„Krytyka Prawa" 2013, tom 5, s. 281–300, ISSN 2080-1084, Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego

Robert Zieliński

Koszty uzyskania przychodów z działalności gospodarczej osób fizycznych jako bariera rozwoju przedsiębiorców w Polsce – wybrane problemy[1]

STRESZCZENIE

Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest wykazanie, że istniejące obecnie regulacje normatywne dotyczące problematyki kosztów uzyskania przychodów należą do najbardziej skomplikowanych zagadnień podatku dochodowego od osób fizycznych, są nazbyt rozbudowane i nieprecyzyjne, przez co nie sprzyjają efektywnemu prowadzeniu działalności gospodarczej przez osoby fizyczne i – w przekonaniu autora – mogą zostać uznane za jedną z istotnych barier w rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. W prezentowanym opracowaniu przedstawione zostały ponadto rozwiązania prawne, jakie w tym zakresie obowiązują w Republice Czeskiej oraz na Węgrzech. Ich przegląd stanowi podstawę dla sformułowania wniosków *de lege ferenda*.

[1] Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/03/B/HS5/02545.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

„Krytyka Prawa" 2013, tom 5, s. 281—300, ISSN 2080-1084, Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego

Robert Zieliński

Tax Deductible Expenses from the Business Activity of Natural Persons as an Impediment to the Development of Entrepreneurs in Poland – Selected Problems

ABSTRACT

The main aim of this study is to prove that current regulations governing tax deductible expenses are one of the most complicated issues of personal income tax. They are excessively complex and inaccurate, hence they do not support the effective conduct of business activity and, according to the author, they may be construed as one of the major impediments to the development of entrepreneurship in Poland. Further, this study describes the legal solutions that apply in the Czech Republic and Hungary and their review forms the basis for drawing conclusions *de lege ferenda*.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

1

WSTĘP

Koszty uzyskania przychodów są podstawowym elementem, który – obok przychodów – w bezpośredni sposób determinuje wysokość uiszczanego podatku dochodowego. Z tego też powodu prawidłowe uregulowanie prawne, wykładnia oraz stosowanie w praktyce istniejących w tym zakresie regulacji normatywnych ma istotne znaczenie nie tylko dla samych podatników, ale również dla Skarbu Państwa. Tymczasem, problematyka dotycząca kosztów uzyskania przychodów i ich prawnej kwalifikacji jest jednym z najszerszych zagadnień ustawy podatku dochodowego od osób fizycznych, które wywołuje szereg wątpliwości co do stosowania istniejących w tym zakresie regulacji prawnych w sposób zgodny z prawem[2]. W konsekwencji na tle omawianych przepisów prawa powstaje najwięcej sporów podatników z organami skarbowymi. Mając powyższe na uwadze, uprawnione wydaje się w moim przekonaniu twierdzenie, że zawarte w u.p.d.o.f. rozbudowane i nieprecyzyjne regulacje prawne dotyczące kosztów podatkowych uznać można za jedną z istotnych barier ograniczających rozwój przedsiębiorczości w Polsce.

2

NORMATYWNA REGULACJA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW I PROBLEMY ZWIĄZANE Z JEJ STOSOWANIEM W PRAKTYCE

Problematyka kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych znalazła swoje unormowanie w art. 22 i 23 u.p.d.o.f. Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. za koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

---

[2] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm., dalej jako u.p.d.o.f.).

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

Przedstawiona powyżej definicja, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.[3], nawiązuje do tradycji przedwojennego podatku dochodowego z 1920 r.[4]. Jak wynika z powyższego sformułowania, ustawodawca, definiując pojęcie kosztów uzyskania przychodów, nie wymienił w nim katalogu wszystkich racjonalnie uzasadnionych wydatków, które na mocy przepisów u.p.d.o.f. stanowiłyby koszty podatkowe i tym samym pomniejszały osiągnięty przez podatników dochód do opodatkowania. Stworzenie takiego wyliczenia nie byłoby możliwe z uwagi na mnogość i stały rozwój różnego rodzaju działalności, jak też różnorodność zdarzeń gospodarczych zachodzących w praktyce gospodarczej, które podlegają opodatkowaniu. Dlatego też prawodawca, formułując pojęcie kosztów uzyskania przychodów, określił je w sposób generalny, wskazując na pewne cechy, jakie musi spełniać dany koszt, by w świetle przepisów u.p.d.o.f. mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu[5].

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się ponadto, że przyjęta w omawianych przepisach definicja kosztów uzyskania przychodów zbudowana została z dwóch zasadniczych elementów tworzących swoistą klauzulę generalną[6]. Pierwszy wskazuje na pewne cechy pozytywne, jakie musi spełniać poniesiony przez podatnika wydatek, by mógł zostać zaliczony w poczet kosztów podatkowych. Natomiast drugi, określany jako przesłanka negatywna, stanowi warunek, by poniesiony przez podatnika wydatek nie znajdował się w katalogu wydatków, które prawodawca *expressis verbis* wymienił w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.

W judykaturze oraz doktrynie prawa podatkowego podnosi się także, że za koszty uzyskania przychodów uznaje się wydatki, które mają związek z prowadzoną przez podatnika działalnością, tj. takie, które służą osiąganiu przychodów z wykonywanej działalności gospodarczej, oraz które zostały w niebudzący wątpliwości sposób udokumentowane. Przepisy u.p.d.o.f.

---

[3] Od 1 stycznia 2007 r. definicja kosztów uzyskania przychodów została uzupełniona o koszty poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, por. art. 1 pkt. 15 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588).

[4] Por. art. 6 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550).

[5] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, wyd. 3, LEX/el, 2013, nr 140185.

[6] Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 399; L. Kleczkowski, *Definicja kosztów uzyskania przychodów jako klauzula generalna*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 4, s. 23–36.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

nie zawierają uregulowań prawnych określających zasady dokumentowania ponoszonych przez podatników wydatków. Wskazówek w tym zakresie należy szukać w innych aktach prawnych[7]. Dopiero łączne spełnienie wszystkich wyżej omówionych przesłanek pozwala poniesiony przez podatnika wydatek uznać za koszt uzyskania przychodów[8]. Podkreślenia wymaga jednakże to, że z uwagi na istniejącą w podatku dochodowym od osób fizycznych zasadę jego samoobliczenia weryfikacja tych warunków w całości spoczywa na podatniku. Oznacza to, że to podatnik ponosi odpowiedzialność (w tym głównie finansową) za błędnie podjęte decyzje w tym zakresie.

W świetle powyższych twierdzeń w piśmiennictwie przyjmuje się, że za koszty uzyskania przychodów uznać można jedynie wydatki o charakterze definitywnym (kategorycznym), a więc takie, które nie zostały (lub nie mogą być) zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie. Tym samym za koszt uzyskania przychodu nie uznaje się poniesionych przez podatnika należności, które co do zasady podlegają zwrotowi (np. kaucji, czy wadium). Ponadto warunkiem formalnym uznania określonego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest jego faktyczne poniesienie. Zgodnie z powyższym kosztami podatkowymi mogą być wyłącznie te wydatki, których ekonomiczny ciężar został poniesiony przez podatnika[9]. Ma to miejsce jedynie wówczas, gdy zdarzenie powodujące konieczność poniesienia określonego wydatku w rzeczywistości nastąpiło.

Zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie prawa podatkowego jednogłośnie wskazuje się, że aby zakwalifikować poniesiony przez podatnika wydatek w poczet kosztów podatkowych, celem jego poniesienia powinno być osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Pomimo jednomyślności, jaka istnieje w tym zakresie, kryterium to nie było dotychczas jednolicie rozumiane w judykaturze, co stwarzało wiele praktycznych problemów w stosowaniu omawianych przepisów

---

[7] W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.), natomiast w przypadku podatników prowadzących księgę przychodów i rozchodów w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. nr 152, poz. 1475, z późn. zm.).

[8] Por. W. Nykiel, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3, s. 3.

[9] Por. np. wyrok NSA oz. w Białymstoku z dnia14 grudnia 1994 r., sygn. akt SA/BK 79/94, – treść orzeczenia dostępna w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl, zwanej dalej: CBOSA.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

prawa. Analizując bogaty dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych, wskazać można orzeczenia, w których dla uznania poniesionego wydatku za koszt uzyskania przychodu wymagano istnienia ścisłego i bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem, a osiągniętym przychodem[10], jak też rozstrzygnięcia, w których eksponowany był zamiar podatnika, co do osiągnięcia przychodów poprzez poniesienie wydatku i brany pod rozwagę całokształt okoliczności, jakie istniały w chwili jego ponoszenia, w szczególności stan wiedzy podatnika istniejący w czasie podejmowania decyzji o dokonaniu wydatku[11]. Zmiana przepisów, jaka nastąpiła w tym zakresie z dniem od 1 stycznia 2007 r., polegająca na dookreśleniu, że kosztami uzyskania przychodów są także koszty poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu, rozwiała powyższe wątpliwości. Tym samym nie powinno być już obecnie wątpliwości, że o podatkowej kwalifikacji kosztów przesądza to, czy z poniesieniem przez podatnika wydatku wiązało się prawdopodobieństwo powstania przychodu[12]. Powyższe oznacza, że aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, to między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo-skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie czy też zwiększenie przychodu[13], natomiast brak „skutku", tj. przychodu, nie może dyskwalifikować danego wydatku jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia przychodu[14].

Poniesiony przez podatnika wydatek, jeśli ma być zaliczony w poczet kosztów podatkowych, nie może ponadto znajdować się w katalogu wydatków, których w świetle przepisów u.p.d.o.f. nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. Wykaz tych wydatków zawarty jest w art. 23 u.p.d.o.f.,

---

[10] Por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1242/94, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1996, nr 1, poz. 11; wyrok NSA z dnia 18 maja 1995 r., sygn. akt SA/Kr 1768/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 1, poz. 16; wyrok NSA z dnia 11 listopada 1996 r., sygn. akt SA/Sz 3298/95, LexPolonica nr 342379; wyrok NSA z dnia 18 lutego 1998 r., sygn. akt I SA/Ka 1241/96, LexPolonica nr 2231489; wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1231/2007, LexPolonica nr 1973957.

[11] Por. np. wyrok NSA z dnia 12 listopada 1996 r., sygn. akt SA/Ł 1131/95, Serwis Podatkowy 1999, nr 5, s. 5; wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 538/2006, LexPolonica nr 1331874; wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r., sygn. akt I SA/Wr 482/97, LexPolonica nr 346413; wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r., sygn. akt I SA/Łd 1243/96, LexPolonica nr 339144.

[12] Por. A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodu. Zasady ogólne*, Warszawa 2005, s. 68.

[13] Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 768/04, LEX nr 15278.

[14] Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 1 czerwca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 1596/97, LEX nr 42028.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

który tworzy katalog tzw. kosztów niepotrącalnych, tj. tych, które nie mogą być zaliczane w poczet kosztów podatkowych, także wówczas, gdy zostały poniesione w celu uzyskania (zabezpieczenia lub zachowania źródła) przychodów i były bezpośrednio związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Lista wyżej wymienionych wydatków składa się obecnie z ponad 70 pozycji. W doktrynie prawa podatkowego katalog ten określa się jako obszerny, kazuistyczny i drobiazgowy. Spowodowane to zostało licznymi jego modyfikacjami wywołanymi w głównej mierze koniecznością dostosowania tegoż katalogu do zmieniających się warunków gospodarowania[15]. Warto również podkreślić, że omawianego wyliczenia nie można rozumieć w ten sposób, iż każdy koszt, który nie został w nim zamieszczony, z mocy prawa uznawany jest koszt podlegający odliczeniu. Potwierdza to utrwalona od blisko 20 lat linia orzecznicza Naczelnego Sądu Administracyjnego, z której wynika, że art. 23 u.p.d.o.f. nie jest jedynie prostym przeciwstawieniem art. 22 u.p.d.o.f. Samo wyliczenie kosztów, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, nie stwarza bowiem domniemania, że wszelkie pozostałe koszty, które nie zostały wymienione w art. 23 u.p.d.o.f., z mocy samego prawa uznawane są za koszty podlegające odliczeniu. Niezbędne jest również spełnienie przez te wydatki przesłanek pozytywnych wskazanych w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. – przede wszystkim koszt ten musi zostać faktycznie i definitywnie poniesiony, a także mieć związek z uzyskanym przychodem w tym sensie, że musi wpływać na jego powstanie bądź zwiększenie[16].

Zawarty w u.p.d.o.f. rozbudowany wykaz kosztów niepotrącalnych stwarza liczne wątpliwości interpretacyjne. Ciekawy przykład stanowią tzw. koszty reprezentacji. Zgodnie z treścią art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Przyjęte rozwiązanie nie oznacza jednak, że wydatki na zakup wyżej wymienionych artykułów spożywczych lub

---

[15] W. Wójtowicz, *Podatki państwowe* (w:) W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 272 oraz 307.

[16] Por. m.in. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., sygn. akt SA/Łd 2752/95, LEX nr 27438, wyrok NSA z dnia 3 marca 1998 r., sygn. akt III SA 271/97, Monitor Podatkowy 1999, nr 7, s. 35, wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 2116/98, LEX nr 43911, wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 768/04, LEX nr 152780, wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 563/06, LEX nr 389357.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

usług w każdym przypadku stanowić będą tzw. koszty niepotrącalne. Jak wynika z treści powołanych wyżej przepisów prawa, nie uważa się ich za koszty uzyskania przychodów jedynie wówczas, gdy mają charakter wydatków reprezentacyjnych. Zasadniczy problem polega jednak na tym, że pojęcie „reprezentacji" nie zostało dotychczas zdefiniowane w ustawach podatkowych. Stało się to źródłem licznych wątpliwości co do stosowania tego terminu w prawie podatkowym w sposób zgodny z prawem[17]. Istniejącej sytuacji nie poprawia także brak jednolitego orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie. Większość judykatury, zgodnie definicjami przyjętymi w słownikach języka polskiego[18], reprezentację utożsamia z okazałością, wystawnością, wytwornością, sposobem podejmowania interesantów i kontrahentów, oddziaływaniem na zewnątrz na nieokreślonego kontrahenta[19]. W świetle powyższego, za wydatki o charakterze reprezentacyjnym uznaje się wydatki, których celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami[20]. Jednakże w orzecznictwie spotkać można także stanowisko odmienne. Zgodnie z nim w prawie podatkowym termin „reprezentacja" rozumieć należy jako „przedstawicielstwo podatnika, działanie w jego imieniu, w jego interesie, na jego rzecz", a nie jako „wystawność, wytworność, okazałość"[21]. Przyjęcie takiej wykładni pojęcia „reprezentacja" prowadzi do wniosku, że za wydatki o charakterze reprezentacyjnym uznaje się wszystkie wydatki poniesione na usługi i artykuły, które związane są z reprezentowaniem podatnika lub prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa i to niezależnie także od tego, czy usługi te i zakupione artykuły były wykorzystywane w kontaktach z kontrahentami w siedzibie przedsiębiorstwa (zakładu), czy też poza nią[22]. Stanowisko to

---

[17] Por. R. Zieliński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r. II FSK 2200/10*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2013, nr 3, s. 197.

[18] Por. np. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1992; A. Markowski (red.), *Nowy słownik poprawnej polszczyzny PWN*, Warszawa 1999; S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, tom 3, Warszawa 2008.

[19] Por. wyroki WSA: w Krakowie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 620/10, LexPolonica nr 2476407; w Warszawie z dnia 30 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 837/10, LEX nr 757790 oraz wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r., sygn. akt III SA 1994/99, LEX nr 47078.

[20] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, wyd. 3, LEX/el, 2013, nr 140185.

[21] Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10, LexPolonica nr 3060272.

[22] Ibidem.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

wydaje się być trudne do zaakceptowania. Trzeba jednak mieć świadomość tego, że do czasu nowelizacji istniejących w tym zakresie przepisów prawa lub wydania ogólnej interpretacji podatkowej przez Ministra Finansów organy skarbowe mogą się na nie skutecznie powoływać w sporach, które toczą z podatnikami[23].

Z regulacji prawnych dotyczących kosztów uzyskania przychodów wynika także, że wskazanie przez ustawodawcę wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, jako przykładowych kosztów niepotrącalnych nie oznacza bynajmniej, że wydatki tego rodzaju nie mogą stanowić dla podatnika kosztu podatkowego. Oceniając ich charakter, w każdym przypadku należy dokonać odrębnej ich kwalifikacji. W zależności bowiem od profilu prowadzonej działalności gospodarczej dla jednych podatników wydatki te stanowić będą koszty uzyskania przychodów, podczas gdy dla innych będą one z tego katalogu wyłączone. Przykładowo, jeśli podatnik jest producentem naczyń kuchennych, czy też sprzętu barowego, zakup artykułów spożywczych, kawy bądź alkoholi celem wykorzystania ich w prezentacji możliwości technicznych i użytkowych produkowanych urządzeń niewątpliwie stanowić będzie koszt uzyskania przychodu[24]. Inaczej natomiast należy ocenić i zakwalifikować zakup posiłku przez podatnika dla kontrahenta na kolacji biznesowej. W tym przypadku istnieją już znaczne wątpliwości, czy poniesiony przez niego

---

[23] Warto podać, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. za koszty uzyskania przychodów nie uważano wydatków poniesionych na reprezentację i reklamę w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona była w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. Powyższe rozwiązanie oznaczało, że ponoszone przez podatnika wydatki na reprezentację mogły być zaliczane w poczet kosztów podatkowych jedynie w granicach przewidzianego przez przepisy prawa limitu. Tym samym stwarzało znacznie mniej problemów o charakterze interpretacyjnym, gdyż w doktrynie i judykaturze w dość jednolity sposób przyjmowano, że pewnego rodzaju wydatki, m.in. na zakupu odzieży, wszelkie koszty związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów zagranicznych, jak też koszty uczestnictwa gospodarzy w przyjęciach i imprezach organizowanych na rzecz tych delegacji lub kontrahentów, wartość upominków i nagród rzeczowych służących reprezentacji oraz reklamie, jak też produktów zużytych na degustacje, koszty poczęstunków gości podatnika, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń, w tym również władz statutowych podmiotów gospodarczych, koszty poczęstunków z okazji świąt branżowych, państwowych, wręczania nagród i odznaczeń, zakup kwiatów, celem wręczenia ich gościom nie mogą być zaliczone w poczet kosztów podatkowych z uwagi na swój reprezentacyjny charakter, por. Instrukcja Ministra Finansów nr 1/KI z dnia 1 lutego 1989 r. w sprawie zmian w typowych planach kont (Dz. Urz. MF nr 1, poz. 2 z późn. zm.) oraz E. Kosiński, *Wydatki na reprezentację i reklamę jako koszty uzyskania przychodów w świetle orzecznictwa NSA i wyjaśnień Ministerstwa Finansów*, Monitor Podatkowy 1999, nr 6, s. 17.

[24] D. Strzelec, *Wydatki niestanowiące kosztu uzyskania przychodów w 2007 r. – najważniejsze zmiany*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

wydatek będzie mógł stanowić koszt uzyskania przychodów, ponieważ istniejące w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych jest bardzo zróżnicowane[25].

Wiele kontrowersji dotyczących kosztów uzyskania przychodów wzbudzają także uregulowania prawne statuujące zasady rozliczania kosztów podatkowych w czasie. Zgodnie z ogólną regułą wyrażoną w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodów mogą być potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Odmienne zasady rozliczania kosztów podatkowych w czasie dotyczą natomiast podatników prowadzących księgi rachunkowe oraz podatników dokumentujących przebieg zdarzeń gospodarczych za pomocą księgi przychodów i rozchodów. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe rozliczają koszty podatkowe według tzw. zasady memoriałowej, tj. za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uznają 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), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Należy przy tym podkreślić, że chodzi w tym przypadku o odniesienie kosztu do określonego okresu, a nie datę ujęcia kosztu w księgach (datę dokonania fizycznego wpisu)[26]. Metoda memoriałowa ma także zastosowanie do podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów pod warunkiem, że stale w każdym roku podatkowym prowadzą te księgi w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do tego roku podatkowego. Pozostali podatnicy tj. dokonujący ewidencji zdarzeń gospodarczych dla celów podatkowych przy pomocy podatkowej księgi przychodów i rozchodów zaliczają poniesione wydatki do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, a więc przy zastosowaniu tzw. metody kasowej. Zgodnie z art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f. w przypadku podatników prowadzących księgi przychodów i rozchodów za

[25] Por. np. wyroki NSA: z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2200/10; z dnia 27 września 2012 r., sygn. akt II FSK 392/11; z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10; z dnia 1 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2438/10; z dnia 19 września 2012 r., sygn. akt II FSK 337/11 oraz wyroki WSA: w Krakowie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 620/10; w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 382/10; w Warszawie z dnia 13 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 752/10; w Poznaniu z dnia 12 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 263/10, CBOSA.

[26] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 1026/08, CBOSA.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe (oraz podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów zgodnie z zasadą memoriałową) istotne znaczenie w kwalifikowaniu kosztów uzyskania przychodów do konkretnych lat podatkowych odgrywa ich podział na koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami i koszty niezwiązane bezpośrednio z przychodami (tzw. koszty pośrednie). Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wprowadza definicji tych pojęć, co wywołuje pewne trudności przy stosowaniu tych przepisów w praktyce. W piśmiennictwie przyjmuje się natomiast, że koszty bezpośrednie obejmują wydatki, które są ściśle (bezpośrednio) związane z danymi przychodami, jakie osiąga podmiot gospodarczy (np. wydatki na nabycie towarów). Za koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem uważa się natomiast koszty związane z funkcjonowaniem podatnika (np. koszty ubezpieczenia, koszty badania sprawozdań finansowych, inne koszty ogólnoadministracyjne).

Koszty uzyskania przychodów, które są bezpośrednio związane z osiągniętymi przychodami i zostały poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w danym roku podatkowym, podlegają odliczeniu w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Oznacza to, że jeśli przychód z tytułu sprzedaży towarów wystąpi u podatnika w bieżącym roku podatkowym, to koszty związane z zakupem tych towarów mogą być potrącone w roku bieżącym, niezależnie od tego, czy zostały poniesione w bieżącym roku podatkowym, czy też w latach wcześniejszych. Podobna zasada obowiązuje w przypadku, gdy koszty poniesiono po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnik osiągnął odpowiadające im przychody (przychód wystąpił w bieżącym roku podatkowym, a koszt w rozumieniu przepisów ustawowych zostanie poniesiony dopiero w roku następnym), lecz do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego albo złożenia zeznania rocznego, jeśli podatnik nie ma obowiązku sporządzania sprawozdania. Jeżeli natomiast koszty te zostały poniesione w następnym roku podatkowym, ale po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego albo złożenia rocznego zeznania, to są one uwzględniane w następnym roku podatkowym. Należy przy tym zauważyć, że powyższa zasada dotyczy także kosztów ponoszonych w latach następnych,

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

choć nie wynika to wprost z literalnej wykładni stosownych przepisów u.p.d.o.f.[27].

Koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (tj. koszty pośrednie), w tym przede wszystkim mające na celu zabezpieczenie bądź zachowanie źródła przychodów, potrącane są w roku ich poniesienia. Jeżeli jednak przekraczają rok podatkowy (np. koszty uzyskania koncesji, koszty ubezpieczenia), a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, zastosowanie znajduje zasada proporcjonalnego ich rozliczania w stosunku do długości okresu, którego dotyczą. Zauważyć należy, że powyższa regulacja odnosi się do kosztów podatkowych, które dotyczą okresu trwającego w co najmniej dwóch różnych latach podatkowych, natomiast niekoniecznie musi to być okres dłuższy niż rok podatkowy. Przykładowo koszty pośrednio związane z przychodami mogą dotyczyć okresu trwającego od września jednego roku do marca roku następnego. Jest to okres 6-miesięczny, ale przypadający w różnych latach podatkowych. W tym przypadku koszt należy rozliczyć proporcjonalnie w 2 latach podatkowych[28]. Zasada proporcjonalnego rozliczania kosztów niezwiązanych bezpośrednio z przychodami dotyczy podatników prowadzących księgi rachunkowe oraz podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów tzw. metodą memoriałową. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów na zasadzie kasowej zaliczą takie koszty bez proporcjonalnego ich rozdzielania w roku ich poniesienia.

Podkreślenia także wymaga, że w wyniku nowelizacji przepisów u.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2013 r. weszły w życie przepisy, które uzależniają możliwość zaliczania do kosztów podatkowych wydatków związanych z prowadzoną działalnością od ich faktycznej zapłaty[29]. Celem wprowadzenia tych regulacji była poprawa płynności finansowej przedsiębiorców i ograniczenie zatorów płatniczych w ich działalności[30]. Zgodnie z treścią art. 24d u.p.d.o.f. w przypadku braku zapłaty kwoty wynikającej z faktury (rachunku), umowy albo innego dokumentu, przed upływem 30 dni od upływu terminu płatności, podatnik zobowiązany jest do zmniejszenia

---

[27] Por. art. 22 ust. 5b u.p.d.o.f.

[28] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 22*...

[29] Por. art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U., poz. 1342).

[30] Por. *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce*, druk sejmowy nr 833.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

kosztów uzyskania przychodów o niezapłaconą kwotę. Regulacja ta zakłada zatem powstanie obowiązku korygowania kosztów uzyskania przychodów przez podatnika w momencie upływu 30 dni od daty terminu płatności należności, jeśli w tym czasie podatnik nie dokonał ciążącej na nim płatności. Zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów w opisanej sytuacji należy dokonać w miesiącu, w którym upłynął wyżej wymieniony 30-dniowy termin. Jeżeli jednak po dokonaniu omawianego zmniejszenia podatnik ureguluje swoje zobowiązanie, to w miesiącu, w którym tego dokona, zobowiązany jest do zwiększenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę dokonanego uprzednio zmniejszenia. Powyższe reguły dotyczą sytuacji, w której ustalony przez strony termin płatności nie przekracza 60 dni. Jeżeli natomiast strony określiły termin płatności dłuższy niż 60 dni, podatnik zobowiązany jest do dokonania korekty kosztów podatkowych o niezapłaconą kwotę z upływem 90 dni od daty zaliczenia jej do kosztów podatkowych. Sytuacja komplikuje się, jeżeli w miesiącu, w którym podatnik zobowiązany jest skorygować koszty podatkowe, nie poniósł żadnych kosztów podatkowych lub poniesione przez niego koszty podatkowe są niższe niż kwota dokonywanego zmniejszenia. Wówczas ciąży na nim obowiązek zwiększenia przychodów podatkowych o korygowaną kwotę.

Przedstawione powyżej regulacje dotyczące korygowania kosztów uzyskania przychodów w przypadku nieuregulowania zobowiązania mają zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy podatnik nie uregulował całej należności, jak też wtedy, gdy uregulował swoje zobowiązanie tylko w części[31]. Jak zauważa się w fachowym piśmiennictwie, omawiane przepisy nie dość, że tworzą dla podatników nowe biurokratyczne obowiązki (księgowanie kosztów wymaga stałego monitorowania płatności i konfrontowania ich z terminami określonymi przez ustawodawcę), to na dodatek wywołują szereg poważnych wątpliwości interpretacyjnych[32]. Pomimo bowiem szczytnych celów, wprowadzone zmiany skomplikowały znacznie kwestię rozliczeń podatkowych zwłaszcza dla podmiotów, które posiadają dużo faktur kosztowych i nie regulują na bieżąco swoich zobowiązań, albo wynegocjowały

[31] Dodać należy, że powyższe przepisy stosuje się w przypadku nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych oraz do tej części odpisów amortyzacyjnych, które podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów.

[32] A. Sacha, *Korekta kosztów uzyskania przychodów przez dłużników*, Wolters Kluwer Polska, www.podatki.abc.com.pl (26.07.2013).

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

sobie dłuższe niż 90 dni terminy płatności[33]. Wprowadzone przepisy wymuszają także modyfikacje systemów informatycznych w taki sposób, by wskazywały one podatnikom niezapłacone faktury, ich terminy płatności oraz terminy dokonania obowiązkowej korekty kosztów uzyskania przychodu, a tym samym ułatwiały prowadzenie rozliczeń podatkowych[34]. Koszty wyżej wymienionych aktualizacji w całości obciążają podatników, dla czego trudno jest znaleźć merytoryczne uzasadnienie.

3

WNIOSKI KOŃCOWE

Z przeprowadzonych dotychczas rozważań wynika, że formułując definicję kosztów uzyskania przychodów, ustawodawca w sposób celowy posłużył się w niej pojęciami elastycznymi, o pewnym stopniu niedookreślenia, w efekcie czego każdy przypadek dotyczący kwalifikowania poniesionych przez podatników wydatków do kategorii kosztów podatkowych należy rozpatrywać odrębnie, przy pełnym uwzględnieniu okoliczności danego przypadku[35]. W konsekwencji powszechnie spotykana w praktyce gospodarczej jest sytuacja, gdy dla jednego podatnika określony wydatek stanowi w świetle przepisów prawa podatkowego koszt uzyskania przychodu, a dla innego nim nie jest. Dlatego też, dokonując oceny zasadności zaliczania określonych wydatków do kosztów podatkowych, podatnicy w sposób ostrożny muszą posługiwać się tezami, jakie formułowane są w orzecznictwie sądowym oraz w piśmiennictwie. Zupełnie inny kontekst faktyczny sprawy może bowiem sprawiać, że pogląd wyrażony przez dany skład orzekający czy też danego autora nie będzie mógł w ogóle znaleźć zastosowania w innej konkretnej sytuacji faktycznej[36]. Sytuacja ta powoduje, że zgodne z przepisami prawa kwalifikowanie ponoszonych przez podatników wydatków w poczet kosztów podatkowych sprawia wiele niczym nieuzasadnionych

---

[33] *Jak sobie poradzić z korektą kosztów podatkowych*, Wolters Kluwer Polska, www.podatki.abc.com.pl (26.07.2013).

[34] T. Waślicki, *Problemy księgowe związane ze stosowaniem przepisów dyscyplinujących zapłatę należności*, komentarz praktyczny, Vademecum Dyrektora Finansowego on-line, ABC/el 2013, nr 166698.

[35] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 22*...

[36] Ibidem.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

problemów. Z tego też powodu istniejące w tym zakresie rozwiązania normatywne stanowią istotną barierę dla rozwoju przedsiębiorców i wymagają nowelizacji. Zasadnym wydaje się rozważenie możliwości przyjęcia rozwiązań prawnych, jakie w tym zakresie funkcjonują w Republice Czeskiej oraz na Węgrzech.

Osoby fizyczne osiągające przychody z działalności gospodarczej lub z innej samodzielnie wykonywanej działalności zarobkowej w Czechach, u których roczny obrót nie przekracza 25 mln koron czeskich, pomniejszają osiągnięte z tej działalności przychody o tzw. zryczałtowane koszty uzyskania przychodów[37]. Ich wysokość jest zróżnicowana i zależy od rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej[38]. Podatnicy, którzy osiągają przychody z produkcji rolnej, gospodarki leśnej oraz gospodarki wodnej, osiągnięte przychody pomniejszają o koszty uzyskania przychodów stanowiące 80% tych przychodów. W przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania jest działalność gospodarcza wykonywana samodzielnie, we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność (tzw. działalność gospodarcza *sensu stricto*), podatnikom przysługuje prawo do odliczenia kosztów w wysokości 60% kwoty osiągniętych przychodów (z wyjątkiem produkcji rzemieślniczej). Natomiast podatnicy, którzy czerpią przychody z innych rodzajów działalności gospodarczej wykonywanej na podstawie odrębnych przepisów prawa (np. adwokaci, biegli rewidenci, doradcy podatkowi, architekci, lekarze) oraz z innej samodzielnie wykonywanej działalności zarobkowej (np. jako tłumacze, eksperci, syndycy masy upadłościowej) mają prawo pomniejszyć osiągnięte z niej przychody o koszty stanowiące 40% ich wysokości, nie więcej jednak niż 800 tys. koron czeskich[39].

Podobne rozwiązanie spotkać można w prawodawstwie węgierskim. Osoby fizyczne posiadające licencję przedsiębiorcy i wykonujące działalność gospodarczą w zakresie określonym w tej licencji, jak też osoby fizyczne wykonujące niektóre wolne zawody (takie jak: notariusz, niezależny komornik sądowy, prywatny rzecznik patentowy oraz lekarz weterynarii) mogą na Węgrzech opłacać tzw. zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów

---

[37] Por. R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 190–191, 195–196.

[38] Por. § 7 ust. 7 ustawy Nr 586/92 o podatkach dochodowych (Zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů 586/1992 Sb).

[39] Ograniczenie to obowiązuje od 1 stycznia 2013 r.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

ewidencjonowanych[40]. Jego istota polega na obciążeniu wynikającą z przepisów prawa stawką podatkową stanowiącą różnicę pomiędzy wykazanymi w prowadzonej ewidencji przychodami a określoną w ustawie kwotą zryczałtowanych kosztów ich uzyskania. Poziom tych kosztów uzależniony jest od rodzaju wykonywanej działalności i wynosi od 40% do 94% kwoty osiągniętych przychodów. Koszty podatkowe w wysokości 40% uzyskanych przychodów mogą potrącić wszyscy podatnicy (indywidualni przedsiębiorcy) niezależnie od rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej. Podatnicy, którzy przez cały rok podatkowy wykonują wyłącznie wskazane w ustawie rodzaje działalności gospodarczej – takie jak: usługi budowlane, naprawa pojazdów mechanicznych, naprawa maszyn, urządzeń i narzędzi przemysłowych, usługi przewozu osób (taksówkowe) – mogą pomniejszyć kwotę osiągniętych przychodów o koszty stanowiące 80% ich wysokości[41]. Wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie handlu detalicznego uprawnia z kolei do odliczenia kosztów podatkowych w wysokości 87% osiągniętych przychodów, natomiast najwyższe koszty uzyskania przychodów, stanowiące 94% osiągniętych przychodów, przysługują podatnikom wykonującym działalność w zakresie handlu m.in. artykułami spożywczymi, przemysłowymi, metalowymi, farbami, owocami, warzywami, mięsem oraz środkami farmaceutycznymi[42].

Innym rozwiązaniem, którego wprowadzenie zasługuje także na rozważenie, jest odstąpienie od ustalania dochodu jako podstawy opodatkowania dla osób fizycznych osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wprowadzając przedmiotowe regulacje, wzorować należałoby się na konstrukcji prawnej karty podatkowej[43]. Stanowi ona uproszczoną formę opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej, w której wysokość należnego podatku dochodowego (stała miesięczna lub kwartalnie określona raz do roku w decyzji naczelnika urzędu skarbowego kwota) nie zależy od kwoty faktycznie osiągniętych dochodów

---

[40] Por. § 53 ust. 1 ustawy CXVII z 1995 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról).

[41] Pełen katalog por. § 53 ust. 3 i 4 ustawy CXVII z 1995 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról).

[42] Warto także zauważyć, że jeżeli podatnik jest emerytem i dodatkowo wykonuje działalność gospodarczą, wskazane powyżej wskaźniki kosztów podatkowych ulegają obniżeniu i wynoszą odpowiednio 25%, 75%, 83% i 91%.

[43] Por. rozdział 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.).

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

z działalności gospodarczej, a determinowana jest przez tzw. czynniki zewnętrzne świadczące o rozmiarach wykonywanej działalności gospodarczej i odzwierciedlające potencjalną jej dochodowość (takie jak: rodzaj działalności gospodarczej, liczba zatrudnionych pracowników najemnych, liczba mieszkańców zamieszkałych w miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność). Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza, że osoby fizyczne, które opłacają podatek dochodowy w takiej uproszczonej formie, nie mają obowiązku obliczania ani faktycznego przychodu, ani kosztów jego uzyskania ani też dochodu podatkowego[44]. Powyższe wiąże się także z całkowitym lub częściowym zwolnieniem podatników z obowiązku prowadzenia dokumentacji dla potrzeb podatku dochodowego, co znacznie obniża koszty wykonywanej przez nich działalności. Ponadto, uzależniając wysokość należnego świadczenia podatkowego od zewnętrznych znamion prowadzonej działalności, a nie od rzeczywistych wyników osiąganych z wykonywanej działalności, prawodawca wywiera istotny wpływ na skalę działalności samych podatników oraz motywuje ich do efektywnego i wydajnego działania. Nietrudno bowiem zauważyć, że w takiej sytuacji wzrostowi osiąganych przez nich dochodów (przychodów) nie towarzyszy wzrost obciążenia podatkowego. Oznacza to, że im wyższe osiągają oni przychody, tym efektywny ciężar uiszczanego przez nich podatku jest niższy[45]. Tym samym podatnicy nie będą już zainteresowani (jak to ma obecnie w wielu przypadkach miejsce) sztucznym zawyżaniem kosztów podatkowych w celu zminimalizowania ciężaru podatkowego.

Przedstawione powyżej przykłady konkretnych kierunków pożądanych zmian w zakresie prawnej regulacji kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych w znacznym stopniu powinny pozwolić na wyeliminowanie istniejących obecnie w praktyce gospodarczej problemów związanych ze stosowaniem tych przepisów w sposób zgodny z prawem. Proponowane rozwiązania, poza tym, że przyniosą wymierne korzyści finansowe podatnikom, służyć będą także ochronie interesów finansowych Skarbu Państwa. Przejawiać się to będzie m.in. w obniżeniu wysokości kosztów funkcjonowania administracji podatkowej, determinujących w znacznym stopniu ogólną wielkość kosztów wymiaru i poboru podatku dochodowego od osób fizycznych, a także skutkować będzie mniejszą

[44] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 102.

[45] R. Zieliński, *Uproszczone*..., s. 93.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

liczbą sporów podatkowych i odwołań do organów wyższej instancji włącznie z NSA.

AKTY PRAWNE

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.

Ustawa Nr 586/92 o podatkach dochodowych (Zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů 586/1992 Sb).

Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz. U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550.

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych ustaw Dz. U. Nr 217, poz. 1588.

Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, Dz. U., poz. 1342.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

Ustawa CXVII z 1995 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról).

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1242/94, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1996, nr 1, poz. 11.

Wyrok NSA oz. w Białymstoku z dnia14 grudnia 1994 r., sygn. akt SA/BK 79/94, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 18 maja 1995 r., sygn. akt SA/Kr 1768/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 1, poz. 16.

Wyrok NSA z dnia 11 listopada 1996 r., sygn. akt SA/Sz 3298/95, LexPolonica nr 342379.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

Wyrok NSA z dnia 12 listopada 1996 r., sygn. akt SA/Ł 1131/95, Serwis Podatkowy 1999, nr 5.
Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., sygn. akt SA/Łd 2752/95, LEX nr 27438.
Wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r., sygn. akt I SA/Łd 1243/96, LexPolonica nr 339144.
Wyrok NSA z dnia 18 lutego 1998 r., sygn. akt I SA/Ka 1241/96, LexPolonica nr 2231489.
Wyrok NSA z dnia 3 marca 1998 r., sygn. akt III SA 271/97, Monitor Podatkowy 1999, nr 7.
Wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r., sygn. akt I SA/Wr 482/97, LexPolonica nr 346413.
Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 2116/98, LEX nr 43911.
Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 1 czerwca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 1596/97, LEX nr 42028.
Wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r., sygn. akt III SA 1994/99, LEX nr 47078.
Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2004 r., sygn. akt FSK 768/04, LEX nr 152780.
Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 538/2006, LexPolonica nr 1331874.
Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 563/06, LEX nr 389357.
Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1231/2007, LexPolonica nr 1973957.
Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10, LexPolonica nr 3060272.
Wyrok NSA z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2200/10, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2438/10, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 19 września 2012 r., sygn. akt II FSK 337/11, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 27 września 2012 r., sygn. akt II FSK 392/11, CBOSA.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 1026/08, CBOSA.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 620/10, LexPolonica nr 2476407.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 382/10, CBOSA.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 263/10, CBOSA.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 752/10, CBOSA.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 837/10, LEX nr 757790.

BIBLIOGRAFIA

Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, LEX/el 2013.

Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 2008

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008.

Gomułowicz A., *Koszty uzyskania przychodu. Zasady ogólne*, Warszawa 2005.

Jak sobie poradzić z korektą kosztów podatkowych, Wolters Kluwer Polska, www.podatki.abc.com.pl.

Kleczkowski L., *Definicja kosztów uzyskania przychodów jako klauzula generalna*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, nr 4.

Kosiński E., *Wydatki na reprezentację i reklamę jako koszty uzyskania przychodów w świetle orzecznictwa NSA i wyjaśnień Ministerstwa Finansów*, Monitor Podatkowy 1999, nr 6.

Markowski A. (red.), *Nowy słownik poprawnej polszczyzny PWN*, Warszawa 1999.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004.

Nykiel W., *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3.

Strzelec D., *Wydatki niestanowiące kosztu uzyskania przychodów w 2007 r. – najważniejsze zmiany*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3.

Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1992.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, druk sejmowy nr 833.

Waślicki T., *Problemy księgowe związane ze stosowaniem przepisów dyscyplinujących zapłatę należności, komentarz praktyczny*, Vademecum Dyrektora Finansowego on-line, ABC/el, 2013.

Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009.

Zieliński R., *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r. II FSK 2200/10*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2013, nr 3.

Zieliński R., *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012.

DOI: 10.7206/kp.2080-1084.16