

Anna Spoz

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
e-mail: aspoz@kul.lublin.pl
ORCID: 0000-0001-5071-001

Mariusz Sokolek

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
e-mail: mariusz.sokolek@kul.pl
ORCID: 0000-0002-0774-9191

WYDATEK – KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW

EXPENDITURE – TAX DEDUCTIBLE COSTS

DOI: 10.15611/pn.2018.524.12
JEL Classification: K34, M41, H20

Streszczenie: Podatki są nieodzownym elementem funkcjonowania każdego przedsiębiorstwa. Podatki są z jednej strony głównym źródłem dochodów państwa, z drugiej zaś jednym z najważniejszych czynników determinujących decyzje przedsiębiorców (podatników). Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza pojęcia kosztu (używanego w literaturze, w naukach ekonomicznych, zasadach rachunkowości, a przede wszystkim w prawie podatkowym). Autorzy artykułu wskazują na problem definicji, odmienności i sprzeczności jej rozumienia, istniejący zarówno w nauce, jak i praktyce. Brak precyzyjnych zasad, w szczególności odnoszących się do kosztów uzyskania przychodów, jest zdaniem autorów jedną z istotnych przyczyn uznawania polskiego systemu podatkowego za skomplikowany, a tym samym powodujący problemy i spory na linii aparat skarbowy–podatnik. Metodami badawczymi wykorzystanymi w niniejszym opracowaniu były analiza zapisów ustawowych, metoda opisu, dedukcji i syntezy.

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, opodatkowanie, koszty.

Summary: Taxes are an important element of the functioning of every enterprise. Taxes are on the one hand the main source of state revenue, and on the other, one of the most important factors determining the decisions of entrepreneurs (taxpayers). The subject of this article is the analysis of the meaning of cost (used in literature, in economic sciences, accounting rules, and in tax law). The authors point out the problem of definition, difference and contradiction of its understanding in theory and practice. The lack of precise rules, in particular referring to tax deductible costs is, according to the authors, one of the most important reasons for recognizing the Polish tax system as complicated. The research methods used in this study were the analysis of the law, the method of description, deduction and synthesis.

Keywords: tax deductible cost, cost, tax law.

1. Wstęp

Podatki są nieodzownym elementem funkcjonowania każdego przedsiębiorstwa. Choć podatki dochodowe nie są głównym źródłem dochodów budżetowych, to z punktu widzenia przedsiębiorcy-podatnika silnie oddziałują na decyzje ekonomiczne, ponieważ obciążają część wypracowanego zysku – stąd należą do grupy podatków bezpośrednich. Przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych jest dochód rozumiany jako różnica między przychodami a kosztami uzyskania przychodów. To właśnie te ostatnie są najczęstszym źródłem, z jednej strony, wątpliwości podatnika, z drugiej zaś – powodem sporów podczas kontroli podatkowych. Dzieje się tak z racji nieprecyzyjności przepisów prawa podatkowego. Koszty uzyskania przychodów są rozległym polem do kreowania podstawy opodatkowania, a tym samym zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Koszty w rozumieniu podatkowym przysparzają wątpliwości służbom księgowym, doradcom podatkowym, a także służbom skarbowym. Enigmatyczna i dość lakoniczna definicja kosztów, zawarta w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) i prawnych (CIT), powoduje publikowanie sprzecznych tez w interpretacjach podatkowych, uchwałach, orzecznictwie czy wyjaśnieniach. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza pojęcia kosztu (używanego w literaturze, w naukach ekonomicznych, zasadach rachunkowości, a przede wszystkim w prawie podatkowym) pod kątem odmienności i sprzeczności występujących w wyjaśnieniach, interpretacjach czy orzecznictwie. Autorzy artykułu wskazują na – istniejący od chwili wprowadzenia zasad opodatkowania podatkami dochodowymi – problem definicji, odmienności i sprzeczności jej rozumienia, istniejący zarówno w nauce, jak i praktyce. Brak precyzyjnych zasad, w szczególności odnoszących się do kosztów uzyskania przychodów, jest zdaniem autorów jedną z istotnych przyczyn uznawania polskiego systemu podatkowego za skomplikowany, a tym samym powodujący problemy i spory na linii aparat skarbowy–podatnik. Metodami badawczymi wykorzystanymi w niniejszym opracowaniu były: analiza zapisów ustawowych, metoda opisu, dedukcji i syntezy.

2. Definicja kosztu uzyskania przychodów

W zasadzie można stwierdzić, że dochód będący przedmiotem opodatkowania jest wynikiem analiz i badań nauki w kontekście funkcjonowania zasady sprawiedliwości podatkowej oraz zdolności płatniczej podatnika. W tym zakresie ukształtowały się teorie podatkowe A. Smitha i A. Wagnera. Przewodnią myślą tego pierwszego był nurt związany z proporcjonalnością opodatkowania dochodu, a on związany jest ze zdolnością finansową podatnika [Smith 1954, s. 584]. Progresywność opodatkowania, będąca w opozycji do równości (proporcjonalności) obciążenia dochodów podatkami, to idea opodatkowania postulowana przez A. Wagnera [1980, s. 288]. Zdolność płatniczą można zatem określić mianem granicy, której podatek nie powinien przekraczać [Gomułowicz 1990, s. 26]. Przyjęła się jednak zasada –

zarówno w literaturze naukowej, jak i praktyce podatkowej ustawodawców – że im podatnik zamożniejszy, tym może zapłacić większy podatek [Bolkowiak 1985, s. 26]. U podatników zaś, szczególnie tych osiągających dochody z działalności gospodarczej, zwiększenie obciążeń podatkowych powoduje niechęć do ich płacenia i podejmowania ryzyka sporów podatkowych [Sokołek 2017, s. 252].

Przedmiotem opodatkowania jest dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania w roku podatkowym [Ustawa z 15.02.1992, art. 7 ust. 2]. Artykuł 11 ustawy o PIT oraz art. 12 ustawy o CIT zawierają otwarty katalog przysporzeń, które stanowić mogą przychód. Ogólnie mówiąc, przychodem w myśl zasad podatkowych jest każde przysporzenie majątkowe o charakterze trwałym i bezwrotnym [<https://www.finanse.mf.gov.pl> (25.06.2018)] w postaci otrzymanych lub postawionych do dyspozycji środków pieniężnych lub innych świadczeń [Olchowicz, Jamroży 2018, s. 56]. Drugą kategorią kształtującą podstawę opodatkowania w podatkach dochodowych jest koszt, nazywany w prawie podatkowych kosztem uzyskania przychodów. Definicje kosztów w obu ustawach o podatku dochodowym (PIT i CIT) są niemal identyczne. Art. 15 ustawy o CIT i art. 22 ustawy o PIT definiują koszty uzyskania przychodów następująco: „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów [...]” [Ustawa z dnia 15.02.1992, art. 15; Ustawa z 26.07.1991, art. 22]. Z konstrukcji przepisu prawa nie wynika zatem, co to są koszty, ponieważ kosztami uzyskania przychodów są koszty. Co to są więc koszty? W dalszej treści przepisów prawa w podatkach dochodowych pojawiają się stwierdzenia, że kosztem uzyskania przychodów są również wydatki. Czy zatem ustawodawca stosował zamiennie te słowa na określenie kosztów uzyskania przychodów? Przepis prawa powinien zawierać precyzyjne i jednoznaczne stwierdzenia, niebudzące wątpliwości u osób stosujących przepisy prawa.

Autorzy niniejszego artykułu wskazują, że koszt nie zawsze musi być wydatkiem, a wydatek nie musi być jednoznacznie kojarzony z kosztem. Przykładem mogą być ujemne różnice kursowe czy amortyzacja środka trwałego wniesionego jako aport. Polskie zasady podatkowe przewidują również liczne koszty uzyskania przychodów, które mają charakter zryczałtowany, np. w zakresie stosunku pracy czy umów-zleceń, a nawet zryczałtowany charakter używania prywatnego majątku do celów służbowych. Koszty zatem nie mają wówczas charakteru wydatku. Liczne interpretacje, orzeczenia i wyroki sądów administracyjnych również stawiają bezzasadną (wg autorów artykułu) równość między kosztem a wydatkiem poprzez wymienne używanie słów „koszt” lub „wydatek”. Na przykład Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z 8 kwietnia 2013 r. [Wyrok NSA z 8 kwietnia 2013] twierdzi, że „w rozpoznawanej sprawie trafnie podkreślił sąd pierwszej instancji, że kosztami uzyskania przychodów będą wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jeżeli są racjonalnie uzasadnione, a każdy wydatek poza wskazanymi w ustawie wymaga indywidualnej oceny pod kątem jego związku z przychodem,

racjonalności działania dla osiągnięcia tego przychodu”, jednak „każdy wchodzący w rachubę, jako koszt uzyskania przychodów powinien przejść test [...] pod kątem pozostawiania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami osiąganymi przez podatnika”.

Literatura naukowa próbuje usystematyzować i znaleźć wspólny mianownik w wydawanych oficjalnych pismach urzędowych. W duchu urzędowych interpretacji koszty opisują np. A. Mastalski czy H. Litwińczuk: „Kosztami – w braku precyzyjnej definicji ustawowej – są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodu. Ogólnikowość takiego ujęcia sprawia jednak, że to właśnie problem kosztów jest jedną z głównych przyczyn sporów” [Mastalski 2016, s. 370-371; Litwińczuk 2001, s. 109-113]. L. Etel twierdzi, że podatki dochodowe – zwłaszcza w zakresie kwalifikowania kosztów uzyskania przychodów – „mają bardzo skomplikowaną i kazuistyczną konstrukcję” [Etel 2008, s. 39]. „Regulacja prawna kosztów uzyskania przychodów stanowi jeden z najbardziej skomplikowanych elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego. W podatku dochodowym bowiem podstawowe znaczenie ma nie tyle ekonomiczny lub rachunkowy koszt osiągnięcia przychodu, lecz koszt »prawny« – taki jaki został uznany przez ustawodawcę za możliwy do odliczenia” [Mastalski 2016, s. 435], o ile jednak został wskazany i określony. Czy zatem nie wydaje się racjonalniejsze doprecyzowanie definicji ustawowej niż opieranie się na licznych interpretacjach? Taki stan rzeczy powoduje chaos w porządku prawnym i prowadzi do dezorientacji podatnika, choć zgodnie z art. 121 Ordynacji podatkowej: „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”. W rzeczywistości jednak często podatnicy podejmują próbę ucieczki przed opodatkowaniem [Sokołek 2013, s. 207], dając tym samym wyraz braku szacunku dla regulacji prawnych w podatkach [Gomułowicz 1990, s. 24]. Język podatkowy, budując niejako własny słownik pewnych pojęć, rozumianych jedynie w kontekście zasad podatkowych, używany jednocześnie w regulacjach prawnych, orzecznictwie czy nauce, stawia często równość w zakresie pojęcia kosztu i wydatku. W. Nykiel stwierdza, że „trzecią przesłanką jest brak zaliczenia poniesionego przez podatnika **wydatku do kategorii wydatków nieuznanych za koszty uzyskania przychodów**” [Nykiel 2015, s. 234].

Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 11 września 2000 r. [Wyrok NSA z 11 września 2000] określa, że „spółka powinna wykazać zależność **wydatku** [podkreślenie autorów artykułu] na remont lokalu z możliwością przyczynienia się do ich osiągnięcia przychodu, czyli że celem tego **wydatku** było rzeczywiście osiągnięcie przychodu”. W innym wyroku NSA twierdzi, że „wydatki, które spółka poniesie w związku ze wskazanym we wniosku ubezpieczeniem, nie mają na celu osiągnięcia przychodów lub zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów [...]” [Wyrok NSA z 21 lutego 2013]. Następnie NSA w wyroku z 25 listopada 2004 r. (FSK 671/04) stwierdza, że „poniesione **wydatki** na usługi pośrednictwa [...] oraz określone warunki w umowie, to tym samym związane z tym **wydatki** **uznać należy za koszty uzyskania przychodów**”. W tym samym duchu wyrażony został pogląd

w wyroku NSA z 14 czerwca 2013 r., w którym potwierdzono, że „związek **wydatku** z przychodem musi być realny [...]. Podatnik musi podać konkretne okoliczności wskazujące na związek **wydatku** z przychodami” [Wyrok NSA z 25 listopada 2004].

Czy zatem kwalifikowanie jako koszt uzyskania przychodów powinno nastąpić w momencie zapłaty (zasada kasowa)? Taka teza wydaje się sprzeczna i nielogiczna (z niektórymi wyjątkami, które są zawarte bezpośrednio w ustawie, np. zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wynagrodzeń z tytułu umów-zleceń czy odsetek) w świetle treści art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, który określa, że „za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku)”. Nie ma zatem znaczenia, czy koszt jest wydatkiem – czyli został opłacony. Taką tezę potwierdza np. dyrektor Izby Skarbowej z Łodzi w interpretacji z 3 września 2014 r., gdzie jednoznacznie stwierdza, że „dla celów podatkowych, co do zasady, nie ma znaczenia faktyczna zapłata, ale poniesienie kosztu, czyli wystawienie na rzecz podatnika faktury. [...] Czym innym jest natomiast wydatek polegający na uregulowaniu, finansowym wywiązaniu się z zobowiązania [...]. Poniesienie kosztu [...] nie ma nic wspólnego z dokonaniem wydatku pokrywającego koszt” [Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 września 2014]. Podstawą kwalifikowania kosztów do odpowiedniego okresu w rachunku zysków i strat jest zasada memoriału. Zasada ta została określona w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości i wyraża się tym, że w księgach rachunkowych powinny zostać ujęte wszystkie przychody i związane z nimi koszty dotyczące danego roku obrotowego bez względu na termin ich zapłaty. W myśl tej zasady momentem ujęcia efektów transakcji i zdarzeń gospodarczych powinien być moment zajścia transakcji/ zdarzenia, a nie moment wystąpienia przepływów pieniężnych z tego tytułu [Walińska (red.) 2009, s. 127]. Zasada ta jest przeciwieństwem zasady kasowej. Zgodnie z zasadą kasową bowiem ujmuje się realne strumienie wpływów i wydatkowania środków pieniężnych, a więc ewidencjonuje operacje gospodarcze w momencie przepływu środków pieniężnych z tego tytułu.

Celem wprowadzenia i stosowania zasady memoriałowej jest wykazanie wszystkich realnych przychodów i kosztów danego okresu. Obliguje do ujęcia wszystkich operacji gospodarczych w księgach rachunkowych i sprawozdawczości finansowej danego roku obrotowego, bez względu na to, czy jednostka posiada dokumenty potwierdzone przez kontrahentów na przebieg i charakter operacji gospodarczej [Gos 2016, s. 7].

W praktyce jednak ustawa o rachunkowości zawiera niewiele przepisów doprecyzowujących moment ujęcia przychodów i kosztów w księgach rachunkowych. W tym zakresie należy odnieść się do art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który wskazuje, że w wyniku finansowym należy ująć zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również odpisów amortyzujących i umorzeniowych, wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i ponie-

sione pozostałe koszty operacyjne oraz rezerwy na znane jednostce ryzyko. Brak szczegółowych wytycznych w tym zakresie prawa bilansowego sprawia, że podatnicy w praktyce, gdy nie stoi to w sprzeczności z zapisami ustawy o rachunkowości, stosują zasady podatkowe.

W tym kontekście ważny wydaje się wyrok NSA z 20 grudnia 2012 r., w którym wskazano, że „pojęcia kosztu w ujęciu przepisów o rachunkowości **nie należy** utożsamiać z definicją sformułowaną na potrzeby prawa podatkowego” [Wyrok NSA z 20 grudnia 2012]. WSA w Krakowie odsyła również do ustawy o rachunkowości, ale jedynie w kontekście związku techniczno-formalnego, sprowadzającego się „do korzystania przez te dwa systemy prawa z tej samej ewidencji, tj. ksiąg rachunkowych. [...] Przepisy ustawy o rachunkowości nie mogą decydować o sposobie ustalania podstawy opodatkowania” [Wyrok WSA w Krakowie z 19 grudnia 2013]. A. Mariański podziela tezy zawarte w wyrokach WSA i NSA, twierdząc, że ustawodawca nie uzależnił faktu poniesienia kosztu od przyjętych przez podatnika zasad rachunkowości [Mariański 2011, s. 22]. Inaczej zaś stwierdził np. NSA w wyroku z 20 lipca 2011 r.: „ustawodawca, definiując pojęcie poniesienia kosztu, odwołał się do pewnych pojęć, znanych przepisom o rachunkowości [...], niezbędne jest więc odwołanie się przy ich wykładni do przepisów ustawy o rachunkowości” [Wyrok NSA z 20 lipca 2011]. Również w zupełnej opozycji formułuje tezę dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 6 czerwca 2013 r., w której jednoznacznie stwierdza, że konstrukcja art. 15 ustawy o CIT oznacza, że „ujęcie kosztu w księgach jest warunkiem rozpoznania kosztu dla celów podatkowych, istotny jest również dzień, do jakiego dany koszt przyporządkowano dla celów rachunkowych. [...] moment uznania wydatku za koszt podatkowy jest w obecnym stanie prawnym uzależniony od uznania go za taki koszt w ujęciu bilansowym”. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy twierdzi zaś, że „istnieje pełne uzasadnienie dla rozliczania kosztów innych niż bezpośrednie [...] poprzez odpowiednie rozliczenia ich w czasie zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów określonych w ustawie o rachunkowości” [Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 września 2014]. Podobnie twierdzi dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: „biorąc pod uwagę, jeżeli zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie o rachunkowości, poniesione koszty [...] rachunkowo rozpozna w czasie [...], to powinno w taki sam sposób zaliczone być do kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych” [Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 lipca 2014]. Jak zatem mają postąpić podatnik i jego służby księgowo, analizując sprzeczne tezy organów podatkowych i sądów administracyjnych?

3. Zakończenie

Opodatkowanie dochodu w celu spełnienia teorii sprawiedliwości i zdolności płatniczej podatników wydaje się stać w sprzeczności z ogólnymi zasadami ekonomii. Naturalną motywacją do prowadzenia działalności gospodarczej jest chęć osiągnięcia

zysku, a właściwie maksymalizacji nadwyżki finansowej pomiędzy przychodami a kosztami danego okresu. Z podatkowego punktu widzenia jednak przedsiębiorca jako podatnik dąży do minimalizacji obciążeń podatkowych. Obniżenia wartości zobowiązania podatkowego może dokonać poprzez nieujawnianie przychodów – co obecnie staje się coraz trudniejsze ze względu na wprowadzane przez aparat fiskalny uszczelnienia systemu podatkowe (JPK, kampanie „Weź paragon” itd.) – lub maksymalizowanie kosztów (podatkowych), które obniżą dochód lub wygenerują stratę. Brak jednoznacznych definicji i mylne stosowanie synonimów kosztu i wydatku powodują problemy w ujmowaniu danego kosztu uzyskania przychodów w księgach podatkowych, zarówno pod względem momentu (koszt – zasada memoriału, wydatek – zasada kasowa), jak i zasadności poniesienia danego kosztu.

Niewątpliwie potrzebna jest w tym zakresie jedna, jednoznaczna wykładnia prawa podatkowego i bilansowego, która pozwoli podatnikom właściwie stosować zapisy prawa, a organom skarbowym rozliczać podatników z ich przestrzegania.

Literatura

- Bolkowiak I., 1985, *Opodatkowanie dochodów ludności w warunkach reformy gospodarczej*, Instytut Finansów, Warszawa.
- Etel L., 2008, *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Gomułowicz A., 1990, *Zasada zdolności płatniczej podatnika*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, R. LII, z. 3-4.
- Gos W., 2016, *Zasada memoriału*, Rachunkowość, nr 10.
<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FCB55B8232> (25.06.2018).
<https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/b4012317-ac90-43ff-b11e-c911c184d23c> (25.06.2018).
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 września 2012 r., ITPB/423-315c/12/PS.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 lipca 2014 r., IPPB3/423-416/14-4/EŻ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 września 2014 r., IPTPB3/423-200/14-2/KJ.
- Litwińczuk H., 2001, *Prawo podatkowe przedsiębiorstw*, KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa.
- Mariański A., 2011, *Rozliczenie kosztów podatkowych – według przepisów prawa podatkowego czy bilansowego*, Przegląd Podatkowy, nr 8.
- Mastalski R., 2016, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Nykiel W., 2015, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Olchowicz I., Jamroży M., 2018, *Rachunkowość podatkowa. Analiza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*, Difin, Warszawa.
- Smith A., 1954, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sokołek M., 2013, *Sposoby ograniczania szarej strefy*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. 14, nr 1.
- Sokołek M., 2017, *Reakcje podatników na wprowadzenie nowego obowiązku podatkowego na przykładzie opodatkowania sprzedaży przetworzonych produktów rolnych*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. 18, nr 9/3.
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036.
- Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1509.

- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018 r., poz. 395.
Wagner A., 1980, *Finanzwissenschaft*, Leipzig.
Walińska E. (red.), 2009, *Rachunkowość*, Wolters Kluwer, Warszawa.
Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2013 r., II FPS 7/12, LEX nr 1297908.
Wyrok NSA z dnia 11 września 2000 r., I SA/Ld 358/00, LEX 654630.
Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2013 r., II FSK 2039/11.
Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2011 r., II FSK414/10.
Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2012 r., II FSK 958/11.
Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2013 r., II FSK 1322/11 LEX 1329266.
Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2004 r., FSK671/04.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 grudnia 2013 r., I SA/Kr 1700/13.