

Koszty postępowania sądowego jako koszty uzyskania przychodu

Costs of court proceedings as costs of obtaining income

Streszczenie

Opracowanie stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, czy istnieją pewne stałe okoliczności, które determinują uznanie kosztów postępowania za koszty podatkowe, oraz przeciwnie – czy istnieją takie stałe okoliczności, które taką możliwość eliminują, a w konsekwencji celem jest ustalenie, czy aktualnie obowiązująca regulacja w omawianym zakresie jest wystarczająco precyzyjna. Autor formułuje tezę, że niejednorodność orzecznictwa podatkowego w zakresie kosztów postępowania może świadczyć o konieczności doprecyzowania istniejącej regulacji w podobny sposób, w jaki został skonstruowany przepis art. 23 ust. 1 pkt 14 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT, tj. w zakresie kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań. Również pewność obrotu może wymagać rozszerzenia istniejących rozwiązań prawnych na inne fazy postępowania aniżeli postępowanie egzekucyjne.

Słowa kluczowe: podatek PIT, podatek CIT, koszt podatkowy, koszty postępowania sądowego, zasada elastyczności prawa

Summary

The paper is an attempt to answer the question whether there are any fixed circumstances which determine recognition of costs of court proceedings

as tax costs, or on the contrary whether there are any fixed circumstances which eliminate such possibility, and consequently to establish whether the currently binding regulations referring to the discussed issue are precise enough. The author formulates the thesis that the diversity of tax certification/jurisdiction in the scope of costs of court proceedings can prove the need to clarify the existing regulation in the way similar to that in which the regulation of Art 23 par. 1, point 14 of PIT act, and the regulation of Art. 16, par. 1, point 14 of CIT act, i.e. concerning the costs of execution connected with the failure to fulfil obligations, have been constructed. The certainty of transactions may also require expanding of the existing legal solutions to the phases of the proceedings other than the execution proceedings.

Keywords: PIT, CIT, tax cost, costs of court proceedings, principle of flexibility of law

1. Wstęp

Temat opracowania jest związany z problematyką rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodu swoistego rodzaju kosztów, jakimi są koszty postępowania sądowego rozumiane zarówno jako koszty procesu, jak i koszty postępowania nieprocesowego. Specyfiką tego typu kosztów jest to, że w zasadzie są one elementem akcesoryjnym w stosunku do przedmiotu sporu, mogącego również stanowić koszt podatkowy¹.

Zasadniczo koszty związane z udziałem w postępowaniu służą ochronie interesów osoby, która je poniosła w związku ze swoim udziałem w postępowaniu sądowym. W konsekwencji nasuwają się pytania, czy na możliwość zakwalifikowania kosztów procesu może mieć wpływ:

- rodzaj dochodzonych roszczeń oraz stopień ich powiązania z prowadzoną działalnością,

¹ Spór np. może dotyczyć obowiązku zapłaty za towar lub wykonanie usługi, na które poniesiony wydatek też mógł zostać zaliczony do KUP.

- sposób zachowania się uczestnika postępowania sądowego,
- powód zainicjowania postępowania sądowego.

Obok postawionych pytań wyłania się kolejny problem, a mianowicie: jak należy traktować koszty postępowania, którego przedmiot jest związany z prowadzoną działalnością, ale z woli ustawodawcy został wyłączony z możliwości zakwalifikowania go jako kosztu uzyskania przychodu.

Kolejnym zagadnieniem mogącym budzić kontrowersje jest problem prawidłowego zakwalifikowania tego typu kosztów do kosztów bezpośrednich albo pośrednich. Nie jest to kwestia jednoznaczna chociażby w przypadku kosztów postępowania poniesionych przez przedsiębiorcę dochodzącego wierzytelności w cudzym imieniu, samemu ponoszącego wydatek na obsługę prawną i liczącego na to, że różnica pomiędzy przyznany zwrotem kosztów procesu od przeciwnika a poniesionym kosztem związanym z wszczęciem i prowadzeniem postępowania sądowego stanowić będzie jego przychód.

Celem opracowania jest podjęcie próby odpowiedzi na postawione pytania, a następnie wskazanie, czy istnieją pewne stałe okoliczności, które determinują uznanie kosztów postępowania za koszty podatkowe, oraz przeciwnie – czy istnieją takie stałe okoliczności, które taką możliwość eliminują, a w konsekwencji ustalenie, czy aktualnie obowiązująca regulacja w omawianym zakresie jest wystarczająco precyzyjna.

W opracowaniu wykorzystana została metoda dogmatycznoprawna, a analizie poddane zostało przede wszystkim orzecznictwo, a zasadniczo orzeczenia podatkowe, które zapadły w postępowaniach dotyczących wydania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Tym samym podstawowym źródłem wiedzy dla analizy – poza orzecznictwem sądów administracyjnych oraz dorobkiem doktryny prawa w omawianym zakresie – były interpretacje podatkowe wydane w latach 2010-2017. Liczba zapadłych orzeczeń pozwoli odpowiedzieć na niektóre kwestie jednoznacznie, inne natomiast, które pojawiły się w trakcie badania, nie są tak oczywiste i w dużej mierze będą zależeć od osoby samego

podatnika, a w szczególności od wykazania przez niego związku wydatku z prowadzoną działalnością.

Podjęte w opracowaniu rozważania przechodzą z bardziej ogólnych kwestii dotyczących kosztów uzyskania przychodów do bardziej szczegółowych, związanych ze specyfiką omawianej materii, co jak wyżej wskazano, ma na celu próbę odnalezienia pewnych stałych przesłanek, wpływających na możliwość lub brak możliwości kwalifikacji kosztów postępowania, a w szczególności kosztów zastępstwa procesowego, jako kosztu uzyskania przychodu.

2. Normatywne ujęcie kosztów uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów zostały uregulowane przez ustawodawcę w art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² oraz w art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³. W obu przypadkach ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie podobnej definicji ustawowej, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 PIT i art. 16 ust. 1 CIT.

Przed omówieniem poszczególnych elementów definicji legalnej należy rozszerzyć obowiązującą definicję kosztów uzyskania przychodów. Aktualna definicja jest wynikiem włączenia do tekstu prawnego stanowiska orzecznictwa podatkowego, według którego za koszt podatkowy – jeszcze przed wprowadzeniem zmian legislacyjnych – mogły zostać uznane wydatki i nakłady poniesione w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów⁴.

Na uwagę zasługuje również to, że koszt uzyskania przychodów

² Dz.U. z 2016 r. poz. 2032, t.j. z dnia 15.12.2016 r., dalej: PIT.

³ Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, t.j. z dnia 24.11.2016 r., dalej: CIT.

⁴ Por. W. Nykiel, A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel, *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007, s. 15.

został ujęty przez ustawodawcę w kategorii elementu konstrukcyjnego⁵, potrzebnego do ustalenia wysokości dochodu⁶, co oznacza, że podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek z przychodem, względnie z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów⁷.

W obu wymienionych w ustawie przypadkach pojęcie „kosztów uzyskania przychodów” oparte jest na klauzuli generalnej⁸, co oznacza, że zamiarem ustawodawcy było zapewnienie odpowiedniej elastyczności tekstu aktu normatywnego⁹ stosownie do okoliczności faktycznych sprawy¹⁰.

Dla pełniejszego zrozumienia ustawowej definicji kosztów uzyskania przychodów przydatny może być pogląd wyrażony w orzecznictwie, z którego wynika, że wspomniana klauzula generalna składa się z dwóch podstawowych elementów. Pierwszy z tych elementów określany jest mianem przesłanki pozytywnej, zakładającej spełnienie łącznie dwóch warunków, tj. konieczności faktycznego – co do zasady – poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Drugi z tych elementów określić można mianem przesłanki negatywnej, zgodnie z którą ponoszony wydatek nie został ujęty przez ustawodawcę w zamkniętym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów¹¹. Nie bez znaczenia w tym zakresie pozostaje twierdzenie, że okoliczność nieumieszczenia wydatku na liście

⁵ W sytuacji, w której się pojawi.

⁶ Por. K. Michałkowska, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011, s. 96.

⁷ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

⁹ W § 155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283, t.j. z dnia 7.03.2016 r.) prawodawca uznał, że w przypadku, gdy zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2198/16, LEX nr 2364787.

negatywnej¹², bez konieczności wykazania jego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie jest wystarczająca do stwierdzenia, że wydatek ten może być zaliczony w ciężar kosztów¹³.

Ponadto należy przyjąć, że zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę przede wszystkim przeznaczenie wydatku (jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność) oraz możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁴.

Mając zatem na względzie poczynione uwagi, przed omówieniem specyfiki kosztów postępowania sądowego jako kosztu uzyskania przychodu konieczne staje się również syntetyczne omówienie poszczególnych elementów wspomnianej definicji ustawowej. Omawiane uregulowania wskazują na istnienie źródeł przychodów oraz związku przyczynowego między wydatkami i przychodami. Zatem z punktu widzenia omawianej definicji każdy poniesiony przez podatnika wydatek dla oceny, czy mieści się w kategorii kosztów, każdorazowo wymaga rozważenia w aspekcie celowości (racjonalności działań) oraz istnienia związku przyczynowego z uzyskiwanym przez podatnika przychodem¹⁵.

W doktrynie wskazuje się na możliwość interpretacji pojęcia „celu”, umiejscawiającą jego znaczenie na dwóch skrajnych biegunach. Na jednym z nich – zbyt rygorystycznym – musi być zawsze następstwo w postaci przychodów, na drugim – zbyt liberalnym – może być następstwo w postaci przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁶. Według nauki prawa wyżej zaprezentowane rozumienie pojęcia „celu” nie jest prawidłowe, ponieważ nie zawsze musi nastąpić

¹² Tj. w zamkniętym katalogu kosztów, ujmującym wydatki, które niezależnie od celu, w jakim zostały poniesione, nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2005 r., I SA/Gd 776/02, LEX nr 290125.

¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 lipca 2017 r., III SA/Wa 2885/16, LEX nr 2371481.

¹⁶ A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016, s. 26.

skutek w postaci przychodu jako następstwo poniesionych wydatków umożliwiające ich kwalifikację jako kosztów uzyskania przychodu oraz przeciwnie – nie zawsze brak skutku w postaci przychodu, względnie zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu, będzie powodował brak możliwości uznania wydatku za koszt¹⁷.

W piśmiennictwie cecha „celowości” nie jest wiązana z koniecznością powstania następstwa¹⁸, bowiem wykładnia językowa zwrotu „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów” prowadzi do wniosku, że w takim przypadku istotne jest ukierunkowanie przez podatnika działania polegającego na poniesieniu wydatku na osiągnięcie celu w postaci przychodu. Uznać należy zatem, że użyte przez ustawodawcę słowo „cel” wskazuje w istocie na potencjalny charakter przychodu, kładąc nacisk na zamiar podatnika i celowość jego postępowania¹⁹. Poniesienie wydatku musi więc być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów, a wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności²⁰.

Cel określany jest także jako stan rzeczy, który podatnik chce osiągnąć w następstwie działań mających ów zakładany cel urzeczywistniać²¹. Istotne jest również zatem, aby kwalifikując dany wydatek jako koszt podatkowy, uwzględnić też kwestię logicznego ciągu zdarzeń determinujących określone i konkretne działania podatnika²², podjęte dla osiągnięcia

¹⁷ P. Borszowski, *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, w: L. Etel, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian: Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012, s. 359-369.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 28.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2017 r., II FSK 95/15, LEX nr 2260663.

²¹ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 27.

²² Niemniej omawiane kryterium nie może służyć rekonstruowaniu otwartego ciągu zdarzeń, które poprzedziły uzyskanie przychodów, a równocześnie były niezbędne do ich osiągnięcia, tworząc w ten sposób niekończący się związek skutkowo-przyczynowy (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., II FSK 2747/14, LEX nr 2168492).

przychodu i oceniane przez pryzmat racjonalności²³. Ta ostatnia cecha działania podatnika oznacza, że w procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i do minimalizacji strat²⁴. Gospodarczo uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, mające oczywisty (wrażny) związek z przychodami, w związku z negatywną zmianą okoliczności mogą wywoływać lub wywołują konieczność podejmowania przez podatnika działań zmierzających nie do osiągnięcia przychodów, ale do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów²⁵.

Podsumowując, uznać należy, że wydatki będą miały charakter racjonalny wówczas, gdy w momencie podejmowania decyzji o ich poniesieniu podatnik może w sposób przekonujący uzasadnić swoje przeświadczenie o związku wydatku z przyszłym przychodem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów²⁶. Zatem pomiędzy kosztem podatkowym oraz przychodami podatnika musi wystąpić związek przyczynowy. Związek ten może być bezpośredni lub pośredni, co oznacza, że kosztem uzyskania przychodu będą wydatki, które mogą przyczynić się do powstania konkretnego przychodu, oraz wydatki związane np. z funkcjonowaniem podatnika i wywiązywaniem się przez niego z obowiązków nałożonych przepisami prawa²⁷. Ze wskazanego twierdzenia wynika, iż zasady potrącalności kosztów zostały również zróżnicowane przez ustawodawcę na podstawie kryterium stopnia powiązania istniejącego pomiędzy kosztem a celem, jakiemu ma służyć. Na podstawie tego kryterium wyróżnia się koszty uzyskania

²³ Fakt, że podatnik nie osiągnął oczekiwanego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu.

²⁴ Działania te oznaczają ekonomiczną celowość. Racjonalność postępowania podatnika jest tylko jednym z elementów oceny celowości wydatku, vide: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

²⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Lu 380/17, LEX nr 2373617.

²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 kwietnia 2016 r., I SA/Gl 1072/15, LEX nr 2046090.

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.

przychodów bezpośrednio związane z przychodami i koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami, zwane kosztami pośrednimi²⁸.

3. Kwalifikacja kosztów postępowania jako kosztu uzyskania przychodu na podstawie kryterium związania z celem

Ze względu na omawiane kryterium związania wydatku z celem koszty uzyskania przychodu tradycyjnie dzieli się na bezpośrednie i pośrednie. Kryterium rozróżniającym oba rodzaje kosztów będzie ich związek z przychodami²⁹. Związek przyczynowy pomiędzy poniesionym kosztem a przychodem może istnieć nie tylko w relacji faktycznej i bezpośredniej, ale również w relacji prognostycznej, pośredniej i prawdopodobnej³⁰. Odpowiedzi wymaga zatem pytanie, w jakiej relacji z celem pozostaje wydatek związany z kosztami postępowania.

Koszty postępowania są wydatkiem specyficznym, ponieważ co do zasady są one związane z przedmiotem postępowania sądowego, który niezależnie od tych kosztów również może być wydatkiem stanowiącym koszt podatkowy. Zasadniczo zatem powiązanie kosztu poniesionego z konkretnym przychodem będzie niezmiernie trudne. Tak sformułowana teza znajduje swoje potwierdzenie w praktyce orzeczniczej. W orzecznictwie organów podatków podkreśla się mianowicie, że kosztów sądowych nie można powiązać z konkretnym przychodem, to jednak wiążą się one z prowadzoną przez podatnika działalnością, o ile zostały poniesione w celu ochrony jego interesów³¹. Koszty zastępstwa procesowego stanowią zatem pośredni koszt uzyskania przychodów³².

²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Gd 514/17, LEX nr 2313950.

²⁹ R. Styczyński, *Koszty w podatku CIT w 2009 r. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 6.

³⁰ K. Haski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w roku 2009*, Skierniewice 2009, s. 63.

³¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

³² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 września 2013 r., IPTPB3/423-198/13-4/IR 362305/I (09-09-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/>

Przy wydatku, jakim są koszty postępowania, nie występuje tu zasadniczo bezpośredni związek pomiędzy poniesieniem tych kosztów a uzyskaniem konkretnego przychodu³³.

Wydaje się, że istnieją sytuacje, kiedy wydatek związany z kosztami postępowania będzie mógł być zakwalifikowany jako koszt bezpośredni. Można by sobie to mianowicie wyobrazić w przypadku, kiedy to właśnie koszty zastępstwa procesowego stanowiłyby przychód podatnika, którego działalność byłaby oparta na czerpaniu profitów będących różnicą pomiędzy wydanymi a zasądzonymi kosztami procesu. Mowa tutaj o różnego rodzaju podmiotach dochodzących wierzytelności w cudzym imieniu, których przychód stanowią zasądzone na rzecz wierzyciela koszty zastępstwa procesowego tytułem udziału w postępowaniach sądowych zawodowych pełnomocników, np. radców prawnych zatrudnionych przez te właśnie podmioty. W konsekwencji twierdzenie, z którego wynika, że związanie wydatków poniesionych na koszty procesu z konkretnym przychodem będzie niezmiernie trudne, musi zostać uzupełnione o sformułowanie, z którego wynika, że w niektórych przypadkach odnalezienie tego związku będzie możliwe.

4. Ocena kosztów postępowania jako kosztu uzyskania przychodu w relacji do przedmiotu postępowania sądowego oraz zachowania podatnika

Podjmując próbę wyjaśnienia relacji zachodzącej pomiędzy poniesionym kosztem postępowania sądowego a przedmiotem postępowania sądowego oraz zachowania podatnika w postępowaniu sądowym, w pierwszej kolejności należy określić, czym są koszty postępowania i czy pełnią jakąkolwiek funkcję związaną z osiągnięciem przychodów lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów.

szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=362305&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc (dostęp: 20.09.2018 r.).

³³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2016 r., ILPB3/4510-1-502/15-5/AO 460563/I (25-01-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=460563&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

Definicja kosztów procesu została wskazana w art. 98 § 2 zd. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego³⁴, zgodnie z którą do niezbędnych kosztów procesu prowadzonego przez stronę osobiście lub przez pełnomocnika niebędącego adwokatem, radcą prawnym lub rzecznikiem patentowym, zalicza się poniesione przez nią koszty sądowe³⁵, koszty przejazdów do sądu strony lub jej pełnomocnika oraz równowartość zarobku utraconego wskutek stawiennictwa w sądzie. Ponadto do niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata zalicza się wynagrodzenie, jednak nie wyższe niż stawki opłat określone w odrębnych przepisach³⁶, i wydatki jednego adwokata, koszty sądowe oraz koszty nakazanego przez sąd osobistego stawiennictwa strony. Oprócz tego, zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik procesu, strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu).

Podobnie jak na gruncie ustaw podatkowych, tak też na gruncie ustawy procesowej pojęcie niezbędności oraz celowości kosztów procesu jest nieostre, toteż podlega ono ocenie sądu, która zależy od konkretnych okoliczności sprawy oraz od jej charakteru. Sąd powinien w szczególności rozważyć, czy czynność, która spowodowała koszty, była – w ujęciu obiektywnym – potrzebna do realizacji praw strony, a także czy poniesione koszty stanowiły – również z obiektywnego punktu widzenia – wydatek konieczny i do jakiego poziomu³⁷.

Na potrzeby opracowania obligatoryjne stało się zbadanie istnienia relacji pomiędzy kodeksową koniecznością wydatku oraz ustawową celowością. Dokonana analiza orzecznictwa podatkowego skłania do wniosku, że taka relacja zachodzi, a oba terminy posiadają zbiór wspólnych

³⁴ Dz.U. z 2016 r. poz. 1822, t.j. z dnia 9.11.2016 r.

³⁵ Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 623, t.j. z dnia 5.05.2016 r.) koszty sądowe obejmują opłaty i wydatki.

³⁶ Przepisy wykonawcze wydane na podstawie ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2016 r. poz. 1999, t.j. z dnia 12.12.2016 r.) oraz ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1870, t.j. z dnia 9.10.2017 r.).

³⁷ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2012 r., III CZP 33/12, OSNC 2013/2/14.

cech. W orzecznictwie wskazuje się, że w przypadku, gdy wszczynanie przez wnioskodawcę postępowań sądowych wiąże się z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, to skutkuje też koniecznością ponoszenia różnego rodzaju kosztów sądowych i kosztów związanych z udziałem podatnika w tym postępowaniu. Zatem za bezsporne uznać należy, że w takim przypadku ponoszony wydatek – koszt wynagrodzenia pełnomocnika – jest celowy i racjonalny³⁸. Omawiana interpretacja dotyczyła wnioskodawcy, który prowadzi działalność gospodarczą w zakresie windykacji należności, w tym też celu kieruje pozwy o zapłatę, w związku z czym ponosi koszty wynagrodzenia profesjonalnego pełnomocnika. W omawianym przypadku wnioskodawca korzysta stale z usług radcy prawnego, który reprezentuje podatnika w trakcie postępowania sądowego, za co każdorazowo pobiera stosowne wynagrodzenie – wystawia odpowiednią fakturę VAT. Natomiast na skutek wniesionych pozwów sądy w wydawanych orzeczeniach (nakazach zapłaty, wyrokach) orzekają o zwrocie kosztów zastępstwa procesowego oraz o ich wysokości, obciążając nimi pozwanego, który przegrał sprawę. Stąd też w tym wyjątkowym przypadku można nawet mówić o bezpośredniości kosztów podatnika.

Podobne wnioski należy wyciągnąć również w sytuacji, gdy koszt procesu podatnika nie jest kosztem bezpośrednim podatnika. Cechę łączącą oba rodzaje kosztów stanowi konieczność udziału w procesie sądowym, który jest związany z działalnością gospodarczą podatnika. Odnosząc zatem powyższe do rozważań dotyczących konieczności i niezbędności, bez ryzyka można stwierdzić, że koszty procesu, w tym koszty zastępstwa procesowego z tytułu udziału podatnika w procesach sądowych, pozostają w związku z całokształtem prowadzonej przez niego działalności wtedy, kiedy zostały poniesione w celu ochrony jego interesów. Ponadto koszty uznać należy za posiadające ww. cechy

³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 stycznia 2013 r., ILPB3/423-412/12-2/JG 341637/I (02-01-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=341637&poziomDostep=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

wtedy, gdy udział w postępowaniu sądowym ma na celu ochronę wnioskodawcy przed uszczupleniem jego majątku, wykorzystywanego w działalności gospodarczej prowadzonej w celu osiągnięcia przychodów. Uznać zatem należy, że wskazane wydatki mają w takim przypadku racjonalne i ekonomiczne uzasadnienie i służyły zachowaniu źródła przychodów wnioskodawcy³⁹.

Analizie należy również poddać związek wydatku w postaci kosztów postępowania z przegraną w procesie. Zdaniem organów podatkowych fakt przegrania sporu nie decyduje o możliwości zakwalifikowania danych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Natomiast decydujące znaczenie ma to, czy dany koszt został poniesiony w celu zabezpieczenia bądź zachowania źródła przychodu⁴⁰. Powyższe twierdzenie jest konsekwencją tezy, z której wynika, że jeżeli działania podatnika podyktowane są ochroną jego interesów, a wydatki ponoszone są na obronę własnych praw, to w konsekwencji może je zaliczyć do kosztów podatkowych. Uznać zatem należy, że wydatki poniesione z tytułu zryczałtowanych kosztów zastępstwa procesowego, w tym kosztów sądowych oraz wynagrodzenia biegłego, pomimo przegranej mają swoje racjonalne i ekonomiczne uzasadnienie, ponieważ służą zachowaniu źródła przychodów⁴¹.

W jakich przypadkach zatem należy odmówić podatnikowi możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z udziałem w postępowaniu sądowym? Czy taka ewentualność może

³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 lipca 2017 r., IBPB-1-2/4510-533/16/MM 480329/I (18-07-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=480329&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2013 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

wynikać z samego przedmiotu postępowania sądowego, względnie może być spowodowana zachowaniem podatnika?

Ustawodawca wyłączył z możliwości uznania za koszt podatkowy pewnego rodzaju wydatki stanowiące przedmiot postępowania sądowego. Tym samym z punktu widzenia prowadzonego badania istotne jest ustalenie, czy ustawowe wyłączenie wydatku z kosztów uzyskania przychodu pociąga za sobą brak możliwości zaliczenia kosztów postępowania sądowego do kosztów uzyskania przychodu. Dokonana analiza zebranego orzecznictwa wskazuje, że fakt wyłączenia jakiegoś wydatku z KUP pozostaje bez wpływu na kwalifikację kosztów procesu związanych z tym wydatkiem. Podobnie jest z wydatkami, które są przedmiotem postępowania, a których z innych przyczyn niż wyłączenie ustawowe nie można zliczać do KUP. Praktycznym przykładem powyższego twierdzenia może być pogląd zaczerpnięty z orzecznictwa podatkowego, zgodnie z którym koszty postępowania, jakie podatnik ponosi w związku ze sprawami pracowniczymi, należy uznać za wydatki na obronę swoich praw i w rezultacie można zaliczyć do kosztów podatkowych. Konsekwencją tego twierdzenia powinien być wniosek, z którego wynika, że poniesienie kosztów sądowych oraz kosztów zastępstwa procesowego ma na celu uchronienie źródła przychodu – majątku wykorzystywanego do działalności gospodarczej, a udział w postępowaniu sądowym jest naturalnym ryzykiem związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą przedsiębiorcy (podatnika). Zatem koszty sądowe oraz koszty zastępstwa procesowego związane z prowadzonymi sprawami przeciwko pracodawcy można uznać za koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy podatkowej⁴², oczywiście przy założeniu, że podatnik, oceniając związek wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą, zakłada, że dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu⁴³.

⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 listopada 2012 r., ILPB3/423-323/12-4/JG 342679/I (22-11-2012), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=342679&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 listopada 2012

Ostatnie twierdzenie pociąga za sobą potrzebę ustalenia, jakie przyczyny zależne od woli i świadomości podatnika mogą mieć wpływ na możliwość (względnie brak możliwości) zakwalifikowania wydatków związanych z udziałem w postępowaniu sądowym jako kosztu uzyskania przychodu.

Na powyższe relacje może wskazywać zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo. Co prawda, formułowane rozważania teoretyczne dotyczące osoby podatnika są zasadniczo uogólnione do całej regulacji dotyczącej kosztów postępowania, niemniej nie wyklucza to możliwości podjęcia próby zawężenia tych uwag do przedmiotu niniejszego opracowania. W piśmiennictwie wskazuje się na zamiar kwalifikowany, tj. racjonalny zamiar podmiotu⁴⁴. Cecha racjonalności w tym wypadku może zostać oceniona przez pryzmat ekonomicznej zasadności poniesionego wydatku⁴⁵.

Podobnie czyn związany z zamiarem podatnika musi nosić cechy racjonalności, co oznacza, że przynajmniej w swoim założeniu ma wywołać określone przez podatnika następstwa. W doktrynie czyn podatnika został porównany do działań prawodawcy, które uznać należałoby za nieracjonalne, gdyby ustanawiając pewne rozwiązania prawne, wiedział, że zrealizowanie zakładanego następstwa jest obiektywnie niemożliwe⁴⁶. Z powyższego twierdzenia można wyprowadzić wniosek, że na zamiar składa się strona intelektualna, tj. świadomość celu, oraz woluntatywna, tj. dążenie do realizacji założonego celu, co oznacza, że podatnik powinien wyobrazić sobie cel oraz hipotetyczną możliwość jego osiągnięcia, a następnie podjąć

r., ILPB3/423-314/12-4/EK 343454/I (19-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=343454&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴⁴ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 273-274.

⁴⁵ *Ibidem*. Taka ocena nie jest równoznaczna z ingerencją w swobodę jego decyzji gospodarczych. Te bowiem w istocie podejmuje w sposób autonomiczny każdy podmiot gospodarczy, natomiast ocena podatkowych skutków takich działań zastrzeżona jest dla organów podatkowych. Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 9 maja 2007 r., I SA/Op 146/07, LEX nr 302205.

⁴⁶ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 44.

i wykonywać działania ukierunkowane na jego osiągnięcie. Można zatem wyprowadzić kolejne dwa wnioski. Z pierwszego wynika, iż podatnik nie powinien podejmować żadnych czynności związanych z realizacją celu niemożliwego lub mało prawdopodobnego do osiągnięcia w sytuacji, w której pierwotnie miał lub mógł zdobyć wiedzę w tym zakresie. Drugi wniosek wyraża się w twierdzeniu, iż podatnik powinien porzucić podjęte czynności ukierunkowane na osiągnięcie celu w sytuacji, w której uświadomi sobie, że cel nie jest możliwy do zrealizowania lub jego realizacja jest mało prawdopodobna⁴⁷. Konstatacja ta jest podyktowana koniecznością zminimalizowania nieuzasadnionych wydatków.

Zawężając ogólne rozważania dotyczące wiedzy podatnika w zakresie celu ponoszonych wydatków, na podstawie przeanalizowanego orzecznictwa podatkowego można wymienić te przesłanki związane ściśle z przedmiotem sprawy lub osobą dłużnika, które zasadniczo zawsze będą eliminowały z kosztów uzyskania przychodu wydatek związany z udziałem podatnika w postępowaniu sądowym. Mianowicie stanie się tak w sytuacji, gdy:

- ze strony podatnika występuje ewidentna wina umyślna,
- ze strony podatnika doszło do obejścia przepisów prawa,
- działania podatnika były niezgodne z zasadami współżycia społecznego,
- działania podatnika nie zmierzały oraz nie zmierzają do obrony majątku oraz zabezpieczenia źródła przychodu⁴⁸,
- świadczenie podatnika nie zostało zasądzone jedynie na podstawie zasad współżycia społecznego,
- podatnik (dłużnik) podejmował działania zmierzające do nieuzasadnionego przedłużenia postępowania,
- wysokość roszczenia wynikała z zaniedbań podatnika (wierzyciela) w dochodzeniu świadczeń,

⁴⁷ Szerzej na temat zamiaru podatnika: *Ibidem*, s. 440-449.

⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2017 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

- postępowanie sądowe w sprawie wnioskodawcy zostało wszczęte w związku z winą leżącą po stronie podatnika⁴⁹.

Nawet pobieżnie analizując wskazane wyliczenie, można dostrzec, że powyższy katalog nie stanowi wyliczenia zamkniętego, ale zawiera pojęcia nieostre, które z jednej strony pozwalają powiązać świadomość i zachowanie podatnika z wydatkiem będącym kosztem udziału w postępowaniu sądowym, z drugiej zaś strony pozwalają zastosować je w różnych przedmiotowo sprawach.

W powyższym katalogu zawierają się przesłanki negatywne o charakterze ogólnym, jak i bardziej szczegółowym, a to z tego względu, że zamiarem organów podatkowych było sformułowanie mających cechy stałości pewnych wyłączeń, które będą odnosić się do szczególnego rodzaju kosztów, jakimi są koszty postępowania sądowego.

5. Ustawowe wyłączenie niektórych kosztów postępowania

Prawodawca w art. 23 ust. 1 pkt 14 PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 14 CIT zdecydował się na wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań. Ratio legis tego uregulowania jest oczywiste, nie można bowiem premiować podatników, którzy postępują sprzecznie z zasadą *pacta sunt servanda*.

Ustawodawca zdecydował, że omawianym wyłączeniem nie są objęte koszty poniesione w innej fazie postępowania. Nie są więc tymi kosztami koszty procesu poniesione w postępowaniu rozpoznawczym⁵⁰.

Uregulowanie to ponadto odnosi się nie tylko do określonej kategorii wydatków, ponieważ przepis ten dotyczy zarówno kosztów egzekucyjnych powstałych w trakcie egzekucji zobowiązań o charakterze

⁴⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 listopada 2014 r., ILPB3/423-472/13-3/JG 375275/I (03-01-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=488314&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁵⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2003 r., I SA/Wr 710/02, LEX nr 90447.

cywilnoprawnym, jak i administracyjnym⁵¹, ale również do określonej kategorii podmiotów. Z przytoczonej regulacji wynika, że ma ona zastosowanie do dłużników, a nie wierzycieli, na co wskazuje użycie w tekście przepisu zwrot „kosztów [...] związanych z niewykonaniem zobowiązań”⁵². W odniesieniu do zobowiązań cywilnoprawnych będą to regulowane kodeksem postępowania cywilnego, a związane z egzekucyjnym postępowaniem sądowym opłaty egzekucyjne oraz wydatki w toku egzekucji⁵³.

Jedyną wątpliwością interpretacyjną może budzić użyte przez prawodawcę określenie nieostre, wyrażające się w sformułowaniu „niewykonanie zobowiązania”. Wobec braku odrębnej definicji w zakresie prawa podatkowego drogą wykładni systemowej zewnętrznej można podjąć próbę zdefiniowania powyższego pojęcia zgodnie z przyjętą wykładnią operatywną dokonaną w obrębie prawa cywilnego. W orzecznictwie z niewykonaniem zobowiązania mamy do czynienia wówczas, gdy jego przedmiot nie został zrealizowany, nie osiągnięto celu przyświecającego danemu stosunkowi umownemu, objęte umową świadczenie nie zostało spełnione⁵⁴. Wynika z tego, że zamiarem prawodawcy było również dosyć precyzyjne określanie zachowania, które eliminuje wydatek z kosztów uzyskania przychodów.

6. Ocena obowiązującego uregulowania w kontekście zasady elastyczności

W nauce prawa podatkowego wskazuje się zarówno na konieczność zapewnienia elastyczności prawa podatkowego, jak też na jej granice. Potrzeba uelastycznienia tekstu aktu prawnego może z kolei wynikać

⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1233/97, LEX nr 38727.

⁵² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1238/97, LEX nr 38985.

⁵³ Koszty egzekucji ustala – w zależności od tego, do kogo należy przeprowadzanie egzekucji – sąd lub komornik sądowy (organy egzekucyjne). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 marca 2004 r., I SA/Ka 541/03, LEX nr 2223419.

⁵⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2017 r., V ACa 471/16, LEX nr 2302144.

z chęci nadania określonym przepisom treści ponadczasowej, uwzględnienia, że różne stany faktyczne objęte przez dany przepis nie powinny być traktowane w identyczny sposób, unikania nadmiernej szczegółowości⁵⁵.

Elastyczność ma zapewnić w szerszym kontekście uniwersalność norm zawartych w przepisach. Dlatego też nieostrość pojęcia sprowadza się do braku możliwości precyzyjnego określenia kręgu jego desygnatów⁵⁶, w konsekwencji czego wykładnia takiego pojęcia zostaje oddana niejako w ręce osób stosujących prawo, zazwyczaj tych, które działają w imieniu państwa. Ta ostatnia uwaga na gruncie prawa podatkowego ma niebagatelne znaczenie, bowiem wykładni klauzuli generalnej czy pojęcia nieostrego dokona ostatecznie organ podatkowy, który z założenia – jako organ postępowania inkwizycyjnego – będzie interpretował omawiane pojęcia zgodnie z zasadą *semper pro fisci*, a co najmniej w sposób ukierunkowany na minimalizację strat związanych z wpływem podatków do budżetu, często z pominięciem interesu podatnika i jego racji.

Zuwagi właśnie na powszechny w praktyce orzeczniczej „luz decyzyjny” w doktrynie zasadnie zadawane są pytania o granice elastyczności. Dostrzeżony problem wyraża się w twierdzeniu, zgodnie z którym dla obu stron stosunku prawnego zobowiązania podatkowego elastyczność może przedstawiać się inaczej, tj. niekoniecznie w identycznym zakresie, co może przełożyć się na zakres ingerencji organu podatkowego w sferę podejmowanych działań przez podatnika⁵⁷.

Wprowadzona do ustawy klauzula generalna została poddana krytyce z uwagi na niezapewnienie odpowiedniego stopnia elastyczności regulacji odnoszącej się do kosztów uzyskania przychodów, w szczególności w zakresie stopnia określoności użytego przez prawodawcę pojęcia

⁵⁵ G. Wierczyński, *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, w: Idem, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 760.

⁵⁶ M. Kokoczewski, M. Wędrychowski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz – ABC*, Warszawa 2003, s. 197.

⁵⁷ P. Borszowski, *Normatywne określenie...*, op. cit., s. 361-368.

„celu”⁵⁸. Z tym stwierdzeniem nie sposób polemizować, niemniej jest to twierdzenie ogólne, dotyczące kosztów bez sprecyzowania, o które koszty konkretnie chodzi, więc może ono w praktyce odnosić się do kosztów nieoznaczanych rodzajowo, tj. wszystkich, niektórych, pojedynczych.

Poczynione uwagi odnoszące się do istniejącej regulacji dotyczącej kosztów procesu, a w szczególności niejednorodność orzecznictwa podatkowego w zakresie kosztów postępowania, wskazują na potrzebę ingerencji ustawodawcy być może w podobny sposób, w jaki został skonstruowany przepis art. 23 ust. 1 pkt 14 ustawy o PIT oraz przepis art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT, tj. w zakresie kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań.

7. Wnioski końcowe

Zagadnienie kosztów postępowania zasadniczo zawsze będzie związane z różnorodnością postępowań sądowych, w których są one ponoszone. Niejednorodny charakter tego typu wydatków skłania do wniosku, że sytuacja podatnika, a tym samym możliwość potrącenia kosztów, może być uzależniona od różnych czynników, zarówno subiektywnych, jak i obiektywnych, tych, które od woli podatnika zależą, oraz tych, na które podatnik wpływu nie ma, np. wysokość kosztów zasądzona na rzecz przeciwnika. Z tych też właśnie względów bez ingerencji w podstawowe założenia ustawy dotyczące kosztów uzyskania przychodów należałoby rozważyć wyłączenie pewnego typu kosztów, które z założenia nie będą zgodne z celem ustawy albo zostały wygenerowane z winy podatnika. Rodzi to np. pytanie, dlaczego zatem ustawodawca, wyłączwszy możliwość potrącenia jako kosztu wierzytelności przedawnionych, nie poszedł o krok dalej i nie uznał, iż niedochowanie staranności przez wierzyciela w zakresie dochodzenia tych kosztów i w konsekwencji przegrana na skutek zarzutu przedawnienia nie powinna wyeliminować z kosztów uzyskania przychodów kosztu związanego z wdaniem się w proces.

⁵⁸ Ibidem.

Wydaje się, że wartość, jaką stanowi pewność obrotu, może wymagać rozszerzenia istniejących rozwiązań prawnych na inne fazy postępowania aniżeli postępowanie egzekucyjne, tym bardziej, że w orzecznictwie można dostrzec tendencję do odmowy uznania za koszt wydatków, które były niecelowe, a źródło takiego stanu rzeczy znajdowało się w osobie podatnika.

BIBLIOGRAFIA

1. Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
2. Borszowski P., *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, w: L. Etel, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian: Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012.
3. Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
4. Haski K., *Podatek dochodowy od osób fizycznych w roku 2009*, Skierniewice 2009.
5. Kokoczewski M., Wędrychowski M. (red.), *Zasady techniki prawodawczej, Komentarz – ABC*, Warszawa 2003.
6. Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.
7. Michałkowska K., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011.
8. Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A., *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007.
9. Styczyński R., *Koszty w podatku CIT w 2009 r. Komentarz*, Wrocław 2009.
10. Wierczyński G., *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, w: Idem, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016.

Orzecznictwo sądów administracyjnych

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1233/97, LEX nr 38727.

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1238/97, LEX nr 38985.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2003 r., I SA/Wr 710/02, LEX nr 90447.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., II FSK 2747/14, LEX nr 2168492.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2017 r., II FSK 95/15, LEX nr 2260663.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 marca 2004 r., I SA/Ka 541/03, LEX nr 2223419.
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2005 r., I SA/Gd 776/02, LEX nr 290125.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 9 maja 2007 r., I SA/Op 146/07, LEX nr 302205.
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 kwietnia 2016 r., I SA/Gl 1072/15, LEX nr 2046090.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2198/16, LEX nr 2364787.
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Gd 514/17, LEX nr 2313950.
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.
14. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 lipca 2017 r., III SA/Wa 2885/16, LEX nr 2371481.
15. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Lu 380/17, LEX nr 2373617.
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego

1. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2012 r., III CZP 33/12, OSNC 2013/2/14.

Orzecznictwo sądów powszechnych

1. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2017 r., V ACA 471/16, LEX nr 2302144.

Orzecznictwo organów podatkowych

1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 listopada 2012 r., ILPB3/423-314/12-4/EK 343454/I (19-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=343454&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 listopada 2012 r., ILPB3/423-323/12-4/JG 342679/I (22-11-2012), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=342679&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 stycznia 2013 r., ILPB3/423-412/12-2/JG 341637/I (02-01-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=341637&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 września 2013 r., IPTPB3/423-198/13-4/IR 362305/I (09-09-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=362305&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

5. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

6. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 listopada 2014 r., ILPB3/423-472/13-3/JG 375275/I (03-01-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=488314&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

7. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2016 r., ILPB3/4510-1-502/15-5/AO 460563/I (25-01-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=460563&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).
8. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2017 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).
9. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izba Skarbowej w Katowicach z dnia 18 lipca 2017 r., IBPB-1-2/4510-533/16/MM 480329/I (18-07-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=480329&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).