

TOWARY HANDLOWE I MATERIAŁY W PODATKOWEJ KSIĘDZE PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW – ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE A REGULACJA USTAWOWA

Streszczenie: Artykuł podejmuje tematykę ewidencjonowania przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą zdarzeń w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, ze szczególnym uwzględnieniem zakupu towarów handlowych i materiałów, a także ustalenia – na podstawie zapisów w księdze wyniku podatkowego – dochodu albo straty. Autor próbuje wykazać, że rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi wykracza jednakże poza zakres regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, reguluje ono bowiem różne sposoby ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w sposób odmienny od tych, które zostały określone w przedmiotowej ustawie dla ogólnie rozumianych kosztów uzyskania przychodu.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów, podatkowa księga przychodów i rozchodów

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Akademia im. Jakuba z Paradyża w Gorzowie Wielkopolskim, Wydział Prawa i Bezpieczeństwa, Zakład Administracji, e-mail: mmacudzinski@ajp.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2316-2937>



Received: 8.01.2025; Revised: 15.06.2025; Accepted: 22.06.2025.

© 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/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

COMMERCIAL GOODS AND MATERIALS IN THE TAX BOOK OF REVENUES AND EXPENSES – IMPLEMENTING REGULATION AND STATUTORY REGULATION

Abstract: The article deals with the subject of recording events by entities conducting business activity in the tax book of revenues and expenses, with particular emphasis on the purchase of commercial goods and materials, as well as determining the tax result – income or loss – based on the entries in the book. The author tries to show that the regulation on keeping the book goes beyond the scope of the regulations of the Personal Income Tax Act, because it regulates various methods of recording economic events in a manner different from those specified in the subject act for the generally understood costs of obtaining income.

Keywords: personal income tax, costs of obtaining income, tax book of revenues and expenses

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym zgodnie ze stanem faktycznym wymaga odpowiednich narzędzi ewidencyjnych. Jednym z tych narzędzi są księgi podatkowe, jak określa się wachlarz urządzeń ewidencyjnych¹, które przedstawiono w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa².

Księga przychodów i rozchodów³ (dalej: księga) jest, obok ksiąg rachunkowych⁴, istotnym narzędziem do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych i obliczania wyników podatkowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Stanowi ewidencję księgową służącą do ujmowania operacji gospodarczych, w której księguje się wszelkiego rodzaju przychody (przychody ze sprzedaży, a także pozostałe przychody), zakup towarów handlowych i materiałów podstawowych oraz koszty uboczne związane z tymi zakupami, a także pozostałe wydatki, przez które należy rozumieć np. wynagrodzenia, zarówno w gotówce, jak i w naturze, a także wszystkie inne wydatki związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności

¹ J. Iwin-Garżyńska, *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2, s. 162.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

³ Księga jest prowadzona na podstawie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544 ze zm.).

⁴ Księgi rachunkowe prowadzone są na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.).

gospodarczej⁵. Stanowi tym samym jeden z dowodów mających potwierdzać rzetelność przeprowadzonych operacji gospodarczych.

Jednak księga nie stanowi swoistego i niezależnego dowodu w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, jest w zasadzie tylko odzwierciedleniem zdarzeń gospodarczych, które zostały wcześniej udokumentowane w dowodach księgowych.

Podatnicy podatku dochodowego będący przedsiębiorcami, którzy wybrali ogólne zasady opodatkowania i opodatkowanie podatkiem liniowym, w celu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych na podstawie otrzymanych i wystawianych dowodów księgowych zostali ustawowo zobowiązani do prowadzenia księgi.

Prawidłowo prowadzona księga stanowi podstawę do ustalenia za poszczególne okresy rozliczeniowe (miesiące i następnie rok kalendarzowy) wyników podatkowych, tj. dochodów albo strat, które są konsekwencją zestawienia ze sobą kwot uzyskanych przychodów oraz kosztów ich uzyskania. Na jej podstawie możliwe jest więc ustalenie podstawy opodatkowania u podatnika prowadzącego księgę⁶.

Zgodnie z art. 10 pkt 3 u.p.d.o.f. jednym ze źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Zasady przyjęte w regulacjach ustawowych stanowią, że pozarolnicza działalność gospodarcza, jako jedno ze źródeł przychodów, podlega opodatkowaniu na podstawie zasad ogólnych, tj. na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Podatnicy mogą wybrać także sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c, który reguluje tzw. opodatkowanie 19-procentowym podatkiem liniowym.

Jak stanowi art. 24 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem z działalności gospodarczej jest różnica pomiędzy przychodem w rozumieniu art. 14 u.p.d.o.f. a kosztami jego uzyskania, powiększona o różnicę pomiędzy wartością remanentu końcowego i początkowego towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji

⁵ Pozarolniczą działalność gospodarczą i działalność gospodarczą dla celów opodatkowania dochodu osób fizycznych definiuje art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.).

⁶ D. Orczykowski, *Obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, [w:] *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, red. J. Szttyler, Gdańsk 2017, s. 15.

w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadków, jeżeli wartość remanentu końcowego jest wyższa niż wartość remanentu początkowego, lub pomniejszona o różnicę pomiędzy wartością remanentu początkowego i końcowego, jeżeli wartość remanentu początkowego jest wyższa. Różnica ujemna stanowi stratę w działalności gospodarczej.

Zgodnie natomiast z art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą są zobowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które są wykorzystywane w prowadzeniu tej działalności.

Ustalenie dochodu następuje tym samym w sposób szczególny, to jest na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg. Określenie w ten sposób dochodu z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej jest możliwe przy założeniu, że podatnik przestrzega zasad związanych z prowadzeniem ksiąg podatkowych, uregulowanych w art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f. i wydanych na jego podstawie przepisów wykonawczych, wprowadzających m.in. reguły dotyczące dokumentowania poszczególnych transakcji mających wpływ na wyliczenie dochodu na podstawie tych ksiąg⁷.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych określa ogólne zasady dotyczące prowadzenia księgi, szczególne sposoby ustalania dochodu, a także wskazuje na krąg podmiotów zobowiązanych do jej prowadzenia. Natomiast w zakresie sposobu prowadzenia księgi, szczegółowych warunków, jakim powinna ona odpowiadać, oraz szczegółowego zakresu obowiązków związanych z jej prowadzeniem, w celu umożliwienia wykorzystania tej księgi jako dowodu pozwalającego na określenie zobowiązań podatkowych w prawidłowej wysokości obowiązek ten został nałożony na ministra właściwego do spraw finansów publicznych i regulowany jest treścią art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1013/15.

Aktualnie obowiązuje rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (dalej: rozporządzenie lub rozporządzenie wykonawcze).

Przyjęto, iż celem niniejszego artykułu jest próba wykazania, że przepisy rozporządzenia wykonawczego w zakresie dokumentowania zdarzeń gospodarczych, przede wszystkim związanych z nabyciem towarów handlowych i materiałów, nieco odbiegają od uregulowań ustawowych, co więcej – cechują się nadmierną szczegółowością i zbędnymi obowiązkami nałożonymi na przedsiębiorców. W związku z tym został sformułowany wniosek, że przepisy te mogą tworzyć nieco autonomiczny, a zarazem odmienny zakres ustalenia w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, który został zarezerwowany wyłącznie dla materii ustawowej.

2. KSIĘGA W REGULACJACH ROZPORZĄDZENIA WYKONAWCZEGO

Jak wskazano wyżej, rozporządzenie określa sposób prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, szczegółowe warunki, jakim powinna ona odpowiadać, aby stanowiła dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem, a także terminy zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o prowadzeniu księgi. Rozporządzenie powiela również zakres podmiotów zobowiązanych do jej prowadzenia, określonych treścią art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f. Jednakże do kręgu tych podmiotów zaliczono również rolników prowadzących gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujących działalność gospodarczą osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym.

Rozporządzenie, jako uszczegółowienie przepisów ustawowych, określa swym zakresem istotne definicje, niezbędne do prawidłowego prowadzenia księgi, w zakres których wchodzi m.in. takie pojęcia jak „towary”, „materiały podstawowe”, „cena zakupu”, „cena nabycia”, „wyposażenie” czy też „koszt wytworzenia”. Dostrzec na wstępie należy, że pojęcia te nie zostały jednak zdefiniowane w treści art. 5a u.p.d.o.f.

Pierwsze uwagi krytyczne można skierować w obszar pojęcia, jakim posługuje się rozporządzenie, a mianowicie tzw. produkcji w toku, co

w orzecznictwie sądów administracyjnych zostało zgodnie uznane za przekroczenie upoważnienia zawartego w art. 24a ust. 7 u.p.d.o.f.⁸

W odniesieniu natomiast do towarów handlowych i materiałów podstawowych zauważyć należy, że zaliczenie ich do tego zakresu czy też zbioru zależy od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej oraz celu, w jakim te rzeczy zostały kupione⁹.

Przyjmuje się, że w księdze wykazuje się z niewielką szczegółowością tylko podatkowe przychody i koszty. Jest to więc ewidencja o charakterze wyłącznie podatkowym¹⁰. Nadmienić przy tym należy, że sama księga, uznawana za uproszczoną formę ewidencji księgowej, stanowi podstawowe i najważniejsze narzędzie ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych dla przedsiębiorców opodatkowanych podatkiem dochodowym, a ponadto jest ona uzupełniana o ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której stanowi art. 22n ust. 2–6 u.p.d.o.f. Dlatego też podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy.

Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do wzoru księgi, a za rzetelną uznaje się księgę, gdy dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Księga oraz dowody, na podstawie których są dokonywane w niej zapisy, muszą znajdować się na stałe w miejscu wykonywania działalności lub miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przy czym jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biuru rachunkowemu, księga jest przechowywana w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to biuro¹¹.

⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 375/07 i II FSK 376/07; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 9 lipca 2008 r., sygn. I SA/Ol 233/08.

⁹ *Podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzenie i zamknięcie*, „Biblioteka Dziennika Gazety Prawnej” 2014, s. 37.

¹⁰ M. Poszwa, *Zarządzenie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007–2009*, Warszawa 2007, s. 36.

¹¹ Zauważyć należy, iż w obecnym stanie z informatyzowania sfery publicznej, a w szczególności dotyczącym wymogów ewidencyjnych i sprawozdawczych prawa podatkowego, określenia „przechowywanie księgi” i „księga na stałe musi się znajdować” tracą na aktualności. Obecnie księga to w zasadzie zapisy cyfrowe w urządzeniach informatycznych, w pełni funkcjonalne narzędzie służące do generowania plików w wielu wymaganych formatach elektronicznych. Oznacza to, że miejsce przechowywania księgi sprowadza się do miejsca usytuowania urządzeń komputerowych przedsiębiorcy albo biura rachunkowego, na których to zainstalowane są programy finansowo-księgowe.

3. NABYCIE TOWARÓW HANDLOWYCH I MATERIAŁÓW – UJĘCIE W KSIĘDZE A MOMENT PONIESIENIA KOSZTU

Zgodnie z treścią § 15 ust. 1 rozporządzenia otrzymanie towarów handlowych i materiałów powinno zostać potwierdzone na dowodzie zakupu zarówno datą, jak i podpisem osoby, która je przyjęła. Takim dowodem najczęściej jest faktura. W sytuacji gdy towary handlowe i materiały zostały dostarczone do zakładu lub dokonano nimi obrotu przed otrzymaniem faktury, istnieje wymóg sporządzenia tzw. szczegółowego opisu otrzymanego towaru handlowego lub materiału, zawierającego dane służące do zidentyfikowania dostawcy oraz ilości i wartości tych zakupów. Opis ten, ze stosownym potwierdzeniem, stanowi podstawę do dokonania zapisu w księdze i jest przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną w późniejszym terminie fakturą¹². Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej w fakturze wymaga wpisania do księgi (ewidencji) w dniu otrzymania faktury.

Może zaistnieć również sytuacja, w której podatnik nie będzie zobowiązany sporządzać opisu. Ma to miejsce wówczas, gdy taki zakup został udokumentowany specyfikacją dostawcy, przy założeniu, że specyfikacja ta spełnia wymogi określone dla wskazanego wcześniej opisu.

Przyjmując zatem należy, że opis otrzymanego towaru i materiałów może stanowić podstawę do ujęcia (udokumentowania) zakupu, jednakże wtedy, gdy faktura i towar nie dotarły do podatnika (nie otrzymał ich w tym samym miesiącu). Otrzymanie materiału lub towaru handlowego oraz faktury w tym samym miesiącu skutkuje dokonaniem zapisów w księdze wyłącznie na podstawie otrzymanej faktury, a sporządzony opis stanowi wyłącznie dokument pomocniczy w stosunku do otrzymanej faktury. To faktura jest podstawowym dowodem zakupu materiałów i towarów.

Z regulacji § 16 ust. 1 rozporządzenia wynika natomiast, że zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych musi być wpisany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy księga jest prowadzona przez podmiot zewnętrzny (biuro rachunkowe), wówczas zapisy są dokonywane w porządku chronologicznym, a więc na podstawie dat wystawionych dokumentów.

¹² K. Paszkowska, *Dokumentowanie kosztów w księdze podatkowej*, „Gazeta Podatkowa”, 29.08.2024, nr 70, s. 21.

Jak stanowi natomiast § 16 ust. 2 rozporządzenia, zapisów w księdze dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 u.p.d.o.f. Treść tego przepisu wskazuje, że ewidencjonowanie zakupu towarów handlowych i materiałów nie zostało jednak oparte na zasadach regulowanych w treści art. 22 u.p.d.o.f. i stanowi niejako niezależny i autonomiczny sposób ewidencjonowania ich w księdze.

Warto zauważyć, że rozporządzenie w sprawie księgi reguluje sposób jej prowadzenia, jednak stanowić ono powinno wyłącznie uszczegółowienie regulacji ustawowych. Księga jako narzędzie ewidencyjne zdarzeń gospodarczych jest odzwierciedleniem sumy poniesionych kosztów uzyskania oraz uzyskanych przychodów, stanowi przy tym niejako przewodnik „technicznego” ewidencjonowania tych zdarzeń. To z kolei ma na celu doprowadzenie do rzetelnie obliczonego wyniku podatkowego (dochodu/straty) w poszczególnym okresie rozliczeniowym (miesięcznych, kwartalnych, rocznych).

Szczególne uwagę należy zwrócić na to, iż zakup towarów handlowych i materiałów stanowi bezspornie o tym, że są to wydatki, które zaliczone zostały do kosztów uzyskania przychodów i których uznanie albo nieuznanie za takie koszty należy rozpatrywać wyłącznie w świetle regulacji art. 22 i 23 u.p.d.o.f.¹³

Wydaje się również za zasadne wskazanie, że art. 22 i 23 u.p.d.o.f. dotyczą także wszystkich innych wydatków ponoszonych w działalności gospodarczej podatnika, nie tylko nabycia towarów handlowych i materiałów. Stąd też słuszne wydaje się stanowisko, że nie tylko pozostałe wydatki, o których stanowi treść § 16 ust. 2 rozporządzenia, powinny być dokumentowane z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 u.p.d.o.f., lecz również wydatki związane z zakupem towarów handlowych i materiałów. Regulacje rozporządzenia wydają się jednak temu przeczyć.

Przypomnieć należy, że księga posługuje się pojęciem „data zdarzenia gospodarczego”, którym to, jak zostało zdefiniowane, jest dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu wpisu – dla kosztów jest to data poniesienia wydatku (kosztu) albo otrzymania towaru. Przepis ten jest potwierdzeniem odmiennego sposobu ewidencjonowania zakupu towarów handlowych i materiałów (na podstawie § 16

¹³ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1272/13.

ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi) od sposobu ewidencjonowania pozostałych wydatków (na podstawie § 16 ust. 2 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi).

Jednakże nasuwają się pewne wątpliwości co do słuszności przyjętej metody ewidencjonowania przedmiotowych kosztów, jeżeli powyższe rozpatrzy się w kontekście różnych dat wynikających z otrzymanego dokumentu i otrzymania towaru, ustalania zaliczek za miesięczne (kwartalne) okresy rozliczeniowe i obliczania dochodu za cały rok podatkowy. Zasadne wydaje się także pytanie, do jakiej kategorii wydatków zaliczane są zakupy towarów handlowych i materiałów, skoro należy je ewidencjonować w innej (odrębnej) kolumnie księgi.

W ocenie autora ma to istotne znaczenie w kontekście uregulowań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w ustawie dla celów ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów ustawodawca posługuje się bowiem innym pojęciem związanym z tym zdarzeniem gospodarczym, a mianowicie jest to „dzień poniesienia kosztu”.

Regulacje dotyczące księgi w zakresie metody ujmowania (ewidencjonowania) wskazują, że zakupy towarów handlowych i materiałów, jako kategoria wydatków, zostały potraktowane w sposób odmienny, co więcej – będący poza ogólną kategorią kosztów (wydatków).

Przypomnieć przy tym należy, że jednym z podstawowych wymogów ewidencyjnych stawianych nabyciu towarów handlowych i materiałów jest potwierdzenie ich otrzymania na dowodzie zakupu. Jeżeli natomiast materiał lub towar handlowy, którego zakup dokumentowany jest fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis otrzymanego materiału lub towaru handlowego, który również powinien zostać potwierdzony. W takim przypadku opis jest przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną następnie fakturą.

Przyjęto tym samym, że taki opis stanowi dowód zakupu i w takich okolicznościach zastępuje on fakturę dostawców. Świadczą o tym przepisy § 15 ust. 2 i 3 rozporządzenia. Uzupełnieniem powyższego jest § 16 ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, regulujący wymóg niezwłocznego wpisania do księgi zakupu materiałów oraz towarów handlowych, tj. zaraz po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży.

Powyższe pozwala na przyjęcie kilku wariantów czy też sposobów ewidencjonowania zakupu towarów handlowych i materiałów, a mianowicie:

- 1) dostawa towaru wraz z dowodem zakupu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie dowodu zakupu;
- 2) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy);
- 3) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury, a fakturę podatnik otrzymuje w tym samym miesiącu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy), następnie po otrzymaniu faktury konieczne jest wyksięgowanie zakupu dokonanego wcześniej na podstawie opisu, aby ostatecznie dokonać zapisu na podstawie otrzymanej faktury;
- 4) dostawa towaru przed otrzymaniem faktury, a fakturę podatnik otrzymuje w innym miesiącu – wpisanie do księgi zakupu na podstawie opisu (ewentualnie specyfikacji dostawcy).

Ostatnia z sytuacji wskazuje, że faktura, która dotarła w innych okresach rozliczeniowych, nie stanowi już podstawy do dokonywania zapisów w księdze, pomimo że w myśl rozporządzenia jest podstawowym w tym zakresie dowodem księgowym wystawionym przez sprzedawcę.

Ciekawe w tym zakresie wydaje się spostrzeżenie, że opisu, na podstawie którego dokonywane są zapisy w księdze, nie można jednak uznać za dowód księgowy, nie został on bowiem wymieniony w treści § 11–13 rozporządzenia, a więc w rozumieniu tego aktu w zamkniętym zbiorze dowodów księgowych.

O ile opis miałby tylko tymczasowo zastępować dowody księgowe w sytuacjach wyżej wymienionych, o tyle w przypadku otrzymania towaru lub materiałów w innym okresie rozliczeniowym niż otrzymana faktura przynajmniej ma się wyższy walor dowodowy niż samej fakturze.

Pojawia się przy tym jeszcze inna wątpliwość, oparta na analizie treści § 23 rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem zapisy w księdze dotyczące wydatków (kosztów) są dokonywane na podstawie dowodów, o których stanowią § 11–15. Powyższe nie do końca koresponduje z możliwością ujęcia opisu w księdze, skoro opis nie został uznany za dowód księgowy.

Ustawodawca w omawianej regulacji nie dopuszcza natomiast możliwości sporządzenia opisu w przypadku, gdy dostawa towarów handlowych i materiałów nie jest dokumentowana fakturą. Wynika to wprost z treści § 15 ust. 2 rozporządzenia. Skłania to do przyjęcia wniosku, że w przypadku dokonania zakupu, który nie jest w ogóle dokumentowany fakturą, nie może dojść do sytuacji otrzymania towaru handlowego lub materiału bez jednoczesnego posiadania innego dowodu (dokumentu zawierającego

dane, o których stanowi § 11 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi czy też umowy sprzedaży).

Nie została również przewidziana odwrotna sytuacja, w której to towar handlowy lub materiał mógłby dotrzeć do zakładu później niż sam dowód zakupu. Skoro dla tego rodzaju zakupów przyjęto w rozporządzeniu inne zasady ewidencjonowania kosztów niż te, które zostały określone w treści art. 22 u.p.d.o.f., może to wskazywać, że wejście przez podatnika w posiadanie faktury przed faktycznym otrzymaniem towarów handlowych lub materiałów nie uprawnia go do ujęcia takiej faktury w księdze. Dopiero dzień ich faktycznego otrzymania, zgodnie z logiką przyjętą w rozporządzeniu, jest tym momentem, który pozwalałby na dokonanie czynności ewidencyjnych. Takie rozwiązanie zdaje się nieco karkołomne i odbiega od wymogów ustawowych¹⁴, a także od możliwości zaistnienia takiego zdarzenia gospodarczego, jak np. import towarów, kiedy to najczęściej podatnik otrzymuje fakturę kilka miesięcy wcześniej, niż ma miejsce faktyczna dostawa importowanego towaru.

Nieco wątpliwe wydaje się również używanie w treści rozporządzenia takich zwrotów jak „wydatki (koszty)” i „zakupy”, nie dostrzega się w tym bowiem logicznej dla nich konsekwencji.

W § 13 ust. 1 rozporządzenia w związku z udokumentowaniem zapisów w księdze użyto zwrotu „niektóre koszty (wydatki)”. Stąd też przyjąć należy, że regulowane tym przepisem dowody wewnętrzne to dowody dokumentujące wydatki stanowiące koszty. Podobny zwrot został zastosowany w treści § 23 oraz załącznikach nr 1 i 2 do rozporządzenia, jednakże stanowi on odwrotność poprzedniego, a mianowicie „wydatki (koszty)”. Dojść można do wniosku, że ustawodawca traktuje je w sposób równoznaczny.

Czy jednak jest to słuszne założenie? O ile każdy koszt wiąże się z wydatkiem, o tyle nie każdy wydatek stanowi koszt, a w szczególności koszt podatkowy. Przy założeniu, że księga służy do ewidencjonowania zdarzeń składających się na koszty uzyskania przychodu (kol. 10–14 i 16), rozróżnienie tych pojęć wydaje się zasadnicze, czego niestety nie można odczytać z treści rozporządzenia.

Ciekawą konstrukcję w przedmiocie używanej terminologii przedstawia sam załącznik nr 1 w części dotyczącej kolumn 10–14 tabeli, czyli związanych z ewidencjonowaniem ogólnie pojętych kosztów.

W szczególności zwrócić należałoby uwagę na kolumny 10 i 11. Są one przeznaczone do ewidencjonowania zakupu towarów handlowych

¹⁴ Zob. szerzej K. Paszkowska, *Dostawa towarów na przełomie miesięcy w księdze*, „Gazeta Podatkowa”, 26.09.2024, nr 78, s. 13.

i materiałów oraz kosztów ubocznych związanych z tymi zakupami. Kolumny te nie zostały jednak objęte zakresem ogólnym pojęcia „wydatki (koszty)”, do których ustawodawca zaliczył wyłącznie „wynagrodzenia w gotówce i w naturze” (kolumna 12) oraz „pozostałe wydatki” (kolumna 13).

Z takiej konstrukcji można zasadnie wywnioskować, że zakupów towarów handlowych i materiałów oraz kosztów ubocznych zakupu ustawodawca nie kwalifikuje do wydatków (kosztów), a tym samym stanowią one, w myśl rozporządzenia, niezależną kategorię podatkową, co dodatkowo potwierdza przepis regulowany w § 16 ust. 2.

Jeżeli jednak powyższe uwagi odniesie się do tzw. „Objaśnień” do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, odczytać z nich można już zupełnie inny zakres normowania.

Otóż ustawodawca, wyjaśniając w pozycji 22 tych „Objaśnień” sposób ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym, wskazuje, jak ustalić wysokość poniesionych w tym roku kosztów uzyskania przychodów poprzez doliczenie wartości zakupu towarów handlowych (materiałów) z kolumn 10 i 11 do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego, a następnie nakazuje pomniejszenie go o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego. Do tak obliczonej kwoty należy doliczyć kwotę wydatków z kolumny 14.

Następnie w pozycji 24 „Objaśnień” przedstawia się przykład obliczenia dochodu, gdzie w pkt 2 uregulowano, że do „[w]ysokości kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym” zalicza się „wydatki na zakup towarów handlowych i materiałów” oraz „wydatki na koszty uboczne zakupu”.

W tej części rozporządzenia nie można mieć wątpliwości, że wydatki poniesione na zakup towarów handlowych i materiałów stanowią jednak wydatki będące kosztami uzyskania przychodów do celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Konstrukcja rozporządzenia oraz różnorodne sposoby kwalifikowania wydatków, kosztów i zakupów wydają się w tym przedmiocie w zasadzie zbędne, a jednocześnie wprowadzają niepotrzebne i różne sposoby kwalifikowania zdarzeń gospodarczych po stronie kosztów uzyskania przychodów, jako jednolitego elementu w konstruowaniu wyniku podatkowego.

Powyższe uwagi powinny znaleźć jednocześnie odzwierciedlenie w analizie regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które dla podjętego problemu badawczego, jak się wydaje, są po prostu kluczowe.

Należy przypomnieć, iż podstawą prawidłowego rozliczenia się z budżetem państwa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą i dokumentujące zdarzenia w księdze podatkowej są w pierwszej kolejności przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi stanowi wyłącznie narzędzie do usystematyzowanego i chronologicznego procesu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych.

Księga tym samym wspomaga i umożliwia prawidłowe obliczenie zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie do niej zapisów z dowodów księgowych, aczkolwiek jej treść nie może wychodzić poza zakres regulacji ustawowych.

Przedstawione powyżej uwagi w zakresie ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych wskazują jednakże na pewne wątpliwe odstępstwa od tych zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nabycie towarów handlowych i materiałów stanowi bezspornie kategorię zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów. Ich prawidłowe udokumentowanie zostało przeniesione do rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, co nie zmienia ich istoty, zarówno jako kosztów, jak i momentu ich poniesienia.

Przypomnieć w związku z tym należy, iż zgodnie z art. 22 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Przepis ten jest podstawą do rozumienia istoty podatku dochodowego poprzez przyjęcie, że uzyskanie przychodu wiąże się co do zasady z ponoszeniem pewnych kosztów z tym przychodem związanych.

Wskazano wyżej, w przedmiocie dokumentowania zakupu towarów handlowych i materiałów, że rozporządzenie wymaga ewidencjonowania tego zdarzenia gospodarczego w chwili ich otrzymania, a to stanowi istotne odstępstwo od wymogów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, której przepisy regulują jakże ważne zdarzenie, jakim jest „dzień poniesienia kosztu”, a nie „dzień otrzymania towaru”.

Zgodnie z art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f. za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu. Datą zdarzenia gospodarczego, pod którą ujmuje się wydatki w księdze podatkowej, zasadniczo jest więc dzień wystawienia dowodu księgowego¹⁵.

¹⁵ K. Paszkowska, *Koszty zakupu towarów w księdze podatkowej*, „Gazeta Prawna”, 21.06.2019, nr 49, s. 21.

Przedmiotowa regulacja jest bardzo istotna w zakresie prawidłowego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w obszarze kosztów uzyskania przychodów. Dlatego też dniem poniesienia kosztu w przypadku podatników prowadzących księgę jest zawsze dzień wystawienia dokumentu (dowodu). Data tego dokumentu stanowi tym samym o dniu, w którym podatnik poniósł koszt w swojej działalności, niezależnie od innych zdarzeń związanych z tym kosztem (wydatkiem, zakupem, otrzymaniem towaru, zapłatą). Odnosi się to w szczególności do sytuacji, w których dzień wystawiania dokumentu różni się od dnia otrzymania towaru handlowego lub materiału, a w innych przypadkach także od dnia faktycznego wykonania usługi.

Należy zatem stwierdzić, iż w przyjętej metodzie ewidencjonowania kosztów uzyskania przychodów w księdze, w celu ich ujęcia do właściwego okresu rozliczeniowego, pod uwagę należy brać w pierwszej kolejności przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a następnie regulacje rozporządzenia, wyłącznie w zakresie technicznego prowadzenia tej księgi, a nie identyfikowanie zdarzenia, jakim jest wejście w posiadanie towaru handlowego lub materiału.

Jak wskazano wyżej, rozporządzenie w swojej treści wychodzi jednakże poza zakres wskazany w ustawie i wprowadza wiele różnych unormowań, które wydają się w zasadzie niepotrzebne dla prawidłowego rozliczenia się z obowiązków podatkowych.

Co więcej, rozporządzenie mające stanowić o technicznych sposobach prowadzenia księgi podatkowej rozstrzyga bardzo ważną kwestię związaną ze sposobem obliczenia dochodu, a więc kategorią przypisaną wyłącznie ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Krytyczne uwagi skierować należy przede wszystkim do sposobu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym, zawartego w pkt 22 i 24 „Objaśnień” do księgi, w powiązaniu z § 15 i 16 rozporządzenia oraz kluczowym do celów rozpoznania „dniem poniesienia kosztu” zawartym w art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f.

Przypomnieć jednocześnie należy, iż rozporządzenie nie posługuje się pojęciem „dzień poniesienia kosztu”, a wyłącznie pojęciem „data zdarzenia gospodarczego”, którą jest dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (data poniesienia wydatku lub otrzymania towaru).

O ile są to zbieżne pojęcia w zakresie odniesienia ich do daty dokumentu, na podstawie którego ujmowany jest koszt w księdze, to powstaje jednak

pytanie, w jakim celu rozporządzenie wprowadza pojęcie, które nie jest kontynuacją znaczenia pojęcia regulowanego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przecież zgodnie z ustawą dzień poniesienia kosztu to data wystawienia dowodu księgowego, a tym samym jest to zdarzenie gospodarcze odzwierciedlone czasowo w postaci daty jego wystawienia. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w ogóle nie warunkuje i nie wprowadza dodatkowych wymogów związanych z dokonywaniem różnego rodzaju zakupów, w tym przede wszystkim zakupu towarów handlowych lub materiałów.

Stąd też czy zasadne było regulowanie innych dodatkowych warunków ewidencyjnych nabycia towarów handlowych i materiałów w księdze, skoro to wyłącznie data wystawienia dokumentu jest istotna (najważniejsza) dla ustalenia dnia poniesienia kosztu, a w konsekwencji prawidłowego obliczenia zobowiązania w podatku dochodowym podatników prowadzących księgę?

Otrzymanie towaru przed wystawieniem dokumentu albo po jego wystawieniu nie może mieć wpływu na zmianę dnia poniesienia kosztu, a więc uznania bądź nieuznania tego nabycia za koszt uzyskania przychodów w konkretnym okresie rozliczeniowym.

Powyższe należy odnieść do sposobu ustalania dochodu, a w konsekwencji do obliczenia prawidłowych zaliczek na podatek dochodowy, zgodnie z treścią rozporządzenia w konkretnych okresach rozliczeniowych, gdyż, jak się wydaje, przepisy te nieco odbiegają od istoty regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Otóż, jak stanowi pkt 22 „Objaśnień” do księgi, w celu ustalenia dochodu osiągniętego w roku podatkowym należy ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów poprzez doliczenie do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego wartości zakupu towarów handlowych lub materiałów ujętych w kolumnach 10 i 11 księgi, a następnie pomniejszenie ich o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego. Zasady te stosuje się również do podatników sporządzających spis z natury na koniec każdego miesiąca.

Dla ustalenia kwoty kosztów uzyskania przychodów za okresy miesięczne zapisy dokonane w kolumnach 10 i 11 są również uwzględniane, gdyż bez nich ustalenie dochodu byłoby niemożliwe. Temu w rzeczy samej służy konieczność prawidłowego prowadzenia księgi w przyjętej, uproszczonej metodzie ewidencjonowania, opartej na dniu (zdarzeniu gospodarczym), którym jest dzień wystawienia dowodu (faktury), a nie dzień otrzymania towaru handlowego lub materiału.

Stąd też zapisy w księdze w części dotyczącej zakupów towarów handlowych i materiałów stanowią wydatki (koszty) będące kosztami uzyskania przychodów, bez ich nabycia niemożliwe byłoby bowiem osiągnięcie przychodów z ich sprzedaży. Dlatego też ich ujmowanie oddzielnie, tj. w odrębnej kolumnie, nie zmienia charakteru (rodzaju) tego zakupu.

Tym samym ustalanie dochodu na podstawie księgi i na podstawie dokonanych w niej zapisów, dla których podstawę stanowiły opis otrzymanych towarów czy też specyfikacja dostawcy, może w znacznym stopniu odbiegać od dochodu ustalonego przy zastosowaniu zapisów w kolumnie 10, dokonanych według dat wystawienia przez sprzedawców dowodów zakupu.

Przypomnieć przy tym należy różne zdarzenia, które opisane zostały wyżej, a do których może dojść, kiedy to towary handlowe lub materiały zostają dostarczone do nabywcy w innych terminach niż dokument ich sprzedaży, a w szczególności, gdy zdarzenia te następują w odrębnych okresach rozliczeniowych. Dotyczy to sytuacji, w których:

- 1) dostawa towarów handlowych lub materiałów dokonana została przed otrzymaniem faktury, a następnie fakturę podatnik otrzymał w innym miesiącu (roku);
- 2) fakturę podatnik otrzymał w miesiącu (roku) poprzedzającym faktyczną dostawę towarów handlowych lub materiałów.

Wydaje się przy tym konieczne posłużenie się konkretnymi przykładami, które pozwolą na szersze spojrzenie na wskazywane rozbieżności.

Jeżeli przyjmniemy, że podatnik dokonał zakupu towarów handlowych i materiałów od jednego dostawcy, np. w grudniu za kwotę 50 000 zł, i nie otrzymał przy tym faktury dokumentującej to nabycie, to zgodnie z treścią rozporządzenia dokona zapisu w księdze w kolumnie 10 na podstawie sporządzonego przez siebie opisu.

Warto wskazać, że zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁶ fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru. Czyli w prezentowanym przykładzie faktura może zostać wystawiona w styczniu. Oznacza to, że dniem zdarzenia gospodarczego co prawda będzie dzień dokonania dostawy, jednakże dniem poniesienia kosztu, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie dzień wystawienia faktury, a nie dzień sporządzenia opisu. Tym samym, aby dochód został obliczony w sposób prawidłowy, to zakup

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.

w kwocie 50 000 zł nie powinien zostać uwzględniony w księdze w grudniu, ale dopiero w styczniu, zgodnie z datą wystawienia faktury VAT.

Rozporządzenie jednakże nakazuje ująć taki zakup już w grudniu w kolumnie 10, w której to zapisy zostają uwzględnione przy wyliczeniu zaliczki na podatek dochodowy za grudzień.

Zapisy te odnoszą się również do ustalenia wyniku podatkowego za cały rok podatkowy.

Taki sposób ewidencjonowania wskazywać może, że rozporządzenie ma pierwszeństwo przed przepisami ustawowymi. Przy uwzględnieniu hierarchiczności źródeł prawa podatkowego można zaryzykować twierdzenie, iż mamy do czynienia z naruszeniem regulacji konstytucyjnych.

W rzeczywistości gospodarczej zdarzyć się może również sytuacja odmienna, polegająca na tym, że podatnik przed dostarczeniem do jego przedsiębiorstwa towarów handlowych lub materiałów otrzymuje dokument zakupu wystawiony w innym okresie rozliczeniowym.

Odwołując się do przywołanego wyżej przykładu i treści rozporządzenia, przy wejściu w posiadanie faktury wystawionej w grudniu i jednocześnie założeniu, że towar dostarczono w styczniu, zgodnie z rozporządzeniem, ujęcie tego wydatku (zakupu) w księdze w kolumnie 10 powinno nastąpić zgodnie z datą otrzymania towaru, a nie z datą wystawienia faktury.

Zakres normowania § 16 ust. 1 rozporządzenia wskazuje bowiem, że należy dokonać zapisu w księdze niezależnie od daty wystawionej faktury, tj. według daty zdarzenia gospodarczego, jakim jest faktyczne otrzymanie towaru handlowego lub materiału, co wydaje się stać w sprzeczności z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w przedmiocie dokumentowania kosztów uzyskania przychodów, a w ostateczności obliczenia dochodu w prawidłowej wysokości.

Na taki sposób postępowania – jako właściwy – wskazują jednak niektórzy komentatorzy prawa podatkowego, twierdząc, że najbezpieczniej jest ewidencjonować w księdze zakup pod datą otrzymania towarów handlowych/materiałów¹⁷.

Trudno podzielać ten pogląd, dzień poniesienia kosztu dla podatników prowadzących księgę został bowiem bezspornie ustanowiony przepisem art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f., a jest nim dzień wystawienia dowodu (faktury) przez sprzedawcę, a nie dzień otrzymania towaru.

¹⁷ K. Heinze, *Księga przychodów i rozchodów. Wszystko, co musisz wiedzieć o rozliczaniu działalności gospodarczej*, Gliwice 2015, s. 29.

Skoro koszt uzyskania przychodu identyfikowany jest z dniem wystawienia dokumentu, wprowadzenie dodatkowych wymogów ewidencyjnych czy też warunkowanie zaewidencjonowania zakupu uzależnionego od dnia, w którym podatnik wszedł w posiadanie towarów handlowych, nie znajduje odzwierciedlenia w zakresie normowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i stanowi dodatkowo zbędną regulację prawa podatkowego.

Wniosek, jaki należałoby wyciągnąć, wskazuje, że w powołanych wyżej sytuacjach obliczenie wysokości dochodu za poszczególne okresy rozliczeniowe, dokonane wyłącznie na podstawie rozporządzenia, nie będzie tożsame z wysokością dochodu obliczonego zgodnie z zakresem normowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tym samym zasadny wydaje się postulat dotyczący rozważenia zmiany treści rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi w przedmiocie zidentyfikowania faktycznego dnia poniesienia kosztu nabycia towarów handlowych lub materiałów, poprzez niełączenie tego zdarzenia z dniem ich otrzymania przez podatnika, lecz wyłącznie z dniem poniesienia kosztu, czyli datą wystawienia dowodu księgowego.

4. PODSUMOWANIE

Poruszone powyżej wybrane zagadnienia z zakresu stosowania regulacji prawa podatkowego, dotyczące prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, być może mogłyby stanowić asumpt do podjęcia dyskusji na temat aktualności zawartych w niej zapisów normatywnych. Podjęta analiza zakresu normowania zarówno ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i rozporządzenia wykonawczego wskazuje, że rozporządzenie nie w pełni „wkomponowuje się” w hierarchiczność aktów prawa podatkowego, swoimi regulacjami wykracza bowiem poza normatyw zawarty w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że rozporządzenie jest aktem prawa, który ma uszczegóławiać zapisy ustawowe, jednakże nie może ono niejako w sposób autonomiczny określać sposobów dokumentowania niektórych wydatków, a tym bardziej obliczania dochodu do celów podatku dochodowego. Dlatego też wykazano, że element konstrukcyjny podatku dochodowego od osób fizycznych, jakim są koszty uzyskania przychodów w znaczeniu pozytywnym, w materii ustawowej został ujęty w art. 22

u.p.d.o.f. Tam też zawarto ich definicję oraz moment, czyli zdarzenie gospodarcze, kiedy koszty te zostały poniesione.

To pozwala na przyjęcie wniosku, że ustalenie wyniku podatkowego znajduje swoje podstawy wyłącznie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie w przepisach rozporządzenia wykonawczego. Rozporządzenie to dla potrzeb prawidłowego dokumentowania zdarzeń gospodarczych jest narzędziem wyłącznie o charakterze ewidencyjnym.

Stąd też można uzewnętrznic konkluzję, że ujmowanie zakupu towarów handlowych i materiałów w księdze w sposób odmienny niż pozostałe wydatki stanowiące ogólną kategorię kosztów uzyskania przychodu, a także regulowanie sposobu obliczenia dochodu w rozporządzeniu wykonawczym, nie korelują z nadrzędnością norm zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Być może marginalna, lecz raczej nie bez znaczenia wydaje się także refleksja, która nasuwa się po odczytaniu samej nazwy rozporządzenia w sprawie księgi, która brzmi: „Rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów”. Jeśli nie pojawiają się wątpliwości w zakresie zidentyfikowania i zdefiniowania pojęcia „przychody”, to przyjęcie w nazwie aktu zwrotu „rozchody” w aspekcie obliczania dochodu nie w pełni koresponduje z podatkowym zwrotem „koszty uzyskania przychodów”. Zmiana nazwy aktu, np. na „Rozporządzenie w sprawie prowadzenia księgi podatkowej”, mogłaby skorelować tę nazwę z jego treścią i założeniami materii ustawowej.

Zmiana treści rozporządzenia w sprawie prowadzenia księgi, obowiązująca od 1 stycznia 2020 r., nie dotyczyła jednak jego nazwy i nie wyszła naprzeciw komentowanym rozbieżnościom pomiędzy tym aktem normatywnym a ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w obszarze ewidencjonowania towarów handlowych i materiałów.

Niektórzy komentatorzy wskazują wprost, że nowe brzmienie rozporządzenia jest wyłącznie powieleniem zapisów dotychczasowego aktu. Zamiast wymieniać stare rozporządzenie na nowe, wystarczyło raczej uchylić jeden paragraf, a inny zmodyfikować¹⁸, a tym samym osiągnąć takie same cele regulacji.

Być może nowe rozporządzenie, do którego wydania został zobowiązany minister właściwy do spraw finansów publicznych zmienionym ust. 7 oraz dodanym ust. 8 w art. 24a u.p.d.o.f., przyniesie oczekiwane zmiany.

¹⁸ K. Jędrzejewska, *Księga przychodów i rozchodów. Stare przepisy w nowym wydaniu*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.07.2019, s. C14.

Jednak na razie jest to nieco odległy horyzont, ustawodawca przewidział bowiem wejście w życie nowego brzmienia powołanych przepisów dopiero na 1 stycznia 2026 r.¹⁹

BIBLIOGRAFIA

- Heinze K., *Księga przychodów i rozchodów. Wszystko, co musisz wiedzieć o rozliczaniu działalności gospodarczej*, Gliwice 2015.
- Iwin-Garzyńska J., *Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 3(87), cz. 2.
- Jędrzejewska K., *Księga przychodów i rozchodów. Stare przepisy w nowym wydaniu*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.07.2019.
- Orczykowski D., *Obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*, [w:] *Jak prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów*, red. J. Szytler, Gdańsk 2017.
- Paszkowska K., *Dokumentowanie kosztów w księdze podatkowej*, „Gazeta Podatkowa”, 29.08.2024, nr 70.
- Paszkowska K., *Dostawa towarów na przełomie miesięcy w księdze*, „Gazeta Podatkowa”, 26.09.2024, nr 78.
- Paszkowska K., *Koszty zakupu towarów w księdze podatkowej*, „Gazeta Prawna”, 21.06.2019, nr 49.
- Podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzenie i zamknięcie*, „Biblioteka Dziennika Gazety Prawnej”, 2019.
- Poszwa M., *Zarządzenie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007–2009*, Warszawa 2007.

¹⁹ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).