

PRAWNA FORMUŁA KOSZTU PODATKOWEGO

Andrzej Gomułowicz

MONOGRAFIE

PRAWNA FORMUŁA KOSZTU PODATKOWEGO

Andrzej Gomułowicz

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 15 listopada 2015 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Łamanie

Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni[♥]
—————

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9461-1

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	9
Rozdział I	
Uwarunkowania normatywne pojęcia „cel”	11
1. Językowy kontekst terminu „cel”	11
2. „Cel” jako motyw działania podatnika	14
2.1. Założenie racjonalności językowej prawodawcy	15
2.2. Język prawny i jego znaczenie	17
2.3. Standard interpretacyjny	19
2.4. Niejasność przepisu prawa podatkowego jako przesłanka niekonstytucyjności	23
3. Sens regulacji prawnej – „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”	25
4. Cel a następstwo – istota sporu	26
5. Wydatki nieuznawane za koszt podatkowy	30
6. Wnioski	32
Rozdział II	
Związek przyczynowy	34
1. Sposoby pojmowania związku przyczynowego	34
2. Przyczyna a następstwo	36
3. Sporne aspekty	40
4. Bezpośredni a adekwatny związek przyczynowy	41
5. Czyn podatnika – sposób rozumienia	43
6. Czyn podatnika a wiedza o związkach przyczynowych	44
7. Stopień dbałości w działaniu podatnika	47
8. Wnioski	49

Rozdział III

Koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów – tezy orzecznicze Najwyższego Trybunału Administracyjnego	50
1. Znaczenie orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego	50
2. Zasady ogólne sformułowane przez orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego	51
3. Wybrane tezy orzecznicze Najwyższego Trybunału Administracyjnego	54

Rozdział IV

Koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów – wybrane tezy orzecznicze wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego	69
1. Znaczenie orzecznictwa sądownoadministracyjnego	69
2. Jednolitość orzecznictwa sądownoadministracyjnego a skuteczna ochrona praw podatnika	71
3. Standard ochrony praw podatnika wyznaczony przez orzecznictwo sądownoadministracyjne	74
4. Wybrane tezy orzecznicze wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego	79

Rozdział V

Koszt podatkowy – aspekt dowodowy	156
1. Standardy dotyczące postępowania dowodowego	156
2. Ciężar dowodu, postępowanie dowodowe – wybrane tezy orzecznicze sądu administracyjnego	160
Podsumowanie	213
Bibliografia	219
Wykaz orzecznictwa	227

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – 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.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.p.d. – ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. Nr 82, poz. 550 z późn. zm.)

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

Jur. Pod.	–	Jurysdykcja Podatkowa
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	–	Przegląd Sejmowy
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	–	Najwyższy Trybunał Administracyjny
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

Wprowadzenie

Prawna formuła kosztów uzyskania przychodu¹ dotyczy praktycznie trzech połączonych ze sobą problemów, które stanowią o istocie kosztów podatkowych. Problemy te muszą być analizowane łącznie, albowiem ich poprawne, tj. właściwe rozumienie ma decydujące znaczenie dla prawidłowego stosowania przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów. Równocześnie z każdym z tych problemów łączą się liczne szczegółowe zagadnienia.

Pierwszy i zasadniczy problem sprowadza się do tego, jak należy rozumieć określenie „cel osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, a zwłaszcza, co oznacza użyte w ustawie kryterium „celowości” i czy działanie celowe jest tylko wówczas, gdy powstaje następstwo, czy także wtedy, gdy brak następstwa, ale koszt został poniesiony w sposób racjonalny, albowiem mógł – z uwagi na obiektywne uwarunkowania – przyczynić się do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Drugi problem, nie mniej istotny, wiąże się z rozumieniem związku przyczynowego jako przesłanki pozwalającej ocenić racjonalność działań podejmowanych przez podatnika. Wyjaśnienie istoty związku przyczynowego wymaga odwołania się do różnych koncepcji pojmowania związku przyczynowego, a tu zderzają się ze sobą tezy i poglądy przyjmowane zarówno w doktrynie podatkowej, jak i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Nie są one spójne, aczkolwiek znajdują uzasadnienie w treści normatywnej regulacji prawnej.

Zarówno w doktrynie podatkowej, jak i w sądownictwie administracyjnym przyjmuje się pewne założenia idealizacyjne na temat wiedzy podatnika o związkach przyczynowych. Dlatego też związek przyczynowy

¹ Zob. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.

bywa odnoszony do „obiektywnej wiedzy podatnika”, „rzetelnej wiedzy podatnika”, „najlepszej wiedzy podatnika”, „najbardziej starannej wiedzy podatnika”.

Związek przyczynowy, jest z natury rzeczy wielokrotnie zrelatywizowany. Niejednokrotnie odnosi się do wielu istotnych elementów całego zespołu okoliczności, na gruncie którego o istnieniu związku przyczynowego można mówić. I na tym tle poddaje się analizie zachowanie podatnika (poniesienie kosztu), zachowanie, które warunkuje przyczynowo powstanie następstwa (osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów). Jest wiele spornych aspektów związku przyczynowego, mają one zróżnicowany rodowód. Konieczne staje się – w imię bezpieczeństwa prawnego podatnika – usystematyzowanie tych zagadnień, tak by stosowanie przepisu dotyczącego kosztu uzyskania przychodów dokonywało się na podstawie i w granicach prawa.

Trzeci problem polega na określeniu, co oznacza w sensie podatkowym czyn podatnika (poniesienie kosztu) i według jakich kryteriów należy go oceniać. Chodzi tu zwłaszcza o ocenę dokonywaną przez samego podatnika, a następnie o ocenę weryfikującą ten czyn, którą podejmuje organ podatkowy, a w dalszej kolejności sąd administracyjny. Rozwiązania normatywne dotyczące kosztów podatkowych wkraczają tym samym w sferę prakseologii, albowiem dotyczą skutecznego, sprawnego działania.

Trzy problemy, tj. cel a racjonalność działań podatnika, związek przyczynowy, czyn podatnika i jego ocena łącznie decydują o tym, co stanowi, a co nie może stanowić kosztu podatkowego.

Rozdział I

Uwarunkowania normatywne pojęcia „cel”

1. Językowy kontekst terminu „cel”

Jednym z podstawowych terminów używanych w prawnej formule kosztów uzyskania przychodów, który ma jednocześnie kluczowe znaczenie przy analizach dotyczących sposobu pojmowania kosztów uzyskania przychodów, jest normatywny zwrot „w celu”². Mimo że jest on wyraźnie odnoszony do działań zmierzających do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, jest szczególnie wieloznaczny, a ponadto wymaga domyślnego uzupełnienia odpowiednio do takiej czy innej relatywizacji.

Prowadzi to często do rozbieżnych rezultatów, a to w zależności od tego, kto tej relatywizacji dokonuje. Różnice uzewnętrzniają się zarówno w ocenie podatnika, jak i organu podatkowego, a także sądu administracyjnego.

„Cel” nie jest oczywiście tym samym co skutek, a racjonalne w swoim założeniu postępowanie podatnika ponoszącego wydatki w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów nie zawsze prowadzi do oczekiwanego następstwa³.

² Zob. na ten temat W. Nykiel, *Pojęcie kosztów uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, Serwis Monitora Podatkowego 2007, nr 3 oraz H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 107–113; *idem*, *Podatki dochodowe (w:) L. Etel. (red.), System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 224–238.

³ Zob. na ten temat W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014; *idem* (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2014; A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011.

W tekstach przepisów prawa podatkowego, które redagowane są zgodnie z regułami składni języka powszechnego, w sposób naturalny uwiadaczniają się typowe cechy słownictwa ogólnego, a przede wszystkim wieloznaczność i niedookreśloność. Zdarza się również, że prawodawca przy formułowaniu przepisów prawnopodatkowych wysławia się co prawda jasno, ale nieadekwatnie do założeń danego tekstu prawnego⁴. Jeżeli brak w tekście ustawy legalnej definicji, to przy wyjaśnieniu treści danego terminu, trzeba odwołać się do reguł języka powszechnego, który często określany jest jako „język etniczny, język potoczny”. Chodzi tu zwłaszcza o odwołanie się do słownika ogólnego języka polskiego.

Dotyczy to wyjaśnienia takich pojęć, jak: „cel”, „dążyć”, „zachowywać”, „zabezpieczać”.

W *Słowniku poprawnej polszczyzny*⁵ terminy te rozumie się w sposób następujący:

- „cel” – to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć;
- „dążyć” – chcieć osiągnąć wyznaczony cel;
- „zachowywać” – utrzymywać coś w stanie niezmienionym, postępować w jakiś sposób;
- „zabezpieczać” – dawać ochronę, strzec, ochraniać; czynić trwalszym, wzmacniać, chronić przed zniszczeniem.

Natomiast *Nowy słownik języka polskiego*⁶ ujmuje treść tych terminów w sposób następujący:

- „cel” – to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć; uznawać coś za nadające się do czegoś; na jakiś użytek, na jakieś potrzeby;
- „dążyć” – mieć wytknięty cel, starać się go osiągnąć, chcieć coś wykonać; zmierzanie do osiągnięcia celu; pragnienie wykonania czegoś;
- „zachować” – dochować coś w stanie nienaruszonym, niezniszczonym; uchować, uchronić (rzeczy, mienie);
- „zabezpieczyć” – uczynić bezpiecznym, niezagrażonym; dać ochronę, osłonę przed czymś, od czegoś; uczynić coś odpornym na działanie czegoś.

⁴ A. Choduń, *Język prawny a język potoczny* (w:) E. Malinowska (red.), *Język. Prawo. Społeczeństwo*, Opole 2004 oraz *idem*, *Słownictwo tekstów aktów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny*, Warszawa 2007.

⁵ A. Markowski (red.), *Słownik poprawnej polszczyzny*, Warszawa 1999, odpowiednio s. 89, 130, 1265–1266, 1261.

⁶ E. Sobol (red.), *Nowy słownik języka polskiego*, Warszawa 2002, odpowiednio s. 78, 121, 1212, 1209.

Zasadniczy problem leży zatem w tym, że orzeka się o możliwości zajścia oczekiwanego zdarzenia (następstwa) przy danym układzie czynników, które mogą oddziaływać przyczynowo w określonym kierunku. Przy rozważaniu czynu podatnika, a więc ponoszonych przezeń kosztów w celu osiągnięcia przychodu, lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów trzeba rozważyć czynniki różnej natury, zarówno te, które są od podatnika zależne, jak i te, które wynikają z działań osób trzecich, na które podatnik nie ma ani pośrednio, ani bezpośrednio wpływu. Ważny jest tu także wpływ czasu, albowiem procesy, zarówno finansowe, jak i gospodarcze, nie mają charakteru statycznego, a charakter dynamiczny.

Przy interpretacji prawnej formuły kosztów uzyskania przychodu, normatywny zwrot „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” zawężany jest w sposób oczywisty tylko do zachowań podatnika. Faktycznie przedmiotem oceny prawnej staje się czyn podatnika kwalifikowany bądź to ze względu tylko na określona normę prawną, bądź też z uwagi na układ norm prawnych ustawy podatkowej.

Rozumienie normatywnej wypowiedzi „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, z uwagi na układ i treść norm prawnych, jest w obu ustawach o podatku dochodowym czynnością konwencjonalną. Tej czynności dokonuje podatnik. Czynność konwencjonalna dokonana przez podatnika podlega weryfikacji (ocenie) organu podatkowego. Praktycznie organ podatkowy decyduje o kwalifikowaniu działania podatnika, uznając że:

- 1) jest to działanie spełniające ustawowy wymóg, albowiem podjęto je rzeczywiście w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów;
- 2) jest to działanie, które nie może być kwalifikowane jako podjęte w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym organ podatkowy przesądza, czy na gruncie rozwiązań prawnych działania podatnika aktualizują w sposób właściwy treść obowiązku podatkowego.

Ustawodawca nieprzypadkowo posłużył się pojęciem „przychody”, a nie „przychód”. Liczba mnoga, w której użyto tego słowa, wskazuje, że aby jakiś wydatek uznać za koszt, nie trzeba wskazywać zależności między nim a powstaniem lub powiększeniem konkretnego, poddającego się

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Andrzej Gomułowicz – profesor nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu, członek Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, specjalista w zakresie prawa podatkowego, autor publikacji monograficznych, komentarzy i podręczników z tej dziedziny prawa.

W monografii omówiono prawną formułę kosztu podatkowego zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym. Autor analizuje następujące problemy:

- jak należy rozumieć ustawowy zwrot „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”,
- kiedy dany wydatek może być zaliczony do kosztów,
- pojęcie tzw. ciężaru dowodu, który ma fundamentalny charakter w postępowaniach dotyczących określenia kosztów uzyskania przychodów.

Istotnym walorem książki jest starannie dobrane orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego, analizowane z punktu widzenia skutecznej ochrony praw podatnika.

„Recenzowana praca profesora Andrzeja Gomułowicza jest – według mnie – jedną z nielicznych książek, gdzie rozważania teoretyczne nie odstraszą praktyków. Celem tych rozważań jest bowiem pokazanie sposobu rozstrzygania problemów praktycznych dotyczących kosztów uzyskania przychodu. W związku z tym jest ona godna polecenia nie tylko naukowcom, sędziom, pracownikom organów podatkowych i doradcom podatkowym, ale także «zwykłym» podatnikom, którzy każdego dnia podejmują decyzje, co zaliczyć do kosztów prowadzonej działalności gospodarczej”.

Prof. dr hab. Leonard Eteł



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUPER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 99 Zł (W TYM 5% VAT)