

ZNACZENIE NALEŻYTEGO DOKUMENTOWANIA
KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW
DLA KSZTAŁTOWANIA PODSTAWY
OPODATKOWANIA W PODATKU DOCHODOWYM
OD OSÓB FIZYCZNYCH. GŁOSA DO WYROKU
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
W POZNANIU Z DNIA 10 WRZEŚNIA 2020 R.,
SYGN. I SA/Po 334/20

Streszczenie. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe utrwaliło się przekonanie, że warunkiem zaliczenia wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów jest jego należyte udokumentowanie. W konsekwencji, jeżeli zaistnieje rozbieżność pomiędzy treścią faktury potwierdzającej zakup a rzeczywistością, to nawet wtedy, gdy nie ma wątpliwości co do tego, że nabywca faktycznie poniósł wydatek i pozostaje on w związku z jego przychodami, kwestionowane jest odliczenie kosztów uzyskania przychodów. W analizowanym wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny przeciwstawił się temu zapatrywaniu, a autor glosy podzielił pogląd sądu. Jak

* Profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>



Data wpływu: 16.02.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

wyartykułowano w glosie, brakuje podstaw do przenoszenia konstrukcji typowych dla podatku od towarów i usług na obszar podatku dochodowego jako daniny o charakterze bezpośrednim. Do celów podatku dochodowego powinność legitymowania się prawidłową fakturą jest bowiem przejawem spełnienia instrumentalnego obowiązku podatkowego. W związku z tym nie ma przeszkód, aby w razie zasygnalizowanych rozbieżności ustalać prawdę obiektywną i honorować odliczenie przez podatnika kosztu uzyskania przychodu.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów

TEZA WYROKU

Sytuacja podatnika na gruncie podatku dochodowego jest odmienna niż na gruncie podatku od towarów i usług, ponieważ w sytuacji zakwestionowania faktury podatnik może wszelkimi dowodami wykazywać poniesienie wydatku w ramach konkretnej transakcji. W tej sprawie znane było źródło pochodzenia paliwa, odtworzono także drogę paliwa do stacji paliw. Spółka zapłaciła za paliwo, a następnie sprzedała je z zyskiem. Nie można więc zasadnie twierdzić, że uwzględnienie tego wydatku w kosztach podatkowych byłoby równoznaczne z sankcjonowaniem fikcji gospodarczej. Takie założenie jest zasadne w sytuacji, w której podatnik nie wie, od kogo nabył towar i skąd on pochodzi.

Glosowany wyrok zasługuje na uwagę ze względu na problem będący przedmiotem zawartego w nim rozstrzygnięcia. Jest nim kwestia prawidłowego udokumentowania poniesionego kosztu i rzetelności ksiąg rachunkowych jako przesłanka dopuszczalności pomniejszania przychodu o koszty uzyskania podczas kształtowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Należy przy tym podkreślić, że zapatrywanie zaprezentowane w analizowanym orzeczeniu odbiega od dominującego w Polsce poglądu na kwestię prawidłowego dokumentowania kosztu – wykazania, że nabyty towar lub usługa rzeczywiście pochodzą od podmiotu, który wystawił fakturę potwierdzającą to zdarzenie.

Stan faktyczny sprawy jest typowy dla tego rodzaju sporów. Według treści wystawionej faktury podatnik nabył towar (paliwo – olej napędowy) od podmiotu, co do którego organy podatkowe wykazały, iż zajmował się wystawianiem pustych faktur. W związku z tym, na mocy ostatecznej decyzji podatkowej, wspomniany partner handlowy strony został obciążony podatkiem od wartości dodanej na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹. Nie było też wątpliwości

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u.

co do tego, że kontrahent podatnika realnie nie prowadził działalności gospodarczej w zakresie hurtowego obrotu paliwami. Pełnił on natomiast rolę „bufora krajowego” jako drugie lub kolejne ogniwo na terytorium kraju, funkcjonujące w łańcuchu podmiotów zajmujących się wyłudzeniem nie należnego zwrotu podatku od towarów i usług. W przekonaniu administracji podatkowej dokumenty przedłożone przez stronę postępowania podatkowego, otrzymane przez nią od jej partnera handlowego, miały jedynie uprawdopodobnić legalne prowadzenie przez niego działalności gospodarczej. Okoliczność tę wykazano na podstawie ustaleń i dowodów wskazanych w uzasadnieniu głosowanego wyroku.

Z kolei podatnik argumentował, że rzeczywiście i definitywnie poniósł wydatek na zakup towaru. Świadczy o tym przelew na wskazany rachunek bankowy jego kontrahenta. Wydatek na paliwo bezspornie pozostaje zaś w związku z działalnością handlową prowadzoną przez stronę postępowania (przedmiot jej aktywności gospodarczej to m.in. sprzedaż detaliczna paliw do pojazdów silnikowych na służących do tego stacjach). Jak podkreślano, towar został nabyty dla jego odsprzedaży z zyskiem, a więc w celu uzyskania przychodów. Jednocześnie strona postępowania podkreśliła, że zarówno dostawa towaru, jak i poniesiony wydatek zostały należycie udokumentowane. Kontrahent wystawił bowiem dowód wydania towaru, certyfikat jakości, listy przewozowe, dokumenty potwierdzające uregulowanie akcyzy, dokument WZ, a także fakturę VAT dokumentującą dostawę. Natomiast podatnik legitymował się dokumentami magazynowymi, a także przedstawił monitoring stanu paliwa ze służącego do tego specjalistycznego urządzenia będącego jego własnością. Jak podkreślił wspomniany podmiot, zbiór tych dowodów, uzupełniony spójnymi zeznaniami świadków oraz korespondencją handlową, ukazuje chronologicznie i przejrzyście fakt zawarcia umowy i nabycie towaru od jego partnera handlowego.

Wobec niezgodności zapatrywań prezentowanych przez strony stosunku podatkowoprawnego spór trafił na wokandę Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Poznaniu, który podzielił pogląd podatnika i uchylił ostateczną decyzję podatkową w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wysokości odsetek za zwłokę od zaliczki na podatek dochodowy za jeden z miesięcy roku podatkowego. Uzasadniając swoje racje, WSA w Poznaniu odwołał się do ustawowego ujęcia kosztów uzyskania przychodów w art. 22 i 23 ustawy z dnia 26 lipca

1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych². W tym kontekście zaważono, że nawet okoliczność, iż podpisano kontrakt, wystawiono fakturę i dokonano zapłaty, nie stanowi przesądającego dowodu rzeczywistego wykonania czynności i pozostawania poniesionego wydatku w związku z działalnością gospodarczą podatnika. Dowodem takim jest bowiem rezultat umowy, który powinien stanowić przedmiot oceny organów podatkowych. Sąd zwrócił ponadto uwagę na odmienny charakter faktur do celów podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Wynika on z tego, że w odniesieniu do regulacji prawnej zawartej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (inaczej niż w ustawie o podatku od towarów i usług) podatnik może udowodnić okoliczności danej transakcji za pomocą innych dowodów niż faktura.

Jednocześnie, odnosząc się do kwestii wymiaru kontrahentowi strony podatku od wartości dodanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., WSA w Poznaniu podkreślił brak bezwzględnego związania organu podatkowego ustaleniami dokonanyymi w odrębnej sprawie, determinującymi rozstrzygnięcie sytuacji prawnej innego podatnika. Taka koherencja nie wynika bowiem z faktu, że decyzja jest dokumentem urzędowym. Tym samym należało wziąć pod uwagę wskazane wcześniej materiały zaprezentowane przez stronę oraz zeznania świadka – kierowcy cysterny, potwierdzające rzeczywisty charakter transakcji. Dodatkowym argumentem przemawiającym za taką tezą było zaś to, że nabyte paliwo zostało następnie zbyte w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, a przychód z tego tytułu objęty opodatkowaniem. W tej sytuacji w przekonaniu WSA w Poznaniu pochope było niestosowanie przez organy podatkowe art. 22 u.p.d.o.f., a co za tym idzie – pozbawienie podatnika odliczenia kosztów uzyskania przychodów udokumentowanych sporną fakturą.

Zapatrywanie WSA w Poznaniu, zaprezentowane w głosowanym wyroku, jest trafne. Należy zauważyć, że co do zasady przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskanie dochodu³. Jeżeli zaś podatnik osiąga dochody z więcej niż jednego źródła, opodatkowana jest suma dochodów podatnika ze wszystkich źródeł przychodów⁴. Tym samym podstawą opodatkowania jest wartość dochodu lub

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426, dalej: u.p.d.o.f.

³ Art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.

⁴ Art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

w przypadku czerpania dochodów z więcej niż jednego źródła – wartość dochodów uzyskanych przez podatnika.

Takie ukształtowanie przedmiotu opodatkowania oraz podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest efektem przeobrażenia podatków przychodowych w podatki dochodowe, analizowanego w polskiej literaturze podatkowej już na początku XX wieku. Jego przejawem było dostrzeżenie roli kosztów uzyskania przychodów jako czynnika determinującego kształt dochodu podatkowego⁵. To natomiast wiązało się z osobowym (a nie rzeczowym) charakterem nowo powstających podatków dochodowych – w założeniu daniny te miały uwzględniać sytuację osobistą podatnika, a temu właśnie służy honorowanie kosztów poniesionych na uzyskanie przychodu jako czynnika determinującego kształt dochodu podatkowego. W konsekwencji podatek dochodowy nabierał osobowego charakteru poprzez ukształtowanie dochodu podatkowego jako przychodu pomniejszonego o koszty jego uzyskania⁶.

Już na marginesie warto dodać, że zarówno w nauce prawa, jak i ekonomii poszukiwano dalszych wyznaczników pojęcia dochodu podatkowego. Efektem tego stało się ukształtowanie teorii, których charakterystycznym elementem było wąskie rozumienie dochodu (teoria źródeł, teoria periodyczności)⁷. Swoistą ich przeciwagą była zaś naukowa koncepcja czystego przyrostu majątkowego⁸. Nigdy jednak nie ulegało wątpliwości i to był element wspólny wszystkich tych koncepcji naukowych, że podczas ustalania podstawy opodatkowania przychód podatkowy podlega pomniejszeniu o koszty jego uzyskania. Poczynione w nauce ustalenia co do treści pojęcia dochodu podatkowego wpłynęły zaś na zapatrywanie ustawodawcy.

Ich efektem stały się prawne definicje przychodu, kosztów jego uzyskania oraz dochodu, zawarte w przepisach ustawy o podatku dochodowym

⁵ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 270, por. także J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 17–20.

⁶ Na temat związku dochodu podatkowego z podmiotem, który go osiąga, por. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne konstrukcje dochodu podatkowego*, „Studenckie Zeszyty Prawnicze” 1995, nr 2, s. 71–72.

⁷ W szczególności R. Rybarski formułował wymóg stałości źródła pochodzenia dochodu. Z kolei S. Głąbiński akcentował periodyczność uzyskiwania określonego przysporzenia jako warunek uznania go za dochód. Por. R. Rybarski, *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922, s. 183; S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902, s. 404.

⁸ Więcej na temat teorii dochodu podatkowego, w których ujmowano to pojęcie wąsko (m.in. teoria źródeł i teoria periodyczności), a także ich przeciwieństwa w postaci teorii czystego przyrostu majątkowego, por. J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 12–13.

od osób fizycznych. Wynika z niej, że przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się zaś przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług⁹. Z woli ustawodawcy, wyrażonej w art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., wspomniane wartości podlegają obniżeniu o koszty uzyskania przychodu. W konsekwencji tego dochodzi do ukształtowania dochodu podatkowego. Z kolei koszty uzyskania, jako – obok przychodu podatkowego – jeden z dwóch elementów determinujących treść dochodu podatkowego, zostały zdefiniowane w art. 22 i 23 u.p.d.o.f. Są nimi koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

Wszystkie te elementy determinują treść przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ zaś zobowiązanie podatkowe z tytułu tej daniny publicznej powstaje z mocy samego prawa (tj. w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰), obowiązek podatkowy doznaje konkretyzacji na skutek samego zaistnienia zdarzenia, z którym ustawodawca wiąże ten skutek, przeradzając się w zobowiązanie podatkowe. W świetle tego, o czym już wcześniej była mowa, ta skonkretyzowana powinność podatkowa, w jej aspekcie przedmiotowym jest determinowana zarówno przez wartość należnego przychodu podatnika, jak i przez koszty uzyskania, które rzeczywiście zostały poniesione przez ten podmiot w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym pominięcie kosztów podczas ustalania podstawy opodatkowania oznacza, że ten element podatkowego stanu faktycznego zostaje błędnie ukształtowany w określającej decyzji podatkowej. W konsekwencji w takiej sytuacji także wymiar podatku jest nieprawidłowy, ponieważ decyzja podatkowa, w której jest on dokonywany, nie jest zgodna z treścią zobowiązania podatkowego powstałego z mocy samego prawa, determinowanego także przez koszty uzyskania. Oznacza to, że wbrew woli ustawodawcy podatek dochodowy staje się daniną od przychodu.

⁹ Por. art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

W tym kontekście należy zauważyć, że wbrew intuicyjnemu postrzeganiu kosztów uzyskania przychodów ten element determinujący treść dochodu podatkowego nie jest kształtowany przez ustawodawcę na zasadzie wyboru podatkowego (opcji podatkowej)¹¹. Nie jest więc tak, że od zadeklarowania kosztu przez podatnika i przekonania do swoich racji administracji podatkowej zależy dopuszczalność redukcji przychodu o koszt. Raz jeszcze należy podkreślić, że koszt uzyskania jest częścią składową podatkowego stanu faktycznego i jeżeli podatnik, urzeczywistniając swoje zachowanie, realizuje stan faktyczny kosztu uzyskania¹², zobowiązanie podatkowe z mocy prawa jest determinowane przez ten czynnik.

Odnosząc te spostrzeżenia do stanu faktycznego zaistniałego w sprawie, godzi się zauważyć, że okolicznością bezsporną jest nabycie przez podatnika towaru (paliwa). Jest tak, ponieważ wspomniany podmiot legitymował się dokumentami magazynowymi, a także przedstawił monitoring stanu paliwa. Dodatkowo w sposób definitywny poniósł on wydatek na zakup towaru, o czym świadczy przelew środków finansowych na rachunek bankowy jego kontrahenta. Wydatek na paliwo bezspornie pozostawał zaś w związku z działalnością handlową prowadzoną przez stronę postępowania (jak wiadomo, przedmiotem jej aktywności gospodarczej była m.in. sprzedaż detaliczna paliw do pojazdów silnikowych na służących do tego stacjach). Nabywca legitymował się też dowodem wydania towaru, certyfikatem jego jakości, listami przewozowymi, potwierdzeniem zapłaty podatku akcyzowego, dokumentem WZ oraz fakturą VAT dokumentującą dostawę. Ponadto paliwo zakupione przez podatnika zostało zbyte w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez ten podmiot. Odmowę zaliczenia poniesionego wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów administracja podatkowa tłumaczyła natomiast nierzeczywistym charakterem faktury potwierdzającej transakcję. W jej przekonaniu dokumenty przedłożone przez stronę postępowania podatkowego, otrzymane przez nią od jej partnera handlowego, miały jedynie uprawdopodobnić legalne prowadzenie działalności gospodarczej przez kontrahenta podatnika.

W tym kontekście należy podkreślić, że w podatku dochodowym od osób fizycznych legitymowanie się formalnie i merytorycznie poprawną fakturą nie jest materialnoprawną przesłanką odliczenia kosztów. W tym

¹¹ Więcej na temat wyborów podatkowych (opcji podatkowych), por. A. Nita, *Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 9–28.

¹² Por. art. 22 i 23 u.p.d.o.f.

zakresie wspomniana danina publiczna, jako podatek bezpośredni, zasadniczo różni się od podatku od towarów i usług, jako pośredniej daniny od obrotu. Podatek od wartości dodanej, którego krajową formą jest podatek od towarów i usług, jest bowiem klasyfikowany jako podatek obrotowy, wielofazowy netto. Jego istotą jest to, że w sensie ekonomicznym dotyka ostatecznego konsumenta. Tym samym jest on neutralny dla podmiotów gospodarczych – podatników podatku od towarów i usług. Efekt ten osiąga się zaś poprzez pomniejszenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Dlatego właśnie na gruncie podatku od towarów i usług istotne jest istnienie nieprzerwanego łańcucha naliczeń i odliczeń podatku. Jego zaburzenie oznacza, że niewłaściwa osoba poniosła ekonomiczny ciężar zapłaty podatku lub nie poniósł go żaden podmiot, co godzi w interesy fiskalne państwa.

Zupełnie inaczej przedstawia się ten sam problem rozważany w aspekcie podatku dochodowego (kosztów uzyskania przychodów). Wspomnianą daninę publiczną w nauce prawa podatkowego klasyfikuje się jako podatek bezpośredni¹³. Jest to efektem pewnego założenia, leżącego u podstaw podatków dochodowych jako źródeł dochodów państwa (a pośrednio – poprzez instytucję udziałów – także jednostek samorządu terytorialnego). Otóż w tym przypadku ustawodawca przyjmuje, że osoba będąca podatnikiem w świetle regulacji prawnej zawartej w ustawie podatkowej ponosi również ekonomiczny ciężar zapłaty podatku. W konsekwencji, w odniesieniu do podatków bezpośrednich, w założeniu ustawodawcy nie ma miejsca zjawisko przierzucalności podatku, a co za tym idzie – nie jest istotne zachowanie charakterystycznego dla podatku od towarów i usług nieprzerwanego ciągu naliczeń i odliczeń (w przypadku podatków dochodowych odpowiednio – przychodu i kosztu). Jednocześnie bez trudu można wskazać sytuacje, w których określona kwota dla jednego uczestnika obrotu jest przychodem, a dla innego nie stanowi kosztu (np. kara umowna)¹⁴. Z drugiej strony istnieją też przypadki, gdy dostawca towaru nie osiąga przychodu podlegającego opodatkowaniu, nabywca ponosi zaś koszt podatkowy, który uwzględni w swoim rozliczeniu podatkowym. Przykładem takiej sytuacji może być zbycie rzeczy ruchomej z majątku prywatnego po upływie pół roku od końca miesiąca, w którym sprzedawca nabył ten przedmiot.

¹³ Por. w szczególności: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 256 oraz *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019, s. 21 i 362.

¹⁴ Por. art. 14 ust. 2 pkt 4 oraz art. 23 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f.

W świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c u.p.d.o.f. u sprzedawcy zachowanie to nie skutkuje powstaniem przychodu i jego konsekwencji w postaci podlegającego opodatkowaniu dochodu, natomiast dla nabywcy, zgodnie z ogólną regułą dotyczącą kosztów, wynikającą z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., wydatkowana kwota stanowi koszt uzyskania przychodu.

Należy zwrócić uwagę na przedstawione okoliczności, aby wyartykułować, że brak opodatkowania dochodu u dostawcy rzeczy nie musi być przeszkodą w zaliczeniu wydatku poniesionego na zakup danego dobra w poczet kosztów uzyskania przychodów, deklarowanych przez nabywcę. Analogicznie także fakt poniesienia niewątpliwego ustawowego kosztu podatkowego przez jedną osobę nie determinuje tego, że u jej partnera handlowego (dostawcy rzeczy) występuje przychód i dochód podatkowy. Podatek dochodowy od osób fizycznych nie jest bowiem swoistym ustawowym refleksem podatku od wartości dodanej, jego konstrukcja jest determinowana według własnych, odrębnych zasad, ukształtowanych w nauce prawa podatkowego już na przełomie XIX i XX wieku, a co za tym idzie – nie staje się on na wzór podatku od towarów i usług podatkiem dochodowym, wielofazowym netto.

Przedstawiona konstatacja ma również jasną podstawę normatywną. Jest tak, ponieważ w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca wyraźnie wskazuje, że o koszcie uzyskania przychodu można mówić wyłącznie wtedy, gdy wydatek został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Tym samym istotne jest istnienie związku przyczynowego (wbrew temu, co się niekiedy twierdzi, nie musi on być bezpośredni) pomiędzy nakładem (kosztem) a przychodem, jaki dzięki temu może zostać uzyskany. Na tym kończy się perspektywa regulacyjna ustawodawcy, dotycząca wspomnianego elementu determinującego treść dochodu podatkowego. Wszystko inne (poza przypadkami wskazanymi w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.) nie ma zaś znaczenia przy dokonywaniu oceny, czy dany wydatek jest kosztem.

Z kolei faktura, jako szczególnego rodzaju rachunek, odgrywa odmienną rolę w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych. Do celów wymiaru podatku od wartości dodanej faktura jest jednym z dwóch konstytutywnych warunków odliczenia podatku naliczonego. Aby stało się to możliwe, podatnik powinien uzyskać prawo do dysponowania towarem jak właściciel oraz musi dysponować odpowiednim dokumentem (fakturą lub dokumentem celnym)¹⁵. Rzecz jasna konieczna

¹⁵ Art. 86 ust. 10 w zw. z art. 19a ust. 1 oraz art. 86 ust. 10b pkt 1 u.p.t.u.

jest przy tym tożsamość pomiędzy treścią faktury a rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej objętej opodatkowaniem (tożsamość podmiotowa i przedmiotowa). Niespełnienie którejkolwiek z tych przesłanek wyklucza redukcję podatku należnego o kwotę naliczonego podatku od towarów i usług. Tym samym do celów podatku od towarów i usług istnienie faktury i jej poprawność nie tylko pozostają w sferze materialnego prawa podatkowego, ale są elementami, na bazie których kształtuje się podstawowy obowiązek podatkowy, tj. powinność zapłaty podatku.

Inaczej jest natomiast w podatku dochodowym od osób fizycznych w aspekcie kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli chodzi o tę daninę publiczną, faktura ma jedynie walor dokumentacyjno-dowodowy. Jej wystawienie przez dostawcę towaru jest instrumentalnym obowiązkiem podatkowym, którego spełnienie ułatwia prawidłowy wymiar podatku¹⁶. Tym samym legitymowanie się fakturą nie jest materialnoprawną przesłanką odliczenia kosztu od przychodu. Istotne jest bowiem to, o czym już wcześniej była mowa, a mianowicie rzeczywiste poniesienie kosztu w celu uzyskania przychodu. Dlatego właśnie zastrzeżenia co do treści faktury nie zwalniają organów podatkowych od procesowej powinności poszukiwania prawdy materialnej (prawdy obiektywnej), nałożonej na nie w art. 122, a skonkretyzowanej w art. 187 § 1 o.p.¹⁷ Rzecz jasna tej aktywności należy oczekiwać od administracji podatkowej wyłącznie w obiektywnym zakresie – nie sposób wymagać, aby w imię ustalenia prawdy materialnej organ podatkowy dotarł do takich dowodów, jakie są znane wyłącznie podatnikowi, nikt inny o nich nie wie, a strona postępowania nie ujawnia ich podmiotowi prowadzącemu postępowanie podatkowe. Musi więc istnieć okoliczność dająca impuls do takiego poszukiwania dowodów.

Przedstawione spostrzeżenia sprawiają, że w podatku dochodowym od osób fizycznych niedoskonałości faktury wykazane przez organ podatkowy nie oznaczają automatycznie, że w ten sposób udokumentowany wydatek nie może być zaliczony w poczet kosztów uzyskania przychodów.

¹⁶ Wyodrębnienie instrumentalnych (pomocniczych) obowiązków podatkowych jako treści stosunków podatkowoprawnych jest efektem klasyfikacji relacji prawnych zachodzących w prawie podatkowym na stosunek podstawowy i stosunki instrumentalne – por. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Kraków 1970, s. 167. Por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 30.

¹⁷ Por. B. Brzeziński, *W poszukiwaniu granic formalizmu w prawie podatkowym. Analiza przypadku*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6, s. 516.

W takim przypadku doszłoby bowiem do wypaczenia woli ustawodawcy i wymiaru podatku dochodowego od podstawy opodatkowania sprzecznej z treścią ustawy podatkowej, tj. od wartości przychodu zamiast od wartości dochodu¹⁸. Jednocześnie, jak już wcześniej wskazano, do celów podatku dochodowego od osób fizycznych nie jest istotne istnienie nieprzerwanego ciągu należnych przychodów oraz potrącalnych od nich kosztów.

Z tych względów, jeżeli nie budzi wątpliwości fakt rzeczywistego poniesienia kosztu oraz jego związku z możliwym do uzyskania przychodem, organy podatkowe są zobowiązane prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania (w tym jej „substrat kosztowy”) z uwzględnieniem wszelkich prawnie dopuszczalnych metod dowodzenia. W uzasadnieniu głosowanego orzeczenia WSA w Poznaniu trafnie wskazał, jakie dowody Dyrektor Izby Administracji Skarbowej powinien wziąć w tym zakresie pod uwagę, a także słusznie wyartykułował konieczność honorowania przez ten podmiot art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Na aprobatę zasługuje powiązanie tej materii z zagadnieniami procesowymi – honorowaniem zasady prawdy obiektywnej, wyrażonej w art. 122, a skonkretyzowanej w art. 187 § 1 o.p. oraz z wymogiem działania przez organy podatkowe w sposób budzący do nich zaufanie stron postępowania podatkowego¹⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *W poszukiwaniu granic formalizmu w prawie podatkowym. Analiza przypadku*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6.
- Głębiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Nita A., *Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne konstrukcje dochodu podatkowego*, „Studenckie Zeszyty Prawnicze” 1995, nr 2.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Kraków 1970.
- Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Rybarski R., *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922.
- Zdzitowiecki J., *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939.

¹⁸ Por. art. 9 ust. 1 i 1a u.p.d.o.f.

¹⁹ Art. 121 § 1 o.p.

THE IMPORTANCE OF PROPER DOCUMENTATION OF TAX DEDUCTIBLE COSTS FOR SHAPING THE TAX BASE IN PERSONAL INCOME TAX.
GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN POZNAŃ OF 10 SEPTEMBER 2020, REFERENCE NUMBER I SA/PO 334/20

Summary. The issue of the gloss is the problem of properly documentation of expenses for the income tax. This is because tax authorities are opinion, that wrong documentation which consequence is discrepancy between the content of the invoice and reality makes impossible to deduct costs (expense) from the income. The author of the gloss is different opinion. He is agree with the court, that an invoice has other importance in VAT and in income tax. It makes, that the difference between the content of invoice and reality does not exclude the deduction of cost (expense) from income. If it is proved that the taxpayer has actually payed the expense, there is no obstacle to do such deduction. This belief is justified both by arguments based on the theory of tax law, as well on the analysis of income tax act.

Keywords: income tax, tax expense