

Faktura za karę umowną?

Z orzecznictwa można wnioskować, że kara umowna powinna być udokumentowana fakturą, jeżeli umowa jest nadal wykonywana po zapłacie kary, która pokrywa dodatkowe koszty lub dłuższy czas wykonania dostaw lub usług.



KAMILA CEBELIŃSKA

doradca podatkowy
z Kancelarii KKLW Legal
Kurzyński Wierzbiński sp.k.



BENIAMIN ROSTANKOWSKI

aplikant adwokacki z Kancelarii
KKLW Legal Kurzyński Wierzbiński
sp.k.

Zastrzeżenie kary umownej to standardowe postanowienie w wielu kontraktach. Strony mogą umówić się, że naprawienie szkody poniesionej przez jedną ze stron, wynikającej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego przez drugą stronę, nastąpi przez zapłatę określonej sumy. Kara umowna z punktu widzenia prawa cywilnego ma charakter odszkodowawczy, więc na pierwszy rzut oka nie kojarzy się z koniecznością wystawienia faktury, jednak kiedy przychodzi czas wykonania przelewu takiej kary, księgowy pyta o dokument źródłowy, a strony zastanawiają się, czy może jednak faktura jest potrzebna. Decyzja, co zrobić w takiej sytuacji, ma istotny wymiar finansowy, ponieważ jeżeli podmiot, któremu należy kara umowna (przy projekcie inwestycyjnym może to być wiele milionów złotych) wystawi fakturę, będzie musiał wykazać w deklaracji podatek VAT należny z tego tytułu.

Kara umowna według przepisów kodeksu cywilnego pełni funkcję odszkodowawczą. Nie wystarczy jednak nazwać w umowie dane świadczenie odszkodowaniem, zadośćuczynieniem czy karą umową, aby zwolnić się z konieczności analizy tego świadczenia pod kątem podatkowym. Przy ocenie zasadności stosowania przepisów ustawy o VAT do kar umownych cywilistyczny charakter takiego świadczenia ma drugorzędne znaczenie. O powstaniu obowiązku podatkowego przesądzać będzie bowiem spełnienie przesłanek określonych w przepisach podatkowych.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Definicja dostawy towaru raczej nie budzi wątpliwości. Co do usługi, należy pamiętać, że może nią być zarówno wykonanie określonych świadczeń, ale również zobowiązanie się do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji.

Kary umowne ustalane są za niewykonanie lub nienależyte wykonanie najróżniejszych zobowiązań, np. opóźnienie w przekazaniu przedmiotu umowy do odbioru, nieprzedłożenie wymaganych umową dokumentów, zwłokę w usunięciu wad, odstąpienie od umowy z powodów leżących po jednej ze stron, dostarczenie towarów niezgodnych z umową. Należy w każdym przypadku przeanalizować, czy mamy do czynienia ze świadczeniem wzajemnym podmiotu, który karę umowną otrzymał – czy wykonał on na rzecz podmiotu obciążonego karą świadczenie, które stanowi dostawę lub usługę w rozumieniu ustawy o VAT. Aby dana czynność podlegała VAT, musi zaistnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym pomiędzy świadczoną usługą a świadczeniem wzajemnym. Innymi słowy za zapłatą kary umownej powinno iść świadczenie wzajemne, a oba te świadczenia powinny być ekwiwalentne. Świadczenie wzajemne może polegać na działaniu czynnym lub biernym, jednak wynikająca zeń korzyść musi być możliwa do określenia w pieniądzu.

Opodatkowana będzie zatem kara umowna, jeżeli podmiot zobowiązany do jej uiszczenia w zamian uzyska korzyść (zwiększą się jego aktywa).

VAT od kary umownej w orzecznictwie

Analizowane zagadnienie było przedmiotem dość licznych interpretacji indywidualnych i wyroków sądów administracyjnych, jednak trudno wskazać, aby abstrahując od stanu faktycznego danej sprawy, można było wysunąć wnioski co do opodatkowania lub braku opodatkowania VAT kar umownych w ogóle. Dlatego dla zobrazowania toku rozumowania organów podatkowych i sądów warto przytoczyć kilka przykładów.

Sądy administracyjne podkreślają, że przy ocenie zasadności stosowania przepisów ustawy o VAT do kar umow-

nych konieczne jest ustalenie ekwiwalentności świadczeń. Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z 1 kwietnia 2008 r. (sygn. III SA/Wa 2166/07, orzeczenie prawomocne) uznał, że „opodatkowaniu podlegają dostawa towarów i świadczenie usług za wynagrodzeniem, które powinno mieć formę przysporzenia (zwiększenia aktywów po stronie beneficjenta) z tytułu konkretnego świadczenia. W sytuacji kar czy odszkodowań brak jest zachowania symetrii pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem. W takich przypadkach mamy do czynienia jedynie z wynagrodzeniem, które zwykle stanowi formę zadośćuczynienia, zatem nie ma zwiększenia aktywów po stronie beneficjenta. Źródła takiego zadośćuczynienia mogą być różnicowane, począwszy od czynów niedozwolonych, wyrządzonych szkód czy niewypełnieniu obowiązków wynikających z umowy”.

Podobnie WSA w Gdańsku w wyroku z 14 stycznia 2015 r. (sygn. I SA/Gd 1453/14, orzeczenie prawomocne) wskazał, że „dana czynność podlega opodatkowaniu wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie”.

W interpretacji indywidualnej z 13 listopada 2020 r. (sygn. o 114 - KDIP 1 - 2.4012.327.2020.1.RM) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odniósł się do sytuacji spółki, która zawarła umowę na wykonanie i dostarczenie nowego środka trwałego. Z tytułu zwłoki w przekazaniu przedmiotu umowy z przyczyn leżących po stronie wykonawcy ten miał zapłacić karę umowną za każdy dzień zwłoki jako procent wartości netto całego zamówienia. Wykonawca był również zobowiązany do zapłaty kary umownej w przypadku odstąpienia od umowy z przyczyn leżących po stronie wykonawcy oraz w przypadku zwłoki wykonawcy w załatwieniu reklamacji. Zdaniem DKIS żadna z trzech kar umownych nie podlega opodatkowaniu VAT. Organ stwierdził, że nie mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną – świadczeniem w zamian za wynagrodzenie, gdyż kara nie wiąże się z żadnym świadczeniem wzajem-

Opodatkowana będzie kara umowna, jeżeli podmiot zobowiązany do jej uiszczenia w zamian uzyska korzyść (zwiększą się jego aktywa)

Nie można odpowiedzieć jednoznacznie, że kara umowna podlega opodatkowaniu VAT lub opodatkowaniu nie podlega. Jest to uzależnione od sytuacji faktycznej w danej sprawie

nym, ma charakter jednostronny i jest związana z odpowiedzialnością wykonawcy wynikającą z przepisów prawa oraz przyjętych przez strony postanowień umownych.

Z kolei w interpretacji indywidualnej z 8 lutego 2021 r. (sygn. o 113 - KDIP 1 - 3.4012.828.2020.3.MK) analizowany był przypadek, w którym spółce przysługiwało roszczenie o zapłatę kar umownych na wypadek błędów logistycznych jej kontrahentów. Błędy podzielono na dwie kategorie. W przypadku wystąpienia błędu pierwszej kategorii spółka zobowiązała się podjąć działania, które mają naprawić błędy kontrahenta. Z kolei w przypadku wystąpienia błędu drugiej kategorii spółka zobowiązana była m.in. do tolerowania wystąpienia takiego błędu. Podatnik argumentował, że pomimo że cywilistycznie podstawową funkcją kary umownej jest funkcja kompensacyjna, to charakter kary umownej nie wyłącza możliwości uznania, „iż z obowiązkiem zapłaty kary umownej przez dłużnika nie jest skorelowane świadczenie wierzyciela, które w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT stanowi odpłatne świadczenie usług, stanowiące czynność opodatkowaną VAT, na gruncie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT”. Potwierdzając stanowisko podatnika, DKIS wskazał na ekwiwalentność kar umownych oraz świadczeń, jakie w zamian za ich zapłatę podatnik dokonuje na rzecz swoich kontrahentów. Bez względu na to, czy jest to konkretne działanie, czy tolerowanie błędów kontrahenta, takie świadczenie powinno być uznane za świadczenie wzajemne względem świadczenia z tytułu kary umownej.

Warto przytoczyć również stanowisko NSA zajęte w wyroku z 12 maja 2022 r. (sygn. I FSK 2351/21). W tej sprawie świadczenie należne z tytułu ugody określono jako:

- odszkodowanie za szkodę, jaką doznał wnioskodawca w związku z przedłużonym czasem na ukończenie,
- odszkodowania za szkodę, jaką wykonawca poniósł w związku z koniecznością usunięcia odpadów komunalnych na obiekcie,
- odszkodowania za szkodę, jaką wykonawca poniósł w związku ze wzrostem kosztów wykonania robót w części, w jakiej ten wzrost stanowi, stosownie do treści warunków kontraktu, ryzyko zamawiającego, przy uwzględnieniu zmienionego czasu na ukończenie,
- odszkodowania za szkodę w

postaci utraconego zysku, jaką wykonawca poniósł w związku z brakiem wykonania części nasypów, z uwzględnieniem mechanizmu określenia tej szkody uzgodnionego pomiędzy stronami.

NSA wskazał w tej sprawie, że „określone w ugodzie należne skarżącej kwoty związane są z konkretnymi poczynaniami skarżącej noszącymi wszelkie cechy świadczenia usług. Poczynania wnioskodawcy i zamawiającego są determinowane każdorazowo treścią ugody, a ustalone kwoty stanowią wynagrodzenie za świadczone prace (prace świadczone przez dłuższy czas). Trafnie przyjął zatem sąd pierwszej instancji, że spółka oraz zamawiający, w szczególności okoliczności powodujące powstanie dodatkowych kosztów po stronie spółki, przewidzieli w ugodzie dodatkowe świadczenia pieniężne na rzecz skarżącej, z tytułu nieobjętego wynagrodzeniem określonym w umowie podstawowej. W związku z powyższym organ zasadnie uznał, że świadczenie to stanowi dodatkowe wynagrodzenie na skutek zaistnienia okoliczności powodujących powstanie dodatkowych kosztów po stronie spółki”.

Konieczność analizy każdego przypadku

Nie można zatem odpowiedzieć jednoznacznie, że kara umowna podlega opodatkowaniu VAT lub opodatkowaniu nie podlega. Jest to uzależnione od sytuacji faktycznej w danej sprawie. Należy jednak pamiętać, że decyzja, czy wystawić fakturę w związku z należną karą czy nie, nie powinna być podejmowana w oparciu o nazewnictwo zastosowane w umowie. Konieczna jest każdorazowa analiza, czy istnieje bezpośredni związek o charakterze przyczynowym pomiędzy karą umowną a świadczeniem wzajemnym, i czy oba te świadczenia są względem siebie ekwiwalentne. Jeżeli kara umowna nie ma bezpośredniego związku z jakąkolwiek czynnością mającą charakter świadczenia ekwiwalentnego, wówczas nie podlega ona opodatkowaniu podatkiem VAT. Z analizy stanowisk organów podatkowych i sądów administracyjnych można jednak wysnuć wniosek, że bardziej prawdopodobne jest uznanie, że kara umowna powinna być udokumentowana fakturą, jeżeli umowa jest nadal wykonywana przez strony po zapłacie kary, która pokrywa dodatkowe koszty lub dłuższy czas wykonania dostaw lub usług. / ©