 485. Pod pojęciem kary umownej należy rozumieć zastrzeżenie, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi poprzez zapłatę określonej sumy. Zakres kar umownych mających podstawę w art. 483 k.c. jest szerszy, niż ten określony w art. 23 ust.1 pkt 19 ustawy o podof., gdyż kary mogą wynikać również z innych powodów niż powstanie wady czy zwłoka w jej usunięciu. Przykładem może być kara umowna za opóźnienia w realizacji umowy, która jako

niemieszcząca się w katalogu kar wymienionych w art. 23 ust. 1 pkt 19 updof stanowi koszt uzyskania przychodu.

Art. 23 ust. 1 pkt 19 updof stanowi, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodu kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Przepis ten zawiera zamknięty katalog, a wyłączeń w prawie podatkowym nie należy interpretować rozszerzająco. Zatem kary umowne z tytułu opóźnienia w realizacji zamówienia, jako pozostające poza katalogiem wyłączeń z art. 23, mogą stanowić koszt uzyskania przychodu, o ile mają związek przyczynowy z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz uzyskiwanymi z tego tytułu przychodami. Osiągnięcie przychodu w przedmiotowej sprawie, a także zabezpieczenie źródła przychodów uzależnione było od realizacji postanowień umowy w tym zapłaty przez przedsiębiorcę kar umownych związanych ze zwłoką w wykonaniu usługi.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że powinien zaliczyć karę umowną z tytułu nieterminowego wykonania usługi do kosztów podatkowych. Stanowisko Wnioskodawcy potwierdzają m.in. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 03 sierpnia 2012 r. o sygn. IBPBI/1/415-646/1 2/BK, czy interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 maja 2011 r. o sygn. IPPB1/415-210/11-2/ES.

Wnioskodawca przytaczając powyższe wskazuje na dość jednolite podejście organów podatkowych istoty kary jako kosztu i ma pełną świadomość, że interpretacje co do zasady wiążą w sprawie, w której zostały wydane i nie są źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Potwierdzeniem prawa Wnioskodawcy w przedmiocie zaliczania do kosztów podatkowych wydatków związanych z koniecznością zapłaty kar umownych z tytułu opóźnienia w realizacji wykonania umowy jest też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 lipca 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2735/10.

Wolą ustawodawcy wyrażoną w art. 23 ust. 1 pkt 19 updof jest niezaliczanie do kosztów uzyskania przychodów kar umownych, związanych generalnie z wadami towarów lub usług bądź zwłoką w usuwaniu tych wad. Jeżeli jednak kara umowna przysługuje wierzycielowi z innego tytułu niż ww. wymienione, może ona stanowić u płacącego koszt uzyskania przychodów, o ile jednak spełniona będzie zasadnicza przesłanka wynikająca z art. 22 ust. 1 ww. ustawy, warunkująca zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów - poniesiony wydatek musi być związany z uzyskaniem przychodu, bądź z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodu.

W opisanej sytuacji Wnioskodawca dołożył wszelkich starań aby kontrakt zrealizować i uzyskać przychody, a nałożona kara jest związana z ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej, bez podjęcia którego jedyną decyzją byłoby w ogóle nie przystępowanie do realizacji umowy, a więc i brak przychodów. Pomiędzy zapłatą kary, a osiągnięciem przychodu istnieje ścisły związek przyczynowo-skutkowy.

Jeżeli zatem będące przedmiotem zapytania i określone co do wysokości kary umowne, wynikające z zawartej umowy, związane są w istocie z nieterminowym zrealizowaniem umów (a nie np. z wadami wykonanych usługi), to stanowią koszt uzyskania przychodu prowadzonej przez Wnioskodawcę pozarolniczej działalności gospodarczej.

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

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Odnosząc się do powołanej przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych oraz wyroku WSA - wskazać należy, iż orzeczenia te dotyczą tylko konkretnych, indywidualnych spraw w określonym stanie faktycznym i w tych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące. Natomiast organy podatkowe mimo, że w ocenie indywidualnych spraw podatników posiłkują się wydanymi rozstrzygnięciami sądów i innych organów podatkowych, to nie mają możliwości zastosowania ich wprost, z tego powodu, iż nie stanowią materialnego prawa podatkowego.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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 - t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 270). 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 Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.