

REFERATY

dr hab. Tomasz Wołowicz, prof. WSEI, Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

dr Dariusz Reško, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju.

Podatek od nieruchomości jako koszt uzyskania przychodu pośrednio związany z przychodami przedsiębiorcy

Streszczenie

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają przepisu, z którego bezpośrednio wynikałoby, że podatek od nieruchomości nie może być zaliczony przez przedsiębiorcę w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Istotne dla zaliczenia podatku od nieruchomości do kosztów podatkowych konieczne będzie uznanie, iż wydatek na zapłatę podatku spełnia przesłanki określone w art. 15 ust. 1

ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop)¹.

Słowa kluczowe: koszt uzyskania przychodu, podatek od nieruchomości, przychody

Summary

The provisions of the Law on Corporate Income Tax law does not contain a provision which directly imply that the property tax can not

¹ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

be counted by the entrepreneur in the weight deductible. Essential for a tax credit property tax costs will be necessary to accept that expenditure for payment of the tax fulfills the conditions laid down in Article. 15 paragraph. 1 of the Law on income tax from legal persons.

Keywords: deductible expenses, property tax, income

Koszt uzyskania przychodu

Zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 uop², kosztami uzyskania przychodów są - co do zasady - koszty, odpisy i wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych enumeratywnie w tym artykule. Nie sposób zatem kwestionować tego, iż aby zaliczyć konkretne wydatki do kosztów uzyskania przychodów, między kosztami a przychodami musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Istotny jednak musi być cel poniesienia wydatku (osiągnięcie przychodu), natomiast nie ma podstawy prawnych do tego, aby osiągnięcie faktycznego przychodu w następstwie poniesienia kosztu rzeczywiście nastąpiło. Kosztem podatkowym jest zatem koszt, którego poniesienie w sposób racjonalny miało się przyczynić do osiągnięcia przychodów, zatem: *"...wydatek musi być poniesiony w taki sposób, by racjonalnie działający przedsiębiorca mógł w związku z nim spodziewać się z dużym prawdopodobieństwem*

² Zob. art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

*wystąpienia przychodu"*³. Konsekwencją takiego założenia stanowi kolejne, zakładające iż momentem, w którym powinno oceniać się możliwość wpłynięcia danego wydatku na zwiększenie przychodów podatnika, jest moment dokonania wydatku – a nie późniejszy. Wystarczający związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy przychodem a kosztami polega (zgodnie z orzecnictwem) na tym, że wydatek ma wpływ lub może mieć na powstanie lub zwiększenie przychodu. Należy przy tym podkreślić, że zgodnie z utrwalonym poglądem za koszty uzyskania przychodów uznaje się również tzw. koszty pośrednie, których nie da się powiązać z żadnym konkretnym, osiągniętym lub potencjalnym przychodem, ale które są niewątpliwie związane z działalnością gospodarczą prowadzoną w celu osiągnięcia przychodów⁴. *"Kosztem uzyskania przychodów byłyby uzasadnione racjonalnie i gospodarczo nakłady i wydatki związane z działalnością gospodarczą podatnika, który przez ich poniesienie (w celu) zmierza do osiągnięcia przychodów z tego źródła"*⁵.

Koszt pośrednio związany z przychodami przedsiębiorcy

Jeśli te ogólne rozważania odnieśli się do podatku od nieruchomości⁶ jako kosztu podatkowego, nie ulega wątpliwości, że podatek ten nie jest kosztem, który mogłby

³ Wyrok NSA z 9 lutego 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 1367/98.

⁴ Por. m.in. wyrok NSA z 24 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Gd 819/96.

⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z 20 listopada 1998 r., sygn. akt SA/Rz 406/98).

⁶ Zob. art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. nr 9, poz. 84 ze zm.).

tworzyć czy umożliwić generować jakiegokolwiek przychody. Jednak możliwe jest zaliczenie go do kosztów uzyskania przychodów jako kosztu pośredniego, ogólnie związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Jeżeli przedsiębiorca wykorzystuje nieruchomości (budynki i budowle) do prowadzenia działalności gospodarczej, to ma obowiązek płacenia podatku. W tym sensie podatek ten należy uznać za koszt związany z prowadzoną działalnością, będący jej nieodzownym następstwem – jest typowy to koszt funkcjonowania podmiotu gospodarczego. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za *„grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”* uważa się *„grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, (...) chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”*. Wydaje się, iż ustawodawca nie wyjaśnił, co należy rozumieć przez „względy techniczne”. Nie chodzi tu zatem o charakter prawny, finansowy. Względy techniczne winny dotyczyć samej rzeczy. Jednakże okoliczności te muszą uniemożliwiać korzystanie z nieruchomości. Wypływa z tego wniosek, że nie chodzi o jakąś przemijającą przeszkodę w korzystaniu z posiadanych dóbr. Zasadniczo powinna mieć ona charakter obiektywny, tj. niezależny od woli i możliwości (zdolności produkcyjnych czy

finansowych) danego podmiotu⁷. Zatem można stwierdzić, iż każda nieruchomość będąca w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nie jest więc istotna okoliczność, czy nieruchomość jest rzeczywiście wykorzystywana do prowadzenia działalności, czy nie. Na związek z działalnością gospodarczą wskazuje sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę. Oparcie się tylko na powiązaniu kosztów uzyskania przychodów z przepisami normującymi podatek od nieruchomości mogłoby skłaniać do wniosku, że ponieważ podatek ten obciąża właściciela nieruchomości (użytkownika wieczystego gruntu) lub posiadacza samoistnego nieruchomości, to tylko oni mogą zaliczyć zapłacony przez siebie podatek do kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie jednak z jednym z wyroków NSA *„... żaden przepis prawa nie łączy możliwości zaliczenia w koszty uzyskania przychodów podatku od nieruchomości tylko przez właściciela lub samoistnego posiadacza”*⁸. Można sobie bowiem wyobrazić taki sposób rozliczeń między stronami umowy najmu czy dzierżawy, że podmiot faktycznie używający nieruchomości ponosi koszty jej utrzymania, łącznie z obciążającymi ją podatkami. Wtedy zapłacony przez najemcę czy dzierżawcę podatek od nieruchomości, wykorzystywanej w prowadzonej

⁷ Z treści samego przepisu można wyczytać, że „względy” muszą mieć charakter techniczny oraz, że mogą się one odnosić zarówno do gruntów, budynków, jak i budowli. Nie ulega wątpliwości, że „względy techniczne” winny dotyczyć czyli tkwić w samej rzeczy.

⁸ Wyrok NSA z 8 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Kr 2170/95.

działalności na podstawie umowy, powinien stanowić jego koszty uzyskania przychodów. Wydawać by się mogło, że skoro podatek ten trzeba płacić, *de facto* tylko posiadając nieruchomość jako przedsiębiorca (domniemanie związku z działalnością gospodarczą), to niezależnie od faktycznego korzystania z takiej nieruchomości powstanie koszt uzyskania przychodów z działalności⁹. Jeżeli zatem przedsiębiorca nie prowadzi działalności na gruncie, za który płaci podatek od nieruchomości, to wydatku tego nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym¹⁰.

W interpretacjach prawa podatkowego najczęściej spotkać się można ze stanowiskiem, iż podatek od nieruchomości stanowi wydatek, który wynika z samego faktu posiadania przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą nieruchomości i należy klasyfikować go jako element kosztów stałych, które podatnik jest obowiązany uiszczać w związku z posiadaniem przez niego majątkiem¹¹. W przypadku czasowego nieużywania nieruchomości organy skarbowe potwierdzają prawo podatników do zaliczenia w koszty podatkowe wydatków związanych z taką nieruchomością. Zatem skoro wydatki związane z nieru-

chomością w tym m.in. podatek od nieruchomości ponoszone w okresie kiedy nie są one wykorzystywane w działalności gospodarczej zostały poniesione w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przyszłych przychodów¹². Celem jest bowiem utrzymanie nieruchomości w stanie nie pogorszonym tak, aby mogły być wykorzystywane w celu osiągnięcia przychodów w przyszłości. Koszty z tytułu podatku od nieruchomości, jako związane z posiadaniem majątkiem, należą do kategorii kosztów pośrednich, które podlegają potrąceniu w dacie ich poniesienia. Za datę poniesienia kosztu uważa się moment ujęcia (zarachowania) kosztu w księgach rachunkowych na podstawie faktury (rachunku) albo innego dowodu w razie braku faktury (rachunku). Wyjątek dotyczy tylko ujętych w księgach kosztów rezerw lub biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 22 ust. 5c i 5d oraz art. 15 ust. 4d i 4e updp). Należy zatem jednoznacznie stwierdzić, iż podatek od nieruchomości może być ujęty w kosztach podatkowych w momencie jego poniesienia. Można także uznać, iż do podatku od nieruchomości nie mają zastosowania przepisy o korekcie kosztów. Powyższe wprost wynika z odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 27 marca 2013r. Resort stwierdził, że „*zgodnie z art. 15b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli*

⁹ Twierdzenie to jednak może być zbyt odważne w kontekście tezy wyroku WSA z 30 grudnia 2004 r. (sygn. akt III SA/Wa 1750/2004).

¹⁰ art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.); art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. nr 9, poz. 84 ze zm.)

¹¹ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 sierpnia 2011r. (nr ITPB3/423-241/11/AW) czy Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 7 listopada 2011 r. (nr IPTPB1/415-135/11-2/AG)

¹² Zob. interpretacja indywidualna z dnia 14 października 2011r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi (nr IPTPB3/423-215/11-5/PM).

nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) - kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Należy zauważyć, że ustawodawca odwołał się do faktury (rachunku) jako podstawowego dokumentu określającego wysokość kwoty, o którą w razie jej nieregulowania należy zmniejszyć koszty uzyskania przychodów. W związku z tym, nie można uznać, że wskazany przepis ma zastosowanie do podatku od nieruchomości, który w przypadku osób prawnych wynika z deklaracji na podatek od nieruchomości na dany rok złożonej przez podatnika. Za prawidłowością takiej interpretacji przemawia także cel uchwalonych przepisów, które miały zmierzać do likwidacji zatorów płatniczych. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano że »w ramach obrotu gospodarczego powstają opóźnienia w regulowaniu zobowiązań między kontrahentami. Na tę sytuację nakładają się często skutki nieregulowania należności wynikających z rachunków i faktur dokumentujących poniesione wydatki, tworząc »zatory płatnicze.« Pomimo, że fragment ten dotyczył zmian dokonanych w zakresie podatku od towarów i usług, definiuje on niejako pojęcie »zatorów płatniczych« i pozostaje aktualny także na gruncie zmian dokonanych w ustawach o podatkach dochodowych. Przytoczony fragment wyraźnie wskazuje, że intencją ustawodawcy było ogranicze-

nie zatorów płatniczych, które występują w relacjach między kontrahentami, a nie objęcie tą regulacją także płatności dokonywanych w relacjach podatnik - organ podatkowy».

Analizując zagadnienie podatku od nieruchomości jako kosztu uzyskania przychodów można się jeszcze zastanowić nad sytuacją, gdy podatnik ureguluje zaległy podatek od nieruchomości już po zakończeniu roku podatkowego. W takim wypadku sam podatek będzie stanowił koszt podatkowy, natomiast odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych nie będą kosztem uzyskania przychodów. W kwestii daty zaliczenia do kosztów podatkowych zaległego podatku od nieruchomości z wyjaśnień Ministerstwa Finansów wynika, iż w sytuacji gdy ten zaległy podatek od nieruchomości został faktycznie zapłacony w roku następnym, to jako koszt powinien być rozpoznany w tym następnym roku podatkowym¹³.

Zaliczenie podatku do kosztów uzyskania przychodu

Istotna jest również kwestia momentu zaliczania zapłaconego podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów. Przypomnijmy, że jest to koszt o charakterze pośrednim, niepowiązany bezpośrednio z żadnymi konkretnymi przychodami. Nie jest więc możliwe ustalenie, w którym roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich

¹³ Konrad Kruszyński, Źródło: <http://www.pkfpolnska.pl/podatki-jako-koszty-uzyskania-przychodow-2434>

kosztów. W związku z tym momentem podatkowego potrącenia takiego kosztu musi być moment jego faktycznego poniesienia. Gdy płatność dokonywana jest w ratach, to do kosztów uzyskania przychodów danego okresu może być zaliczona tylko faktycznie zapłacona w tym okresie rata płatności¹⁴. Podatnik może jako koszt podatkowy potrącić podatek od nieruchomości zapłacony w tym roku podatkowym, w którym otrzymał decyzję ustalającą ten podatek i zapłacił go, mimo że dotyczył on poprzedniego roku¹⁵.

Ewidencja podatku od nieruchomości w księdze podatkowej

Data wystawienia decyzji określającej wymiar podatku od nieruchomości wyznacza moment ujęcia tego podatku w kosztach uzyskania przychodów. Podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Podatnik, który prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów metodą uproszczoną, koszty uzyskania przychodów potrąca tylko w tym roku podatkowym,

w którym zostały poniesione (art. 22 ust. 4 updof). Wydatki stanowią więc koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia - bez względu na to, jakiego okresu dotyczą. Natomiast podatnik, który prowadzi podatkową księgę metodą memoriałową, rozlicza koszty uzyskania przychodów w podziale na koszty bezpośrednio związane z przychodami danego roku podatkowego oraz koszty pośrednie (art. 22 ust. 5-5c updof). Przy tej metodzie podatek od nieruchomości należy zakwalifikować do kosztów pośrednich, ponieważ nie sposób powiązać go z osiągnięciem konkretnego przychodu. Tym samym stanowi on koszt uzyskania przychodów w dacie poniesienia wydatku¹⁶. U podatników prowadzących podatkową księgę dniem poniesienia kosztu uzyskania przychodów jest dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b updof). Bez względu na stosowaną metodę prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów - uproszczoną lub memoriałową, wydatek z tytułu podatku od nieruchomości podlega wpisaniu do księgi w dacie jego poniesienia. Co istotne, podatek od nieruchomości należy w całości zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu w dacie wydania decyzji określającej wymiar podatku. Bez znaczenia są wynikające z decyzji terminy dokonywania wpłat poszczególnych rat podatku. Na zaliczenie podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów nie wpływa

¹⁴ Takie stanowisko zostało zaprezentowane np. w piśmie Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 2 kwietnia 2004 r. oraz w wyroku Sądu Najwyższego z 8 października 2002 r., sygn. akt III RN 182/01.

¹⁵ Za: Edyta Głębińska, http://www.e-podatnik.pl/artykul/doradca_podatnika/5325/Podatek_od_nieruchomosci_kosztem_uzyskania_przychodu.html

¹⁶ „Przebieg Podatku Dochodowego” nr 5 (341) z dnia 1.03.2013

też data faktycznej zapłaty tego podatku. Wydatek ten ujmuje się w kolumnie 13 podatkowej księgi „pozostałe wydatki”¹⁷.

Zaległy podatek od nieruchomości jako koszt

Podatek od nieruchomości jest kosztem podatkowym, a odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych nie będą kosztem uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 21 updp). Niewątpliwie wydatki z tytułu podatku od nieruchomości dotyczą składników majątku, które służą uzyskiwaniu przychodów. Wśród organów podatkowych dominuje teza o zaliczeniu podatku od nieruchomości do kosztów pośrednich¹⁸. **W kwestii daty zaliczenia do kosztów podatkowych zaległego podatku od nieruchomości z wyjaśnień Ministerstwa Finansów wynika, iż w sytuacji gdy ten zaległy podatek od nieruchomości został faktycznie zapłacony w roku następnym, to jako koszt powinien być rozpoznany w tym następnym roku podatkowym**¹⁹. Argumentacja we wszystkich tych przypadkach jest analogiczna, że w przypadku kosztów podatkowych, które pozostają jedynie w pośrednim związku z przychodami, a więc których nie można przypisać do konkretnego przychodu, koszty te

należy rozpoznać w roku ich poniesienia²⁰. Zgodnie z art. 15b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (odpowiednio art. 24d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku), a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) - kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu, i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Należy zauważyć, iż ustawodawca odwołał się do faktury (rachunku) jako podstawowego dokumentu określającego wysokość kwoty, o którą w razie jej nieuregulowania należy zmniejszyć koszty uzyskania przychodów. W związku z tym nie można uznać, iż wskazany przepis ma zastosowanie do podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W przypadku osób prawnych podatek od nieruchomości wynika z deklaracji na dany rok złożonej przez podatnika. Natomiast w odniesieniu do osób fizycznych podatek od nieruchomości na rok podatkowy ustalany jest w drodze decyzji przez organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania²¹.

17 Za: <http://www.gofin.pl/rachunkowosc/17,1,84,159386,kiedy-zaewi-dencjonowac-w-ksiedze-podatek-od-nieruchomosci.html>

18 Urząd Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim - postanowienie z 22 sierpnia 2007 r., sygn. US.I/1.423/3/07, Pierwszy Urząd Skarbowy w Warszawie, postanowienie z 22 czerwca 2007 r., sygn. 1471/DPR/423-50/07/AB albo Urząd Skarbowy w Oświęcimiu - postanowienie z 12 marca 2007 r., sygn. PDP/423-14/06.

19 Pismo Ministerstwa Finansów z 3 marca 2006 r., znak PB 3-IP-8213-21/06-181.

20 <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/67376,Zalegly-podatek-od-nieruchomosci-jako-koszt.html>

21 „Gazeta Podatkowa” nr 55 (992) z dnia 11.07.2013; interpretacja podatkowa Ministerstwa Finansów nr DD6/0553/20/MZO/13/RWPD-38215 z dnia 6 maja 2013.

Bibliografia

„Gazeta Podatkowa” nr 55 (992) z dnia 11.07.2013.

Edyta Głębigka, http://www.e-podatnik.pl/artykul/doradca_podatnika/5325/Podatek_od_nieruchomosci_kosztem_uzyskania_przychodu.html

<http://www.gofin.pl/rachunkowosc/17,184,159386,kiedy-zaewidencjonowac-w-ksiedze-podatek-od-nieruchomosci.html>

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 sierpnia 2011r. (nr ITPB3/423-241/11/AW)

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 7 listopada 2011 r. (nr IPTPB1/415-135/11-2/AG)

Interpretacja indywidualna z dnia 14 października 2011r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi (nr ITPB3/423-215/11-5/PM).

Interpretacja podatkowa Ministerstwa Finansów nr DD6/0553/20/MZO/13/RWPD-38215 z dnia 6 maja 2013.

Konrad Kruszyński, Źródło: <http://www.pkfpolska.pl/podatki-jako-koszty-uzyskania-przychodow-2434>

Pismo Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z 2 kwietnia 2004 r.

Pierwszy Urząd Skarbowy w Warszawie, postanowienie z 22 czerwca 2007 r., sygn. 1471/DPR/423-50/07/AB.

Pismo Ministerstwa Finansów z 3 marca 2006 r., znak PB 3-IP-8213-21/06-181.

„Przegląd Podatku Dochodowego” nr 5 (341) z dnia 1.03.2013

<http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/67376,Zalegly-podatek-od-nieruchomosci-jako-koszt.html>

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. nr 9, poz. 84 ze zm.).

Urząd Skarbowy w Oświęcimiu - postanowienie z 12 marca 2007 r., sygn. PDP/423-14/06.

Urząd Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim - postanowienie z 22 sierpnia 2007 r., sygn. US.I/1.423/3/07.

Wyrok NSA z 9 lutego 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 1367/98.

Wyrok NSA z 24 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Gd 819/96.

Wyrok WSA w Rzeszowie z 20 listopada 1998 r., sygn. akt SA/Rz 406/98.

Wyrok NSA z 8 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Kr 2170/95.

Wyrok WSA z 30 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/ Wa 1750/2004.

Wyrok Sądu Najwyższego z 8 października 2002 r., sygn. akt III RN 182/01.