

**Aleksandra Martynowicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## KONTROWERSJE W UZNAWANIU KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW NA TLE ORZECZNICTWA

---

**Streszczenie:** Koszty uzyskania przychodów są jednym z dwóch głównych elementów składających się na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Ich prawidłowa identyfikacja i wycena jest niezbędna do ustalenia poprawnej wysokości dochodu, a następnie podatku. Przepisy prawne nie definiują precyzyjnie kosztów uzyskania przychodów, co może powodować rozbieżności interpretacyjne. Ustawowa definicja jest częstym przedmiotem kontrowersji w stosowaniu prawa podatkowego. Praca ukazuje problemy interpretacyjne związane z definicją kosztów uzyskania przychodów i przedstawia kontrowersje w tym zakresie na tle orzecznictwa sądowego, które staje się wzorem dla późniejszych rozstrzygnięć w kwestiach spornych.

**Słowa kluczowe:** koszty uzyskania przychodów, celowość kosztów, związek kosztów z przychodami, orzecznictwo sądowe.

### 1. Wstęp

Koszty uzyskania przychodów są drugim po przychodach podstawowym elementem wpływającym na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Dochód do opodatkowania jest nadwyżką sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Prawidłowa identyfikacja i wycena kosztów jest konieczna, aby poprawnie ustalić wysokość dochodu, a w konsekwencji podatku.

Regulacje prawne dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych definiują koszty uzyskania przychodów w ten sam sposób. Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mówi, że „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu”.

Tak sformułowany przepis nie określa precyzyjnie, czym są koszty podatkowe, lecz ogranicza się tylko do ich ogólnego zdefiniowania. Definicja ta jest jedynie

klauzulą generalną, która sprawia podatnikom trudności, ponieważ wymaga za każdym razem indywidualnej oceny, czy dany koszt można uznać za podatkowy, czy nie. To powoduje wiele wątpliwości interpretacyjnych. W orzecznictwie sądowym i w praktyce organów podatkowych pojęcie kosztów jest interpretowane niejednolicie lub nawet sprzecznie. Definicja kosztów uzyskania przychodów jest często przedmiotem kontrowersji przy stosowaniu ustaw podatkowych i sporów między podatnikami a organami podatkowymi [Gomułowicz 2005, s. 7].

W niniejszym artykule przedstawiono problemy interpretacyjne związane z pojęciem kosztów podatkowych oraz ukazano kontrowersje w tym zakresie na tle orzecznictwa sądowego, które staje się wzorem dla późniejszych rozstrzygnięć w kwestiach spornych.

## 2. Definicja kosztów uzyskania przychodów

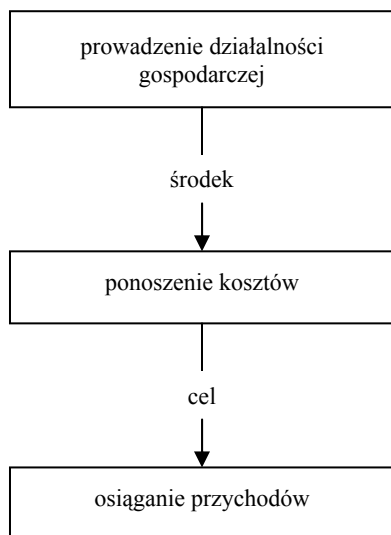
Ustawowa definicja kosztów oznacza, że za koszt uzyskania przychodu można uznać wydatek, który spełnia łącznie następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika,
- pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- został poniesiony w celu uzyskania przychodów,
- nie znajduje się w grupie wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z tą definicją kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, mające na celu osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów. Każdy wydatek wymaga indywidualnej oceny pod kątem jego związku z przychodami oraz racjonalności działania [Styczyński 2009, s. 5]. Ten element definicji jest określany jako przesłanka pozytywna uznawania wydatków za koszt podatkowy. Ilustrację tak sformułowanej definicji przedstawia rysunek 1.

Prowadząc działalność gospodarczą, podatnik ponosi koszty, które są środkiem do osiągnięcia celu, czyli do uzyskania przychodów. Należy zauważyć, że konieczne jest występowanie związku przyczynowego między kosztem (przyczyna) a przychodem (następstwo). Problem przyczyny i następstwa jest kluczowy i stanowi pole konfliktów, ponieważ istnienie związku przyczynowego podatnicy i organy podatkowe często pojmują różnie, co skutkuje bardzo bogatym orzecznictwem sądów administracyjnych [Gomułowicz 2005, s. 8].

Przesłanką negatywną uznawania wydatków za koszty uzyskania przychodów jest warunek, aby wydatek nie znajdował się w katalogu wydatków, które nie są uznane za koszt podatkowy. Katalog ten znajduje się w art. 16 wspomnianej ustawy i jest to zamknięta lista wyłączeń z kosztów. Jeśli poniesiony koszt znajduje się na tej liście, nie stanowi on kosztu uzyskania przychodu. W przeciwnym wypadku należy przeanalizować trzy problemy, które stanowią o istocie kosztu podatkowego.



**Rys. 1.** Ilustracja definicji kosztów uzyskania przychodów

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszy problem to „cel osiągnięcia przychodów”. Powstaje pytanie, czy działanie jest celowe tylko wtedy, kiedy powstaje następstwo, czy również w sytuacji, kiedy następstwa nie ma, ale koszt został poniesiony w sposób racjonalny, ponieważ mógł się przyczynić do osiągnięcia przychodów. Drugi problem stanowi rozumienie związku przyczynowego, według którego ocenia się racjonalność działania podatnika. Należy tu przeanalizować cały zespół okoliczności występujących w konkretnej sytuacji. Trzeci problem to „poniesienie kosztu”, czyli czyn podatnika i jego ocena [Gomułowicz 2005, s. 11-12].

### 3. Celowość kosztów

Zgodnie z przepisami podatkowymi kosztem uzyskania przychodu jest wydatek, który został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu. W kwestii celowości kosztów pojawiają się różnice interpretacyjne między oceną podatnika i organu podatkowego. Należy zauważyć, jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29 stycznia 1999 r., I SA/Gd 91/97, że „zaliczenie danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów warunkuje cel, jakiemu służyło poniesienie kosztów [...]. Wydatki muszą być poniesione w celu, którym jest uzyskanie przychodów. Oznacza to, że określony wydatek powinien okazać się dla uzyskania przychodów niezbędny, a przynajmniej pożyteczny w sensie potencjalnej możliwości (wpływu) na wygenerowanie przychodów” [Mazur, Sokołowska 2004]. W wyroku z 1 czerwca 2000 r. SA/Rz 1596/97 NSA potwierdził, że „ustawodawca, posługując się zwrotem wszel-

kie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu, nie posługuje się sformułowaniem »skutek«. [...] Z tych też powodów brak skutku, tj. przychodu, nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia przychodu”. Zatem za koszt podatkowy może zostać uznany koszt, który został poniesiony w celu osiągnięcia „przychodów”, a nie konkretnego „przychodu” [Kostrzewski 2009]. Inne wyroki NSA mówią, że „wymaganie poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodów, jako przesłanki uznania go za koszt uzyskania przychodu, nie może być utożsamiane z późniejszym osiągnięciem tego przychodu. Koszty ponoszone przez podatnika należy oceniać pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodu, a nie niezbędności i rezultatu, jakie przyniosły w postaci konkretnego przychodu” [Dauter 2001, s. 106]. Cel nie jest tym samym co skutek, a racjonalne działanie podatnika ponoszącego wydatki w celu osiągnięcia przychodów nie zawsze prowadzi do oczekiwanego następstwa, jakim jest przychód. Powinno się oceniać możliwość zajścia oczekiwanego zdarzenia, które powoduje powstanie przychodu, przy konkretnym układzie czynników. Należy rozważyć zarówno czynniki zależne od podatnika, jak i te, na które podatnik nie ma wpływu [Gomułowicz 2005, s. 13-14].

Stosowanie prawnej definicji kosztów uzyskania przychodów budzi wątpliwości w praktyce jej stosowania, o czym świadczą wyroki sądu administracyjnego. Przepisy powinny być tak sformułowane, aby były jednolicie rozumiane przez podmioty, które te przepisy stosują. Jednolitość stosowania jest gwarancją pewności prawa podatkowego. Jeżeli regulacje prawne są różnie rozumiane przez sądy, podatkików i organy podatkowe, „to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym, gdyż takie stanowienie przepisów podatkowych jest wyrazem arogancji ustawodawcy wobec podatnika, będącego adresatem normy prawnej”, jak uznał NSA w wyroku z 3 kwietnia 2000 r., III SA 3108/00 [Gomułowicz 2005, s. 15]. Ten sam sąd w wyroku z 19 września 2001 r., I SA /Łd 4801 stwierdza również, że „w myśl zasady *in dubio pro tributario*, wywodzącej się z konstytucyjnych gwarancji podstawowych wolności obywatelskich, wątpliwości dotyczące wykładni przepisów prawa podatkowego nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika” [Gomułowicz 2005, s. 20].

Dla właściwej interpretacji celowości kosztów należy przyjąć założenie, że ustawodawca świadomie używa słowa „cel”, a nie „skutek”, i rozróżnia znaczenie tych słów oraz zna funkcjonujące dyrektywy interpretacyjne i liczy, że podatnicy, organy podatkowe i sądy właściwie odczytają treść przepisu. Nie można dokonać wykładni, która byłaby sprzeczna ze znaczeniem słów zawartych w treści ustawowej definicji kosztu podatkowego. Należy zatem przyjąć, że poprawna interpretacja kosztów powinna brać pod uwagę:

- przeznaczenie wydatku – jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność,
- potencjalną możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów [Gomułowicz 2005, s. 21-22].

W wyroku z 11 maja 1999 r., I SA/Łd 1058/97, NSA stwierdza, że „kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są koszty poniesione w celu osiągnięcia

nięcia przychodów. Przepis ten zawiera bardzo ogólne i pojemne określenie kosztów uzyskania przychodów, w szczególności nie wymaga, aby poniesiony w celu osiągnięcia przychodu wydatek, w każdym wypadku skutkował uzyskaniem lub zwiększeniem przychodu proporcjonalnie do wielkości tych kosztów” [Gomułowicz 2005, s. 26]. Z kolei wyrok z 24 maja 2000 r., I SA/Ka 2121/98, mówi, że „podatnik prowadzący działalność gospodarczą powinien postępować racjonalnie i zmierzać w sposób najbardziej bezpośredni do osiągnięcia przychodu. Powinien on również działać w przekonaniu, jednak ocenianym w sensie obiektywnym, a nie subiektywnym, że poniesienie kosztu, po uwzględnieniu związków przyczynowo-skutkowych, doprowadzi do osiągnięcia przychodu” [Gomułowicz 2005, s. 27]. Celowość ponoszonych wydatków może być oceniana na podstawie argumentacji podatnika uzasadniającej rodzaj wydatku, a nie jego niezbędność. Wyrok NSA z 28 listopada 1997 r., I SA/Gd 513/96, mówi, że „o tym, co jest celowe w prowadzonej działalności gospodarczej i co może mieć wpływ na uzyskanie przychodu, decyduje podatnik, prowadzący na własne ryzyko i rachunek działalność gospodarczą. Organ podatkowy, pomijając przy ustaleniu podstawy opodatkowania ewidentnie poniesione wydatki i arbitralnie ustalając, że dany wydatek nie jest kosztem uzyskania przychodu, działa niezgodnie z prawem, jeśli podatnik przedstawia obszerną argumentację wskazującą na potrzebę (a nie niezbędność) dokonania wydatku” [Gomułowicz 2005, s. 27-28]. Wynika z tego, że każda sytuacja faktyczna wymaga indywidualnego traktowania i odrębnej oceny. Stosowanie utartego schematu postępowania mogłoby doprowadzić do fałszywych wniosków.

#### 4. Związek przyczynowy

Zgodnie z orzecnictwem oraz doktryną prawa podatkowego możliwość zaliczenia wydatku poniesionego przed podatnika do kosztów uzyskania przychodów zależy od bezpośredniego lub pośredniego związku między wydatkiem a przychodem. Organy podatkowe próbowały szukać bezpośredniego związku między kosztami a przychodami, jednak problem ten jednoznacznie rozstrzygnięto w orzecnictwie. Wyrok NSA z 18 maja 1999 r., I SA/Wr 2552/98, mówi, że „aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodu, nie jest konieczne w każdym przypadku wskazanie między nim a przychodem bezpośredniego związku. Ustawy podatkowe regulujące zagadnienie kosztów uzyskania przychodów zaliczają również do nich koszty pozostające jedynie w pośrednim związku z osiąganymi przychodami” [Kostrzewski 2009]. W wyroku z 21 czerwca 2001 r., I SA/Wr 515/99, NSA stwierdził, że „aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu. [...] Generalnie można przyjąć, iż kosztami uzyskania przychodu są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źró-

dła przychodów. Aby dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów, należy zatem ocenić jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz możliwość osiągnięcia przychodu. Z oceny związku z prowadzoną działalnością winno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu z danego źródła” [Styczyński 2009, s. 6].

W rozumieniu związku przyczynowego ważne jest, aby rozpatrywać działanie przy założeniu świadomego dążenia do wywołania określonego skutku. Przedmiotem oceny powinien być związek między zachowaniem podatnika a skutkami tego zachowania.

W orzecznictwie można spotkać kontrowersyjny pogląd, zaprezentowany w wyroku NSA z 24 lutego 2000 r., I SA/Gd 2114/97, że „pojęcie »w celu osiągnięcia przychodów« oznacza bezpośredni związek pomiędzy kosztami a przychodem (bez danego kosztu nie byłoby przychodu)” [Gomułowicz 2005, s. 73]. Tezy takie jednak dotyczą konkretnych stanów faktycznych. Nowa linia orzecznictwa rozpatruje związek przyczynowy jako adekwatny, a nie bezpośredni. Wyrok NSA z 23 września 1999 r., I SA/Po 2257/98, mówi, że „podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod tym wszakże warunkiem, iż wykaże bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma, lub może mieć, bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Uznanie zatem za koszt uzyskania także takich wydatków, których poniesienie może mieć bezpośredni wpływ, oznacza, że nie tylko skutek jest tutaj rozstrzygający, ale także uzasadnione oczekiwanie uzyskania przychodu. Zależność między poniesionymi w danym czasie kosztami a możliwością uzyskania w przyszłości z tego tytułu przychodu trzeba zatem rozpatrywać na podstawie adekwatnego związku przyczynowego. Przy kwalifikowaniu określonych wydatków, poczynionych przez podatnika, do kosztów podatkowych należy jednocześnie brać pod uwagę przeznaczenie wydatku (jego celowość), jak też potencjalną możliwość przyczynienia się wydatku do osiągnięcia przychodu podatnika” [Gomułowicz 2005, s. 78]. Charakterystycznym elementem tej tezy jest konieczność wykazania bezpośredniego związku kosztu z prowadzoną działalnością gospodarczą. Skutek w postaci przychodu powinien powstać, ale jeśli nie powstanie, to związek między kosztem a przychodem można ocenić w oparciu o uzasadnione oczekiwania uzyskania przychodu. Należy stwierdzić, czy istnieje potencjalna możliwość przyczynienia się konkretnego wydatku do powstania przychodu. Nie są kosztem uzyskania przychodu wydatki, które obiektywnie nie mogą się przyczynić do uzyskania przychodu. Poniesione koszty muszą być rzeczywiste i muszą odnosić się do konkretnego źródła przychodów. W wyroku NSA z 29 listopada 2000 r., I SA/Gd 551/98, stwierdzono, że „warunkiem uznania określonego kosztu (wydatku) za koszt uzyskania przychodu jest to, aby został on rzeczywiście poniesiony przez podatnika, i to w związku przyczynowym z osiągniętym lub spodziewanym przychodem” [Gomułowicz 2005, s. 79]. Koncepcja bezpośredniego związku przyczynowego jest zbyt restrykcyjna, ponieważ osiągnięcie przychodu nie może być jedynym kryterium uznawalności kosztów podatkowych. Należy jednak pamięć-

tać, co podkreśla NSA w wyroku z 15 września 1999 r., I SA/Gd 1712/97, że „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu odnoszą się do konkretnego źródła i wymagane jest istnienie związku przyczynowego między wydatkami a uzyskanym przychodem. W pojęciu użytym przez ustawodawcę »w celu uzyskania przychodów« musi mieścić się obiektywnie istniejący związek przyczynowo-skutkowy, nie zaś subiektywne przekonanie podatnika”. Z kolei wyrok NSA z 16 grudnia 1999 r., SA/Bk 1619/98 mówi, że „może zachodzić, między wydatkiem a przychodem, związek przyczynowo-skutkowy. Istnieją jednak sytuacje, w których ów związek przyczynowo-skutkowy nie jest wyraźny. Należy je rozwiązywać w oparciu o zasadę zdrowego rozsądku, a każda sytuacja wymaga odrębnego potraktowania” [Gomułowicz 2005, s. 91].

Znaczenie zwrotu „związek przyczynowy” stało się przedmiotem kontrowersji i sporów. Z tego powodu dla praktycznego stosowania ustawowej definicji kosztów uzyskania przychodów ogromne znaczenie ma orzecznictwo sądu administracyjnego. Zastosowanie koncepcji adekwatnego związku przyczynowego pozwala uniknąć błędów przy uznawaniu kosztów podatkowych. Związek między przyczyną a skutkiem należy rozumieć w sensie potencjalnym, uwzględniając kryterium możliwości powstania następstwa.

## 5. Poniesienie kosztu

Rozpatrując sens zwrotu „koszty poniesione”, należy założyć, że przy odpowiednim zachowaniu podatnika (czyn, postępowanie) powstanie lub może powstać określone następstwo w postaci przychodu. Czyn i postępowanie są tu synonimem kosztów poniesionych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, natomiast problem następstwa ma bardziej złożony wymiar. Nie można ograniczać następstwa działań podatnika jedynie do powstania przychodu, gdyż nie tylko rzeczywisty przychód decyduje o racjonalności zachowania podatnika. Można wyróżnić trzy istotne elementy działania podatnika w celu osiągnięcia przychodów:

- określone przyszłe zachowania podatnika spowodują lub mogą spowodować powstanie przychodu,
- podatnik wie, jakie zachowanie spowoduje lub może spowodować powstanie przychodu,
- podatnik jest zdolny do podjęcia świadomej decyzji, która wpływa na wybór zachowania tak, aby spowodowało powstanie przychodu.

Można założyć, że działania podejmowane przez podatnika są świadome i pod jego kontrolą. Są podejmowane na podstawie przyjmowanych przez podatnika związków przyczynowych między konkretnym zachowaniem (koszt) a jego następstwem (przychód) [Gomułowicz 2005, s. 107-108]. „O celowości ponoszenia wydatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również o podejmowaniu nowych rodzajów i kierunków działalności gospodarczej, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy”, jak stwierdził NSA w wyroku z 8 września 2000 r., I SA/Łd 1317/98 [Gomułowicz 2005, s. 112].

Inne wyroki mówią, że „nie można w istocie wieloznacznego terminu »koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu« tłumaczyć nie tylko bez kontekstu danej sprawy, lecz również bez uwzględnienia nie spotykanych w dotychczasowym życiu gospodarczym, szczególnych form sprzedaży” (wyrok NSA z 13 września 1995 r., SA/Gd 2905/94). „Nie stanowią kosztu uzyskania przychodu wydatki, które obiektywnie nie mogą przyczynić się do osiągnięcia przychodu z danego źródła” (wyrok NSA z 7 lipca 1999 r., III SA 7693/98). „Art. 15 ust. 1 updop nie upoważnia organów podatkowych do oceny ekonomicznej zasadności działań, które podejmuje podatnik. Brak jest podstaw do tego, żeby eliminować określone koszty z powodu ich nieracjonalności czy nieprzydatności. O przydatności oraz racjonalności wydatków decyduje podatnik, uwzględniając także ryzyko gospodarcze w swojej działalności” (wyrok WSA w Warszawie z 23 lipca 2004 r.). Jednak „udowodnienie okoliczności skutkujących obciążeniem kosztów uzyskania przychodów spornymi wydatkami, ciąży na podatniku, który wywodzi z faktu tego skutki prawne”, jak orzekł NSA w wyroku z 21 marca 2001 r., SA/Sz 2309/99 [Gomułowicz 2005, s. 114-118].

Częstym przedmiotem rozważań jest kwestia, czy podatnik, podejmując działanie, ma obiektywną możliwość spowodowania określonych następstw. Chodzi tu o stan wiedzy podatnika o następstwach i sposobie realizowania następstw przez podjęcie określonych działań. Zakłada się racjonalność działania. Czyn podatnika związany z ponoszonymi w celu uzyskania przychodów kosztami łączy się z oceną powstałego następstwa oraz oceną powodów i przyczyn, dla których następstwo nie powstało. Należy tu uwzględnić wiedzę podatnika o związkach przyczynowych oraz stopień dbałości podatnika w podejmowaniu działań. Podatnik ma obowiązek podjęcia wszystkich działań, które są lub mogą być konieczne do powstania przychodu. W ocenie tego należy brać pod uwagę czynniki obiektywne, uwzględniając wszystkie uwarunkowania mające miejsce przy ponoszeniu kosztów.

Należy jeszcze dodać, co orzekł NSA w wyroku z 30 czerwca 1995 r., SA/Lu 1953/94, że „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione faktycznie w celu uzyskania przychodów. Dotyczy to kosztów już poniesionych, a nie przyszłych, i tylko takich, które wynikają z gospodarki lub funkcjonowania podatnika” [Łukasik 1998, s. 172].

## 6. Zakończenie

Problematyka kosztów uzyskania przychodów odgrywa znaczącą rolę przy ustalaniu podatku dochodowego. Rola ta objawia się tym, że koszty uzyskania przychodów są jednym z dwóch głównych elementów dochodu będącego przedmiotem opodatkowania, przez co wpływają na wysokość należnego zobowiązania podatkowego. Nie należy się więc dziwić, że zagadnienia te nierzadko stanowią podstawę konfliktów i sporów. Prawidłowe rozumienie definicji kosztów uzyskania przychodów ma istotne znaczenie dla podmiotów opodatkowanych podatkiem dochodowym, a także dla interesów finansowych Skarbu Państwa [Gomułowicz 2005, s. 10].



Oceniając charakter ponoszonych kosztów, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności występujące w danej sytuacji. Okoliczności te mogą się zmieniać w czasie, mogą na nie oddziaływać także przyczyny niezależne od podatnika. W kwalifikowaniu kosztów jako podatkowych nie należy zatem odnosić się do skutków czy następstw działań podatnika, ale do celu, w jakim działania były prowadzone.

Częstym podłożem sporów bywa subiektywne przekonanie podatnika, że kosztem uzyskania przychodu są wszystkie wydatki, które przyczyniają się faktycznie lub potencjalnie do osiągnięcia przychodu. Należy jednak pamiętać, że osiągnięcie przychodu nie może być jedynym kryterium oceny kosztów pod kątem podatkowym. Ocena okoliczności faktycznych i prawnych, związek przyczynowy kosztów z przychodami, celowość kosztów oraz fakt rzeczywistego ich poniesienia w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą – to wszystko składa się na definicję kosztów uzyskania przychodów i w takim kontekście koszty te należy rozpatrywać.

## Literatura

- Dauter B., *Kontrowersje w podatku dochodowym od osób prawnych na tle orzecznictwa NSA*, Wydawnictwo Zrzeszenia Prawników Polskich, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Difin, Warszawa 2005.
- Kostrzewski P., *Koszty uzyskania – kontrowersje i wątpliwości*, 2009, [www.podatki.biz](http://www.podatki.biz).
- Łukasik M., *Koszty uzyskania przychodu w orzecznictwie sądowym*, Lubelskie Wydawnictwa Prawnicze, Lublin 1998.
- Mazur Ł., Sokołowska E., *Zasada współmierności przychodów i kosztów. Kontrowersje na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 1.
- Styczyński R., *Koszty w podatku CIT w 2009 r.*, Presshouse, Wrocław 2009.

## Dokument

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2000 r. Nr 54 poz. 654 z późn. zm.

## CONTROVERSIES IN RECOGNIZING TAX COSTS AGAINST COURT VERDICTS

**Summary:** Tax costs are one of two main elements of income tax basis. Correct identification and measurement of the costs is necessary for the calculation of the tax basis and later the tax. Law regulations do not define tax costs precisely, what may cause differences in interpretations. Legal definition is frequently a subject of controversies in using the tax law.

The paper describes problems in interpretation of the definition of tax costs. It presents the controversies in this subject against court verdicts, which become a rule in future judgments in disputable issues.