

# Kształtowanie się kosztów uzyskania przychodów przedsiębiorcy w podatku dochodowym od osób prawnych

## Słowa kluczowe:

podatek dochodowy od osób prawnych, dochód, koszty uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów to jeden z najważniejszych, a na pewno najbardziej charakterystyczny element konstrukcji podatków dochodowych. Wielkość kosztów bezpośrednio wpływa na poziom obciążenia tymi podatkami. Dlatego jest ona zawsze przedmiotem szczególnego zainteresowania podatników, którzy z oczywistych względów dążą do maksymalizacji wykazywanych kosztów i tym samym ograniczenia (albo nawet uniknięcia) opodatkowania.

Przede wszystkim jednak koszty uzyskania przychodów są kategorią normatywną i muszą zajmować znaczące miejsce w prawnych regulacjach opodatkowania dochodu. Kształtując instytucję kosztów, ustawodawca podatkowy ma na celu z jednej strony realizację uzasadnionych potrzeb fiskalnych, z drugiej – uniknięcie niekorzystnego oddziaływania na podatników (zwłaszcza przedsiębiorców), wreszcie z trzeciej – zapobieżenie stosowaniu zabiegów zmierzających do nienaturalnego zaniżania wysokości podatku. Dysponuje przy tym bardzo obszernym zestawem instrumentów legislacyjnych (ograniczonych praktycznie tylko ochroną wartości o randze konstytucyjnej), w szczególności różnorodnymi mechanizmami z zakresu elementów techniki podatkowej (konstrukcji podatków).

Zawsze w tych uprawnieniach mieści się oczywiście możliwość takiej zmiany stanu prawnego, by opodatkowanie lepiej – z punktu widzenia ustawodawcy – osiągało założone efekty. Właśnie zmiany przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów warte są prześledzenia. Pozwoli ono zwrócić uwagę na niektóre kontrowersyjne rozwiązania, ujawnić pewne mechanizmy relacji podatników i władzy podatkowej, wreszcie – sformułować ocenę sposobu ich działania.

Rzecz jasna, tak założone ujęcie wymusza znaczące ograniczenia. Nie będzie to kompletny przegląd wszystkich nowelizacji (ani krytyka zbyt częstego ich wprowadzania oraz nierzadko przesadnego zakresu) – wręcz przeciwnie, z kilkudziesięciu wybrane zostaną stosunkowo nieliczne przykłady. Istotne są tu nie detale konstrukcji, a przedsię-

wzięcia legislacyjne, w których można się dopatrzeć realizacji jakichś charakterystycznych zamierzeń i tendencji. Nie chodzi także o dokładną prezentację konkretnych instytucji prawnych wykazujących związek z tematyką kosztów, tzn. omówienie regulacji prawnych, komentarz do przepisów czy ocenę ich oddziaływania. Ten aspekt podjęty zostanie jedynie o tyle, o ile będzie to niezbędne do przedstawienia motywacji zmian.

Analizie poddana zostanie ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>. Do takiego zawężenia uprawnia spostrzeżenie, że jej obowiązywanie przypadło na okres zasadniczych zmian gospodarczych, w tym podejścia do problematyki podatkowej. Musiało to spowodować istotne implikacje także w warstwie normatywnej. Niezależnie od tego, updp jest bardziej charakterystyczną podstawą prawną opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> z jednej strony znacząco wykracza poza ten zakres (regulując opodatkowanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), z drugiej – nie obejmuje zjawisk wiążących się funkcjonowaniem przedsiębiorców – osób prawnych. Warto natomiast pamiętać, że na ile to możliwe, konstrukcja opodatkowania działalności gospodarczej jest ujednolicona i wiele z uwag dotyczących przepisów updp można bezpośrednio odnieść do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pierwszy z zasadniczych, a wartych w tym kontekście wzmianki, problemów konstrukcji wykracza nieco poza zagadnienie samych tylko kosztów, choć również bezpośrednio go dotyczy. Dochód, a tym samym koszty uzyskania przychodów, są także instytucją z zakresu rachunkowości. Do właśnie rachunkowego rozumienia dochodu w różny sposób nawiązywały i przepisy podatkowe.

Przy takim założeniu za formułę wyjściową można uznać regułę wynikającą z art. 40 (później art. 44) ustawy z 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej<sup>3</sup>: *Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym stanowi zwerifikowany zysk bilansowy, wykazany w rocznym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym zgodnie z obowiązującymi podatnika zasadami rachunkowości, zwiększony o koszty i straty uznane za nieuzasadnione*. W takim ujęciu dochód podatkowy równał się, co do zasady, zyskowi bilansowemu ustalonemu na potrzeby sprawozdawczości księgowej. Korekta, o której mowa w ostatnim fragmencie cytowanego przepisu, stanowiła już element *stricte* podatkowy i regulowana była odrębnie rozporządzeniami Rady Ministrów, wydawanymi na podstawie ust. 2 (później ust. 4) tego artykułu. Ciekawa jest zresztą analiza kolejnych rozporządzeń. Pierwsze z nich, rozporządzenie Rady Ministrów

<sup>1</sup> T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm. (dalej powoływana jako updp; nieoznaczone artykuły są przepisami tej ustawy).

<sup>2</sup> T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 7, poz. 55 ze zm., później t.j. Dz. U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77 ze zm.

z 15 listopada 1982 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki społecznej<sup>4</sup>, zawierało około 10 pozycji, tj. kategorii kosztów zwiększających dochód. Była to konstrukcja, którą można – wybiegając w przyszłość – porównać do obecnego katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwłaszcza że z dzisiejszego punktu widzenia tak samo należałoby traktować i koszty (np. przekraczające określony poziom wydatki na usunięcie wad wyrobów, obiektów i robót budowlanych), i straty (np. zawinione kary i odszkodowania, przedawnione wierzytelności) tam wskazane. Rozporządzenie Rady Ministrów z 27 grudnia 1983 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki społecznej<sup>5</sup> praktycznie nie różniło się od poprzedniego, ale już rozporządzenie Rady Ministrów z 21 stycznia 1985 r. w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od jednostek gospodarki społecznej<sup>6</sup> zawierało ponaddwukrotnie więcej tego rodzaju pozycji, przeważnie odnoszących się do bardziej szczegółowych przejawów działalności gospodarczej.

W późniejszej regulacji, ustawie z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>7</sup>, określenie dochodu podatkowego zawierał art. 5 ust. 3: *U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, za dochód (...) uważa się zysk bilansowy wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszonych o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11*<sup>8</sup>. Odniesienie do zysku bilansowego zostało więc zachowane, ale silniej zaznaczono konieczność modyfikacji wynikającej z przepisów podatkowych, tym razem zawartych w samej ustawie. Zestaw kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 11 tej ustawy) został praktycznie przepisany z rozporządzenia z 1985 r.

Wreszcie updp zrezygnowała ze wskazania do zysku bilansowego jako podstawy opodatkowania. Przez cały okres jej obowiązywania art. 7 ust. 2 określa dochód jako nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Pewnego rodzaju nawiąza-

<sup>4</sup> Dz. U. Nr 38, poz. 253.

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 75, poz. 336 ze zm.

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 9, poz. 29 ze zm.

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.

<sup>8</sup> Po zmianie obowiązującej od 1991 r. przepis ten brzmiał: *U podatników, którzy zgodnie z obowiązującymi ich zasadami księgowości sporządzają bilans i rachunek wyników, przedmiotem opodatkowania jest dochód (...) wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody ze źródeł przychodów nie podlegających podatkowi dochodowemu lub wolne od tego podatku i zwiększony o niedobory ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych oraz o wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów, określone w art. 11, jeżeli wydatki te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.*

niem do aspektów bilansowych jest tylko art. 9 ust. 1, zgodnie z którym *Podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (od roku 2000 z uzupełnieniem: a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m).*

Ta nowa formuła spowodowała, jak się okazało, sporo zamieszania. W początkowym okresie obowiązywania updп podatnicy mieli trudności z rozróżnieniem kryteriów rachunkowych i podatkowych, co powodowało częste spory. Między innymi dzięki ich rozstrzygnięciom, przede wszystkim przez sądy, wielokrotnie jednoznacznie i wyraźnie potwierdzona została zasada, że art. 9 ust. 1 nakazuje wykorzystanie do celów podatkowych dokumentacji księgowej, ale tylko jako materiału do zasadniczo odrębnych obliczeń, czyniących zadość wymogom podatkowej kwalifikacji przychodów i kosztów ich uzyskania<sup>9</sup>. Najbardziej chyba czytelne ujęcie tej kwestii znalazło się w uzasadnieniach wyroków NSA z 9 maja 1995 r., sygn. akt SA/Lu 1456/94<sup>10</sup>: *Przychodami i kosztami mającymi wpływ na ustalenie dochodu podatkowego są tylko te przychody i koszty, które zostały wyraźnie określone w przepisach prawa podatkowego. Wszelkie inne składniki wyniku finansowego, wynikające z ksiąg rachunkowych, nie mogą mieć wpływu na wysokość tego dochodu* i z 24 stycznia 1995, sygn. akt SA/Lu 666/94<sup>11</sup>: *Funkcją ksiąg handlowych jest rejestrowanie operacji gospodarczych i odpowiadających im operacji finansowych. Zapisy dokonywane w tych księgach nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, gdyż obowiązek ten wynikać może wyłącznie z przepisów prawa materialnego*<sup>12</sup>.

Mimo konsekwentnego wyjaśnienia tych relacji między rachunkowością a prawem podatkowym nie sposób jednak nie zauważyć, że wynikająca z aktualnie obowiązujących przepisów updп dwoistość ujęcia dochodu stanowi istotne, praktyczne utrudnienie w działalności przedsiębiorców<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Zob. np. A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 44–45.

<sup>10</sup> „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 1, poz. 15.

<sup>11</sup> „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 1, poz. 14.

<sup>12</sup> Zob. również np. wyroki NSA: z 2 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Lu 1405/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 2, poz. 56; z 10 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/L 2232/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 2, poz. 55; z 8 czerwca 1995 r., sygn. akt SA/P 3730/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 4, poz. 135.

<sup>13</sup> Szczegółowe analizy bilansowych i podatkowych zasad kwalifikowania kosztów uzyskania przychodów prezentują: E. Walińska, A. Mariański, *Koszty w prawie bilansowym i podatkowym – pojęcie i zasady ich uznawania w zysku i dochodzie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 74 i n.; *idem*, *Koszty uznane w prawie bilansowym i podatkowym a ich rozliczanie w czasie*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2007, nr 3, s. 15–20.

Osobną kategorię stanowią oczywiście wszystkie zmiany w przepisach bezpośrednio regulujących zakres kosztów uzyskania przychodów. Jednak i w odniesieniu do nich nowelizacje miały różny kształt prawny i służyły różnorodnym, zwykle szczegółowym celom.

Zmieniana była, i to dwukrotnie, nawet definicja kosztów uzyskania przychodów. W pierwotnej wersji<sup>14</sup> zasadniczej części art. 15 ust. 1 zd. 1 określone one zostały jako *koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów oraz koszty funkcjonowania osoby prawnej*. Najszybciej jednak jak to było możliwe, tzn. od 1 stycznia 1993 r.<sup>15</sup>, formułę tę zmieniono na *koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów*, czyli skreślono drugą część definicji. Zabieg ten z całą pewnością był niewłaściwy, a jego uzasadnienie – trudności organów podatkowych z interpretacją usuniętego, nieprecyzyjnego zwrotu – niezrozumiałe<sup>16</sup>. Zrezygnowano z naturalnego i odpowiadającego istocie procesów gospodarczych ujęcia stosowanego już w okresie przed- i powojennym (do 1972 r.)<sup>17</sup>. Zmiana spowodowała konieczność odwoływania się do jeszcze bardziej skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych. Aby uzasadnić niektóre oczywiste kategorie kosztów, analizowano m.in. niemające normatywnego uzasadnienia określenia „koszty pośrednie”, „koszty ogólnozakładowe”, „koszty konieczne”, „koszty pożyteczne” i inne podobne<sup>18</sup>. Spory dotyczyły przeróżnych, konkretnych rodzajów wydatków<sup>19</sup> – od przysłowiowych kosztów sprzątnięcia do np. prenumeraty Dziennika Ustaw<sup>20</sup>. Ostatecznie, w szczególności w literaturze i orzecznictwie, zasadniczo potwierdzono możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów nakładów niedających się bezpośrednio połączyć z przychodami, a ogólnie tylko związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stan ten od 1 stycznia 2007 r. usankcjonowała<sup>21</sup> zmiana<sup>22</sup> rozszerzająca ustawową definicję kosztów o zwrot *lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów*. Mimo innej redakcji przepisu oznacza to powrót do stanu prawnego z roku 1992, czyli normalności.

Definicja z art. 15 ust. 1 zawsze była uzupełniana przez kolejne ustępy tego artykułu. Zawierają one dodatkowe wskazania wydatków uznanych za koszty uzyskania przy-

<sup>14</sup> Dz. U. z 1992 r., Nr 21, poz. 86.

<sup>15</sup> Art. 2 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127).

<sup>16</sup> I. Ożóg, *Koszty uzyskania przychodów – podstawowe zagadnienia (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5, s. 19–20.

<sup>17</sup> Zob. M. Łukasik, *Koszty uzyskania przychodu w orzecznictwie sądowym*, Lublin 1998, s. 4.

<sup>18</sup> A. Huchla, *op. cit.*, s. 96.

<sup>19</sup> *Ibidem*, s. 95 i n.; A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Warszawa 2005, s. 29 i n.

<sup>20</sup> Wyrok NSA w Rzeszowie z dnia 17 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Rz 130/97, LEX nr 32943.

<sup>21</sup> W. Nykiel, M. Wilk, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2012, s. 336; W. Nykiel, *Koszty uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2007, nr 3, s. 2.

<sup>22</sup> Art. 1 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 26 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

chodów. Początkowo był to tylko ust. 2, zawierający 15-punktowy katalog, obejmujący różnorodne koszty stanowiące naturalny przejaw prowadzenia działalności gospodarczej. Usunięto go także już po niespełna roku<sup>23</sup>, treść przenosząc – po odpowiednich przekształceniach redakcyjnych – do art. 16 ust. 1. Późniejsza ewolucja art. 15 polegała głównie na powrocie do formuły pozytywnego wyliczania kosztów uzyskania przychodów, ale w odniesieniu do szczególnej kategorii podmiotów i zdarzeń. Najpierw dotyczyło to wyszczególnionych wyraźnie kosztów instytucji finansowych – kolejno (w drodze kilku nowelizacji) ubezpieczycieli, uczestników rynku papierów wartościowych, towarzystw emerytalnych i banków. Było to wynikiem spostrzeżenia specyfiki finansowej tych podatników, wyrażającej się w szczególności w obowiązku tworzenia różnego rodzaju funduszy rezerwowych lub gwarancyjnych. Np. pierwsza z tych zmian, wprowadzona ustawą z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>24</sup> jako art. 15 ust. 1b, doprecyzowała<sup>25</sup> zasady zaliczania do kosztów (i przychodów) ubezpieczycieli różnicy stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na początek i koniec roku. Wkrótce zresztą ten przepis rozwinęto, nieco poszerzając katalog kosztów tego rodzaju podatników – w szczególności o zwiększające ich fundusze prewencyjne odpisy<sup>26</sup>. Kolejne uzupełnienia art. 15 updp uwzględniły (od 1998 r.) m.in. koszty tworzenia przez banki rezerwy na ryzyko ogólne (ust. 1h pkt 1), ale także koszty działalności programów i funduszy emerytalnych (ust. 1d-1g). Przepisy te parokrotnie później nowelizowano, zwykle obejmując ich treścią następną szczegółową sytuację, ale bez zmiany ich zasadniczego modelu.

Kolejne, istotne uzupełnienie art. 15 dokonane zostało ustawą z 27 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>27</sup>. Zwłaszcza ust. 1j i 1k są szczególnie warte wzmianki. Określiły bowiem szczegółowe zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku wniesienia oraz zbycia w zamian za wkład niepieniężny akcji i udziałów w spółkach oraz spółdzielniach. Był to pierwszy etap konstruowania skutków podatkowych tego rodzaju czynności w odniesieniu do kosztów (odnoszące się do takich czynności regulacje już wcześniej znajdowały się w innych fragmentach ustawy). Ta nowelizacja też zresztą wiązała się z rozszerzeniem pojęcia przychodu w równoległe dodanym art. 12 ust. 1 pkt 7<sup>28</sup>. Podobna motywacja legła u podstaw dodania do

<sup>23</sup> Art. 2 pkt 9 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>24</sup> Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

<sup>25</sup> I. Ożóg, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 12, s. 5.

<sup>26</sup> Art. 3 pkt 1 ustawy z 8 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o działalności ubezpieczeniowej, o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Kodeks handlowy oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 96, poz. 478).

<sup>27</sup> Dz. U. Nr 60, poz. 700.

<sup>28</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 6 kwietnia 2000 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 1854, s. 5, [http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruku/1854/\\$file/1854.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruku/1854/$file/1854.pdf)

art. 15 ust. 11-1m (w związku z dodaniem art. 12 ust 1 pkt 8<sup>29</sup>), ust. 1o (w związku z dodaniem art. 12 ust. 4 pkt 3), ust. 1t (w związku z dodaniem art. 12 ust. 4 pkt 3a-3c<sup>30</sup>), a z nieco innych powodów<sup>31</sup> dodano ust. 1x – wszystkie te przepisy dotyczą różnych aspektów tej samej problematyki.

Zgodnie z systematyką ustawy następnym istotnym składnikiem regulacji prawnej kosztów uzyskania przychodów jest art. 16. Może on być nawet uznany za element samego pojęcia kosztów z art. 15 ust. 1, skoro tamten przepis do ustawowej definicji *expressis verbis* włącza art. 16 ust. 1. W istocie jednak funkcja art. 16 jest inna. Poprzez wyliczenie (w zasadzie negatywne) określonych rodzajów wydatków, nakładów, odpisów i kosztów ogranicza on zakres podatkowego tzw. zaliczania kosztów, czyli możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy.

Zawarty w art. 16 ust. 1 wykaz jest bardzo obszerny (ok. 70 punktów) i nie mniej zróżnicowany. Nie ma więc sensu analizowanie poszczególnych pozycji ani ich genezy, ale warto zauważyć niektóre z nich – charakterystyczne, ważne lub dające się zakwalifikować do jakiejś ogólniejszej kategorii.

Przede wszystkim jednak trzeba przypomnieć, że pierwotna wersja ustawy zawierała w tym miejscu tylko 19 punktów, a cały art. 16 składał się z jednego, mieszczącego je wszystkie ustępu. Niebywały rozrost objętości tych przepisów wynikał zasadniczo z dwóch powodów.

Po pierwsze, wielokrotnie uzupełniano w ten sposób zauważone w czasie obowiązywania ustawy luki. Chodziło oczywiście o takie luki, które – w przekonaniu decydentów – utrudniały realizację fiskalnej funkcji podatku. Inspiracją zmian była zwykle znaleziona i wykorzystywana przez podatników możliwość zaliczenia do kosztów jakiegoś rodzaju, niezbyt naturalnych dla prowadzenia działalności gospodarczej wydatków. Praktyka tego rodzaju okazywała się legalna; podatnikom nie można było zarzucić naruszenia przepisów, bo takowych, odnoszących się do analizowanej sytuacji, po prostu nie było. Po odpowiedniej nowelizacji, polegającej na dodaniu do art. 16 ust. 1 kolejnych punktów, stan prawny ulegał radykalnej zmianie i nie wchodziły już w grę stosowane wcześniej mechanizmy obniżania dochodu. Można było mówić o swoistym wyścigu z fiskusem: poszukiwaniu takich, korzystnych dla podatników rozwiązań, które nie zo-

<sup>29</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 17 kwietnia 2002 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej IV kadencji nr 411, s. 11–12, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/\(\\$vAllByUnid\)/17610FDBD84F4855C1256BA0002D8FBD/\\$file/411.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/($vAllByUnid)/17610FDBD84F4855C1256BA0002D8FBD/$file/411.pdf)

<sup>30</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z 20 października 2010 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VI kadencji nr 3500, s. 21–22 i 24–25, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/55C68D36BB90D02FC12577C2004D0ADC/\\$file/3500.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/55C68D36BB90D02FC12577C2004D0ADC/$file/3500.pdf)

<sup>31</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców z 24 listopada 2010 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VI kadencji nr 3656, s. 34, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/72D4D2D2F517B2E7C12577EC0034D7FF/\\$file/3656.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/72D4D2D2F517B2E7C12577EC0034D7FF/$file/3656.pdf)

stały jeszcze rozpoznane przez urzędników aparatu skarbowego i jednocześnie legislacyjnych próbach wyprzedzania tego rodzaju pomysłów.

Już od 1993 r., w wyniku zmian wynikających z ustawy z 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>32</sup>, art. 16 ust. 1 obejmował 52 punkty. Z tych, które eliminowały najłatwiejsze metody mnożenia kosztów, można wskazać *składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa* (pkt 37, początkowo niezawierający wyjątków). Wtedy też wprowadzono ograniczenia, które dotyczyły istotniejszych gospodarczo zjawisk i które wielokrotnie później modyfikowano.

Prawnie najciekawszym chyba elementem tych rozwiązań było i jest traktowanie dokonywanych przez podatnika odpisów na tworzone przez niego fundusze i rezerwy. Przy braku wyraźnego wyłączenia ich z kosztów (jak m.in. w pkt 9 i 27) uznawano za koszty np. odpisy dokonywane na rezerwy tworzone w myśl przepisów o rachunkowości, a nawet na fundusze dowolnie kształtowane przez samego podatnika. Obecnie obowiązuje wyrażona poprzez różne przepisy zasada, że uznawane za koszty są tylko odpisy na fundusze i rezerwy, co do których taką możliwość przewidują ustawy, z wyjątkiem ustawy o rachunkowości.

Wydatki na rzecz pracowników, pierwotnie nielimitowane jako koszty, a więc dające nieograniczone wręcz możliwości zmniejszania dochodu, ujęto (w pkt 35, już nieobowiązującym) jako tylko wynikające z ustaw lub układów zbiorowych pracy.

Interesujący zabieg, polegający na limitowaniu kosztów „zaliczalnych” zastosowano także w odniesieniu do kosztów związanych z eksploatacją samochodów osobowych (pkt 4 i 49). Uwzględniana na potrzeby kosztów jest tylko wartość albo jej część nieprzekraczająca 20 tys. euro (do 2001 r. 10 tys. euro). Ma to powściągać zapędy do wyposażania firm w zbyt luksusowe pojazdy. Osobnym problemem okazało się przy tej okazji odróżnienie samochodów osobowych od ciężarowych. Niedorzeczne homologacje uprawniały do uznania za samochody ciężarowe (a więc niepodlegających tym ograniczeniom zaliczania do kosztów) wyłącznie z tytułu zamontowania kratki w najmniejszych nawet pojazdach. Niezbędne okazało się zdefiniowanie (w art. 4a pkt 9) samochodu osobowego.

Obszerna regulacja dotyczy uznawania za koszty wierzytelności nieściągalnych i rezerw na nie. Kilkakrotne zmiany pkt 25 i 26 oraz dodanie do art. 16 ust. 2-2d doprowadziły do stworzenia restrykcyjnego systemu stwierdzenia nieściągalności, zapobiegającemu pochopnym decyzjom podatników.

W związku z ostatnimi trzema przykładami warto zwrócić uwagę na stosowany w art. 16 ust. 1 – nie tylko w powołanych przy tej okazji punktach – zabieg legislacyjny, polegający w istocie na wskazaniu (wbrew podstawowemu założeniu tego ustępu) moż-

<sup>32</sup> Dz. U. Nr 28, poz. 127.



liwości zaliczenia do kosztów. Pierwotnie wiązało się to ze wspomnianym wcześniej przeniesieniem regulacji z art. 15 ust. 2 do art. 16. Potem jednak konstrukcje takie były – i są do dzisiaj – o wiele liczniejsze.

To oczywiście tylko wybrane przykłady zmienności zasad zaliczania do kosztów uzyskania przychodów. Bodaj każdy punkt z art. 16 ust. 1 z jakiegoś punktu widzenia zasługuje bowiem na uwagę, a za wieloma z nich kryją się bardzo zaawansowane analizy prawne – od np. dylematów kwalifikacji wydatków na reprezentację i reklamę (do dzisiaj niejednoznacznej<sup>33</sup>) po kwestie przepływów pieniężnych między spółką bądź spółdzielnią a udziałowcami czy akcjonariuszami, czyli tzw. niedostateczną kapitalizację<sup>34</sup>. Relacje finansowe między ostatnio wskazanymi podmiotami mogą zresztą wyglądać bardzo różnie – np. ograniczenia kosztowego wymagały także rozmaite formy przekazywania środków spółek na rzecz członków ich organów.

Po drugie, art. 16 powiększał się także wskutek dodawania doń kolejnych ustępów. Wynikało to z włączania do tego artykułu wyjaśnień niektórych pojęć, zjawisk i trybów działania ujętych w wyliczeniu ust. 1. Niekiedy takie rozwinięcie jest bardzo obszerne, jak np. w odniesieniu do wierzytelności nieściągalnych (ust. 2a i 2b).

W ostatnich około 10 latach rozrost art. 16 jest znacznie powolniejszy. Jak można sądzić, jest to spowodowane wyczerpaniem się prostych rezerw interpretacyjnych, czyli ustaleniem wystarczającej formuły i redakcji przepisów<sup>35</sup>.

Kolejne artykuły, 16a-16m, dokumentują jeszcze inne zjawisko związane z ewolucją regulacji kosztowych. Polega ono na włączeniu do ustawy (od 2000 r.) obszernych regulacji poświęconych jednorodnej instytucji prawnej, w której element kosztów uzyskania przychodów ma istotne znaczenie. Te konkretnie przepisy dotyczą amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, znaczącego kosztu uzyskania przychodów z działalności gospodarczej. Sama istota i potrzeba ujęcia amortyzacji w przepisach o podatku dochodowym nie budzi wątpliwości. Historycznie interesujące jest co najwyżej, że cały ten fragment przeniesiony został, po dokonaniu niewielkich zmian, z rozporządzeń ministra finansów<sup>36</sup>, tradycyjnie uprzednio normujących całościowo to zagadnienie. Jako uzasadnienie podano konstytucyjny wymóg ustawowego kształtowania istotnych elementów konstrukcji podatków<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> Zob. np. D. Strzelec, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *op. cit.*, s. 482 i n. oraz tam powołane literatura i orzecznictwo.

<sup>34</sup> Zob. np. Z. Kukulski, [w:] *ibidem*, s. 571 i n.

<sup>35</sup> A. Huchla, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 grudnia 1996 r. (SA/L 2683/96)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 1, s. 95.

<sup>36</sup> Ostatnim z nich było rozporządzenie Ministra Finansów z 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 7, poz. 34 ze zm.).

<sup>37</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 5 listopada 1999 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 1499, s. 2, [http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruk/1499/\\$file/1499.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Rejestrd.nsf/wgdruk/1499/$file/1499.pdf)

Bardzo podobnie pod względem legislacyjnym wyglądało dodanie do ustawy – od 2001 r. – rozdziału 4a (art. 17a-17l) zatytułowanego *Opodatkowanie stron umowy leasingu*. W ten sposób dostosowano skutki podatkowe do nowo wprowadzonych do Kodeksu cywilnego regulacji tej umowy<sup>38</sup>. Tym razem wcześniej obowiązujące rozporządzenie<sup>39</sup>, całkiem inaczej ujmujące tę problematykę, nie mogło być wykorzystane nawet w najmniejszym zakresie. Powstała więc zupełnie nowa konstrukcja podatkowa, istotna ze względu na powszechność stosowania tej formy gospodarowania majątkiem. Specyfiką rozdziału 4a ustawy jest natomiast równoległe określanie zarówno kosztów, jak i przychodów stron umowy.

Zmianom, nierzadko istotnym dla podatników, podlegała zdecydowana większość przepisów zarówno o amortyzacji, jak i dotyczących leasingu. Nie został jednak naruszony zasadniczy ich kształt normatywny.

Zamieszczone tu uwagi to ledwie sygnalizacja niektórych aspektów i problemów związanych z instytucją kosztów uzyskania przychodów i pewnego rodzaju wybór z istniejącego już i ciągle się powiększającego ogromu materiałów na ten temat. Za najważniejszy element tego zagadnienia, któremu poświęciłem relatywnie najwięcej uwagi, uznałem treści wynikające z brzmienia art. 15. Określa on od strony niejako pozytywnej zakres kosztów, a ponadto, co nie bez znaczenia, jego rozmiary pozwalają na nieco wnikliwszy wgląd w poszczególne sformułowania. W odniesieniu do innych, wzmiankowanych fragmentów ustawy (art. 16-16m i rozdziału 4a) trzeba było poprzestać na wrywkowej prezentacji. I ona jednak uprawnia do pewnych uogólniających spostrzeżeń.

Charakterystyczne wydaje się częste wiązanie zmian przepisów o kosztach z nowelizacjami zasad zaliczania do przychodów. Jest to zrozumiałe, gdyż w wielu sytuacjach pozwala zachować symetrię obliczeń dochodu.

Ciekawym zabiegiem jest wprowadzanie, poprzez przepisy ograniczające koszty, także – *a contrario*, najczęściej w granicach wyznaczonego pułapu – uprawnienia do uznania za koszty uzyskania przychodów. Jest to jeden z niezliczonych dowodów na istnienie wielu sposobów realizacji przyjętych założeń konstrukcji podatków.

Nie może być ponadto żadnej wątpliwości, że występowanie w rzeczywistości gospodarczej coraz bardziej złożonych zjawisk ekonomicznych i prawnych wymusza odpowiednią reakcję ustawodawcy, czyli legislacyjne uszczelnienie systemu podatkowego. Bardzo wyraźnie widać tę tendencję właśnie w obszarze kosztów. Ubocznym skutkiem tych procesów jest daleko idąca komplikacja przepisów – niedająca się pogo-

<sup>38</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych z 24 kwietnia 2001 r., Druk Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej III kadencji nr 2822, s. 1, [http://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/wgdruku/2822/\\$file/2822.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/wgdruku/2822/$file/2822.pdf)

<sup>39</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczania przedmiotu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych do składników majątku stron tych umów (Dz. U. Nr 28, poz. 129).

dzić z często wysuwanymi postulatami prostoty prawa podatkowego, ale chyba nieunikniona (choć osobną sprawą jest zbyt często spotykana nieudolność językowa lub redakcyjna). Uwagi te odnoszą się zresztą nie tylko do regulacji kosztowych.

Sprawa kosztów na pewno nie jest normatywnie zamknięta. Przeciwnie, należy się spodziewać ciągłych zmian, czyli prób nadążania za zachowaniami podatników. Pomyślość wszystkich zaangażowanych w funkcjonowanie przepisów o kosztach bez wątpienia zapewni pole do nieustających analiz, dyskusji i sporów.

