

## MOŻLIWOŚĆ ZALICZENIA STRAT W ŚRODKACH OBROTOWYCH DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU

### 1. Wprowadzenie

W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej występują przypadki ponoszenia przez przedsiębiorców strat w środkach obrotowych. Środki te, w odróżnieniu od środków trwałych, są składnikami majątku podatnika zmieniającymi swoją postać w krótkim okresie w trakcie przechodzenia przez poszczególne fazy procesu gospodarczego. Powody występowania strat w środkach obrotowych bywają różne. Do strat może dojść np. w wyniku awarii maszyn lub urządzeń zaangażowanych w proces technologiczny, wad lub słabej jakości materiałów, które miały być wykorzystane do produkcji towarów o wysokiej jakości. Straty powstają także na skutek zniszczenia lub uszkodzenia towaru w związku z działaniem sił przyrody, błędami pracowników czy kradzieżą. Na pojawienie się ubytków mogą mieć wpływ także okoliczności jak upływ terminu ważności do spożycia w przypadku artykułów spożywczych lub podatność na uszkodzenia wyrobów szklanych bądź elektronicznych.

Powyższe często implikuje problemy z prawidłowym rozliczeniem strat dla celów podatkowych. Zadania tego nie ułatwia regulacja przepisu statuującego generalną zasadę ustalania kosztów. Kwalifikacja danego kosztu do kategorii kosztów uzyskania przychodów jest źródłem licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Zgodnie z definicją słownikową pojęcie „strata” oznacza „to, co się przestało posiadać”<sup>1</sup>. Inna definicja „straty” w odniesieniu do przedsiębiorstwa oznacza „wielkość, o którą uległy zmniejszeniu własne fundusze”<sup>2</sup>. Wśród synonimów straty najczęściej przywołuje się określenia takie jak szkoda, uszczerbek, utrata<sup>3</sup>.

W przepisach podatkowych wyróżnia się dwie kategorie strat: „dochodową” (ujemna różnica między przychodem a kosztem) oraz „kosztową” (jako poniesiony nakład). Pierwsza kategoria straty znajduje swoją definicję w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., tj. jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. Analogiczna regulacja znajduje się w art. 9 ust. 2 zdanie 2 u.p.d.o.f., tj. jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. W przepisach podatkowych brak jednak definicji pojęcia straty jako drugiej kategorii, czyli elementu kosztów.

Mając na uwadze powyższe, celem niniejszego artykułu jest ustalenie, czy przedsiębiorca może ująć w kosztach uzyskania przychodów straty w środkach obrotowych

---

\* Autorka jest doktorantem w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach.

<sup>1</sup> Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/sjp/strata;2524505>.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

i ewentualnie pod jakimi warunkami. Zagadnienie to jest o tyle istotne, że w celu ustalenia wysokości należnego podatku konieczne staje się zarówno ustalenie wysokości osiągniętych przychodów, jak i kosztów ich uzyskania. Im wyższe koszty uzyskania przychodów, tym mniejszy dochód podlegający podatkowaniu.

## 2. Pojęcie kosztów uzyskania przychodów

W odniesieniu do kosztów uzyskania przychodów ustawodawca podaje definicję ogólną (art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz wylicza wydatki, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.). Zgodnie ze wspomnianą definicją, kosztami uzyskania przychodów są wszelkie wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Warto zauważyć, że przytoczona definicja w obecnym brzmieniu obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r., kiedy dodano do niej zwrot „lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”. Na powyższą zmianę miało wpływ orzecznictwo sądowe, zgodnie, z którym kosztami uzyskania przychodu są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów<sup>4</sup>. Profesor Ryszard Mastalski wskazuje, że: „Rozszerzenie, od 2007 r. w obu ustawach o podatku dochodowym, normatywnego pojęcia kosztów uzyskania przychodów (...) jest (...) ilustracją tezy, iż prawem jest to, co jako prawo funkcjonuje w rzeczywistości społecznej. W gruncie rzeczy bowiem zmiana stanu prawnego nie wpłynęła w sposób zasadniczy na samą praktykę opodatkowania”<sup>5</sup>. Zmiana ta miała charakter uściślający. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, nowelizacja ta odpowiadała rozumieniu przepisu obowiązującego do końca 2006 r., jakie zostało mu nadane przez orzecznictwo sądów administracyjnych.

Warto podkreślić, że art. 15 u.p.d.o.p. (art. 22 u.p.d.o.f.) został sformułowany bardzo ogólnie. Stanowi zatem pewną klauzulą generalną (tj. może zostać zastosowany do każdego stanu faktycznego i prawnego), zgodnie z którą kosztami podatkowymi są wszelkie koszty poniesione w celu uzyskania przychodów, z wyłączeniem enumeratywnie wskazanych w ustawie. Niezwykle istotna rola, z punktu widzenia praktyki opodatkowania, przypada sądownictwu administracyjnemu, w związku z zastosowaniem tej klauzuli.

Analiza art. 15 u.p.d.o.p. (art. 22 u.p.d.o.f.) prowadzi do wniosku, że z kosztem uzyskania przychodów będziemy mieli do czynienia w przypadku wystąpienia kosztu, który został faktycznie poniesiony przez podatnika, służy osiągnięciu przychodu, czyli został poniesiony w celu jego osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, nie został wymieniony w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.) jako wyłączony z katalogu kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest uwarunkowana tym,

<sup>4</sup> Wyrok NSA w Lublinie z dnia 13 marca 1998 r., I SA/Lu 230/97 (Legalis nr 89650). Podobnie: wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 12 maja 1999 r., I SA/Wr 482/97 (Legalis nr 87597); wyrok NSA z dnia 9 lutego 2006 r., II FSK 338/05 (Legalis nr 74056).

<sup>5</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 445.

aby poniesiony wydatek był powiązany z działalnością podatnika. Dodatkowym warunkiem jest prawidłowe udokumentowanie tego wydatku. Wskazane przesłanki muszą zostać spełnione kumulatywnie<sup>6</sup>.

## 2.1. Faktyczne poniesienie wydatku

Uznanie określonego kosztu za koszt uzyskania przychodów wymaga, aby został on poniesiony faktycznie i definitywnie. Zgodnie z definicją słownikową, pojęcie „ponieść”, oznacza „zostać obciążonym, obciążonym czymś”<sup>7</sup>. Przedstawiciele doktryny wskazują, że: „W celu odkodowania wskazanych pojęć, konieczne staje się odczytanie słowa obciążyć, to ostatnie zaś zdefiniowane zostało, jako «nałożyć na kogoś jakieś zobowiązanie, zlecić komuś wykonanie czegoś». W konsekwencji, koszt poniesiony oznacza istnienie (zaistnienie) zobowiązania do świadczenia czegoś po stronie podatnika”<sup>8</sup>. Przez poniesienie wydatku należy rozumieć obciążenie majątku podatnika. Wydatek musi być poniesiony przez podmiot, który dokonuje odliczenia, pomniejszając podstawę opodatkowania. Koszty podatkowe będą stanowiły jedynie te zobowiązania, które obciążają danego podatnika. Nie będzie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu zobowiązań podmiotów trzecich. Co do zasady nie ma znaczenia, z jakiego źródła są finansowane poniesione wydatki.

Obciążenie to powinno mieć charakter definitywny, tzn. musi on być dokonany z majątku podatnika i mieć ostateczny charakter. Powyższe oznacza, że wydatki jedynie tymczasowo poniesione przez podatnika nie spełniają warunku definitywnego ich poniesienia<sup>9</sup>. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 lutego 2008 r.: „wydatek musi zostać faktycznie poniesiony w sensie realnym, tzn. musi nastąpić uszczuplenie zasobów finansowych, z których wydatek jest finansowany”<sup>10</sup>.

Koszt podatkowy nie pojawi się także w sytuacji, gdy za fakturę z góry płaci refundator, bowiem wydatek nie został definitywnie poniesiony z majątku podatnika<sup>11</sup>. W przypadku, gdy dany wydatek został zafakturowany, ale podatnik w ramach uzyskanych ulg lub uprawnień nie jest w ogóle zobowiązany do zapłacenia faktury, nie sposób mówić o koszcie definitywnie poniesionym<sup>12</sup>.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2005 r., II FSK 279/05 (Legalis nr 87876). Podobnie: wyrok NSA z dnia 20 lipca 2010 r., II FSK 418/09 (Legalis nr 305028); wyrok NSA z dnia 07 czerwca 2011 r., II FSK 462/11 (Legalis nr 382577); wyrok NSA z dnia 29 maja 2012 r., II FSK 2323/10 (LEX nr 1403257); wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2013 r., II FSK 1321/12 (Legalis nr 763729); wyrok NSA z dnia 25 lutego 2016 r., II FSK 3980/13 (Legalis nr 1454946); wyrok NSA z dnia 25 lutego 2016 r., II FSK 140/14 (Legalis nr 1454948).

<sup>7</sup> Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/sjp/poniesic;2504544.html>.

<sup>8</sup> J. Godyń, [w:] A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 339.

<sup>9</sup> M. Wilk, [w:] D. Jaszczak [i in.], *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 235.

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 lutego 2008 r., I SA/Po 1608/07 (Legalis nr 104988).

<sup>11</sup> Wyrok NSA w Katowicach z dnia 12 czerwca 2003 r., I SA/Ka 1197/02 (LEX nr 90090).

<sup>12</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2015, s. 424.

## 2.2. Związek kosztu z przychodem

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu” zostało szeroko skomentowane w literaturze podatkowej oraz doczekało się bogatego orzecznictwa administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny niejednokrotnie wskazywał, że „(...) termin użyty w art. 15 ustawy o CIT «w celu» oznacza (...) pozostawanie wydatku w takim związku z przychodem lub z zachowaniem albo zabezpieczeniem ich źródła, że poniesienie go ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów”<sup>13</sup>.

Orzecznictwo sądowe wyraźnie skłania się ku poszukiwaniu związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wydatkiem a przychodem. W wyroku z dnia 6 stycznia 2010 r. Naczelny Sąd Administracyjny skonstruował, że: „Przedstawione uregulowania wskazują na to, że musi istnieć źródło przychodów oraz związek przyczynowy między wydatkami i przychodem. Zasadniczo, zatem każdy wydatek celowo poniesiony z zamiarem uzyskania przychodu, poza wyraźnie wskazanymi w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f., powinien być uznany za koszt uzyskania przychodu”<sup>14</sup>.

Należy podkreślić, że aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów nie jest konieczne, aby w każdym przypadku zachodził bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy nim a przychodem. Dopuszczalność zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków wiążących się z przychodami (źródłami przychodów) jedynie w sposób pośredni jest powszechnie akceptowana w doktrynie i orzecznictwie sądów oraz organów podatkowych.

Powyższe potwierdza wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2014 r., w którym wskazano, że „(...) między kosztem podatkowym oraz przychodami podatników musi wystąpić związek przyczynowo-skutkowy. Związek ten może być bezpośredni lub pośredni, tzn. kosztem uzyskania przychodu będą wydatki, które mogą przyczynić się do powstania konkretnego przychodu oraz wydatki związane np. z funkcjonowaniem podatnika i wywiązywaniem się przez niego z obowiązków nałożonych przepisami prawa”<sup>15</sup>.

Orzecznictwo w tym zakresie przeszło pewną ewolucję. Wcześniejsza linia orzecznicza skłaniała się ku twierdzeniu, że związek między wydatkiem a przychodem powinien być ścisły, bezpośredni<sup>16</sup>. Z kolei późniejsza linia wskazywała, że istotny jest zamiar podatnika i całokształt okoliczności istniejących w momencie poniesienia przez niego wydatku. Związek między wydatkiem a przychodem nie musi być bezpośredni<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., II FSK 2486/10 (Legalis nr 779061). Podobnie: wyrok NSA z dnia 29 listopada 1994 r., SA/Wr 1242/94 (Legalis nr 38998); wyrok NSA z dnia 6 listopada 1997 r., SA/Ka 923/97 (Legalis nr 48788); wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2008 r., II FSK 755/07 (Legalis nr 110251); wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., II FSK 1365/10 (Legalis nr 432227).

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., II FSK 1271/08 (Legalis nr 279288).

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2014 r., II FSK 1863/12 (Legalis nr 1043439).

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 3 listopada 1994 r., SA/Po 2078/94 (Legalis nr 38915). Podobnie: wyrok NSA z dnia 20 lutego 2001 r., III SA 3269/99 (Legalis nr 49976); wyrok NSA z dnia 22 marca 2001 r., SA/Sz 43/00 (Legalis nr 53233).

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 296/09 (Legalis nr 160662).

Inną istotną okolicznością, na którą należy zwrócić uwagę, jest fakt, że wydatek może zostać ujęty w kosztach uzyskania przychodu, nawet jeśli nie został poniesiony w celu uzyskania przychodów. Wystarczy, aby został on poniesiony w celu zabezpieczenia lub utrzymania źródła przychodów. W tym zakresie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 sierpnia 2006 r.: „(...) art. 15 ust. 1 PDOPrU ma zastosowanie również w sytuacji, gdy wydatek poniesiono nie tylko w celu osiągnięcia przychodu, ale także w celu zapobieżenia powstaniu straty”<sup>18</sup>.

W literaturze i orzecznictwie można też spotkać odniesienie do kryterium racjonalności poniesionych przez podatnika wydatków. Powyższe uzasadnia się tym, że skoro koszt ma zostać poniesiony w celu uzyskania przychodów, to wydatek celowy winien być wydatkiem racjonalnym, gospodarczo uzasadnionym. Owa racjonalność powinna mieć charakter zindywidualizowany. Pojawiają się również poglądy, według których decydujące znaczenie dla kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów ma subiektywny aspekt działania podatnika. Zgodnie z tym stanowiskiem nawet te wydatki, które obiektywnie i racjonalnie nie mogą doprowadzić do osiągnięcia przychodów, mogą tworzyć kategorie kosztów uzyskania przychodu, jeżeli zamiarem podejmującego je podatnika było osiągnięcie przychodów<sup>19</sup>.

Orzecznictwo skłania się jednak ku racjonalności działania podatnika i obiektywnej możliwości osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Powyższe potwierdza wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 września 1994 r., w którym wskazano, że „Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów każdy wydatek – poza wyraźnie wskazanymi w ustawie – wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z tym przychodem i racjonalności działania dla osiągnięcia tego przychodu”<sup>20</sup>.

Dwadzieścia lat później Naczelny Sąd Administracyjny wydał bardzo podobny wyrok, zgodnie z którym „kosztami uzyskania przychodów będą wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jeżeli są racjonalnie uzasadnione, a każdy wydatek poza wskazanymi w ustawie wymaga indywidualnej oceny pod kątem jego związku z przychodem, racjonalności działania dla osiągnięcia tego przychodu”<sup>21</sup>. Analogiczne stanowisko zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 października 2012 r., w którym wyjaśnił, że: „wydatek należy oceniać mając na uwadze racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu. Poniesienie wydatku musi zatem być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów; wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności. Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2006 r., III SA/Wa 1447/06 (Legalis nr 359310). Podobnie wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2192/11 (Legalis nr 764228).

<sup>19</sup> K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, MP 2010, nr 7, s. 24.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 9 września 1994 r., III SA 30/94 (Legalis nr 38779).

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., II FSK 58/12 (Legalis nr 909167). Podobnie: wyrok NSA z dnia 23 lipca 2004 r., III SA 949/03 (Legalis nr 91996); wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2009 r., II FSK 234/08 (Legalis nr 162501); wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2013 r., I SA/Kr 936/13 (Legalis nr 865542).

u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność poniesionego wydatku<sup>22</sup>.

Nie będą więc stanowić kosztu uzyskania przychodu poniesione przez podatnika wydatki, które obiektywnie, tzn. po poddaniu ich racjonalnej „zdroworozsądkowej” ocenie, nie mogą przyczynić się (po uwzględnieniu ryzyka gospodarczego) do osiągnięcia przychodu z danego źródła. Ten aspekt oceny można określić jako kryterium obiektywne. Dokonując oceny przesłanki poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodu pod względem kryterium obiektywnego, należy wziąć pod uwagę charakter prowadzonej działalności gospodarczej oraz okoliczności faktyczne i gospodarcze towarzyszące poniesieniu wydatku.

Z powyższego wynika, iż właściwa i zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać przede wszystkim pod uwagę przeznaczenie wydatku (jego celowość, zasadność dla funkcjonowania podmiotu) oraz potencjalną możliwość (analizowaną w dacie poniesienia wydatku na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodu. Ustawodawca, używając sformułowania wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu, nie posługuje się wyrażeniem „skutek”, co oznacza, że brak skutku w postaci przychodu nie przekreśla wydatku jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia go. Analiza użytego zwrotu „w celu osiągnięcia przychodu” wskazuje, że odnosi się on zarówno do przychodów i źródeł faktycznie osiągniętych, jak i tych, których podatnik mógł racjonalnie (obiektywnie) oczekiwać, że zostaną osiągnięte. Sam fakt nieosiągnięcia oczekiwanego efektu gospodarczego (uzyskania przychodu) nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Powyższe potwierdza Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 września 2014 r.

### 2.3. Ciężar udowodnienia celowości ponoszenia kosztu

Celowość i efektywność poczynionych nakładów pozostawiana jest ocenie podatnika. To podatnik decyduje o kierunkach prowadzonej działalności gospodarczej oraz ponosi wydatki związane z jej prowadzeniem. Podatnik podejmuje decyzje gospodarcze z uwzględnieniem ryzyka gospodarczego, środków finansowych, którymi dysponuje w celu osiągnięcia przychodów. W tym sensie można mówić o subiektywnym kryterium uznania wydatku za poniesiony w celu osiągnięcia przychodów. O tym, co jest celowe decyduje podmiot gospodarczy, a nie organ podatkowy. Organ podatkowy nie jest uprawniony do oceny prawidłowości prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika, a jedynie do oceny, czy dany wydatek wykazuje normatywny związek z przychodem, czyli potencjalnie można się spodziewać, że jego poniesienie spowoduje powstanie przychodu<sup>23</sup>. Kwalifikacja danych kosztów do kosztów uzyskania przychodu należy do podatnika. Jednakże organy podatkowe w ramach posiadanych uprawnień mogą oceniać, czy czynności podatnika w tym zakresie nie naruszają prawa<sup>24</sup>.

Mając na uwadze powyższe, powstaje pytanie, na kim spoczywa ciężar dowodowy. Można wyróżnić ciężar dowodu w znaczeniu formalnym oraz materialnym. W odniesieniu

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., II FSK 430/11 (Legalis nr 551996).

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 sierpnia 2008 r., I SA/Ol 273/08 (Legalis nr 994125).

<sup>24</sup> Wyrok NSA z dnia 18 maja 2010 r., II FSK 2/09 (Legalis nr 289784).

do pierwszego należy wskazać, że zgodnie z art. 122 oraz 187 § 1 o.p. to organy podatkowe są zobowiązane do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Organy podatkowe powinny ustalić, czy dany wydatek został rzeczywiście i definitywnie poniesiony oraz czy został poniesiony w „celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu”. Nie ulega wątpliwości, że w postępowaniu podatkowym niedopuszczalne jest powoływanie się na art. 6 k.c. nakładający ciężar udowodnienia faktu na osobę, która z tego faktu wywodzi skutki prawne, choć w doktrynie i orzecznictwie pojawiają się głosy odmienne (nie przeciwne, bo te zakładałyby wyłączną aktywność podatnika).

Należy podkreślić, że negacja możliwości odwoływania się w postępowaniu podatkowym do treści art. 6 k.c. nie wyklucza dopuszczalności przesunięcia ciężaru dowodu na stronę postępowania podatkowego. Za dominujący w literaturze przedmiotu należy uznać pogląd, że w sprawach podatkowych „ciężar dowodu musi spoczywać na każdym, kto formuluje swoje twierdzenia”<sup>25</sup>. Podkreśla się, że mimo nieobowiązania przepisu art. 6 k.c. w postępowaniu podatkowym, to wynikająca z tego przepisu logiczna zasada ma charakter uniwersalny (podstawowa „idea” dowodowa), pod rygorem zaistnienia (lub niezastnienia) określonych skutków przez twierdzącego<sup>26</sup>. Również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się, że podatnik, uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu, odnosi ewidentne korzyści, gdyż o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim więc spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu<sup>27</sup>.

Jeśli chodzi o ciężar w znaczeniu materialnym, a więc stwierdzenie, kto poniesie negatywne konsekwencje braku dowodu co do pewnego faktu, to należy wskazać, że podmiotem tym będzie podatnik. Konsekwencje wynikające z braku udowodnienia określonej okoliczności, tj. ustalenia celowości ponoszonego wydatku, będą obciążać podatnika. Powyższe potwierdza wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2008 r.: „ciężar dowodu w zakresie ich poniesienia, sprowadzający się do przedstawienia lub wskazania dowodów zawierających informacje przemawiające za tym, że określone usługi zostały zrealizowane, podobnie jak wykazanie ich związku z przychodami, spoczywa więc na podatniku. Natomiast obowiązek przeprowadzenia dowodu na tę okoliczność leży zawsze po stronie organu podatkowego”<sup>28</sup>.

Warto również zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 września 2010 r., w którym Sąd zauważył, że organy podatkowe nie mogą być obciążane poszukiwaniem w imieniu podatnika faktów potwierdzających związek przyczynowy pomiędzy poniesionymi przez niego wydatkami a przychodem. Argumentów w tym zakresie powinien dostarczyć sam podatnik<sup>29</sup>. „Obowiązek nałożony na organy podatkowe przez

<sup>25</sup> A. Hanusz, *Strona postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, PP 2004, nr 9, s. 54.

<sup>26</sup> K. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, JP 2007, nr 4, s. 30.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2007 r., II FSK 787/06 (Legalis nr 88382). Podobnie: wyrok NSA z dnia 11 lutego 1998 r., I SA/Ka 1173/96 (LEX nr 32730); wyrok NSA z dnia 17 lutego 2000 r., I SA/Ka 1150/99 (LEX nr 47148).

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2008 r., I FSK 735/07 (Legalis nr 123757).

<sup>29</sup> J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Legalis 2015.

art. 122 w związku z art. 187 § 1 O.p. nie ma bowiem charakteru bezwzględnego, lecz musi uwzględniać konstytucyjną zasadę sprawiedliwości. W myśl tej zasady interpretacja prawa podatkowego, w tym ww. przepisów O.p. regulujących postępowanie podatkowe, powinna być prowadzona w sposób korzystny dla obywateli, a równocześnie tak, aby nie utrudniać realizacji funkcji dochodowej i fiskalnej podatku i tym samym zapewnić właściwą ochronę interesu publicznego<sup>30</sup>.

#### 2.4. Dokumentowanie kosztu

O możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów oprócz przesłanek faktycznych opisanych wyżej, decyduje spełnienie formalnoprawnego warunku ich udokumentowania. Poniesienie kosztu powinno być właściwie udokumentowane. Wprawdzie przepisy o rachunkowości nie mogą determinować uznania lub nieuznania danego wydatku za koszt podatkowy to jednak *expressis verbis* określają sposób dokumentowania poniesionych wydatków (w przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów zasady dokumentowania kosztów uzyskania przychodów regulują przepisy dotyczące prowadzenia tej księgi)<sup>31</sup>.

Zagadnienia dotyczące uznania za koszt uzyskania przychodu wydatków, które nie zostały udokumentowane zgodnie ze wspomnianymi przepisami były przedmiotem licznych sporów sądowych. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego na temat dokumentowania przez podatnika poniesionych wydatków jest bogate, a zarazem jednorodne<sup>32</sup>. Zapadło wiele orzeczeń korzystnych dla podatników. Sąd zgadzał się na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów nieprawidłowo udokumentowanych wydatków, których poniesienie nie budziło jednak wątpliwości ze względu na inne przedstawione dowody.

Przesłanką zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu nie jest rzetelność dokumentu tylko poniesienie wydatku i jego związek z przychodem. Sąd w Białymstoku słusznie zauważył, że nie można wyłączać z kosztów uzyskania przychodów wydatków, które zostały nieprawidłowo udokumentowane, gdyż „przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają generalnej klauzuli, zgodnie z którą w przypadku braku dowodów księgowych na okoliczność poniesionych kosztów uzyskania przychodów lub też ich wadliwości, poniesione wydatki nie stanowią kosztów w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. (...)”<sup>33</sup>.

W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „wydatki faktycznie poczynione (...), a jedynie wadliwie czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości pominięte przy określaniu podstawy opodatkowania, jeśli mogą być one udowodnione innymi środkami dowodowymi zasługującymi

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 22 września 2010 r., II FSK 1581/10 (Legalis nr 293463).

<sup>31</sup> H. Litwińczuk, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 117–118.

<sup>32</sup> A. Kaźmierski, [w:] A. Kaźmierski (red.), *Meritum Podatki 2015*, Warszawa 2015, s. 541–542.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2008 r., I SA/Bk 64/08 (Legalis nr 102969). Podobnie: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 marca 2013 r., I SA/Go 52/13 (Legalis nr 860236); wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., II FSK 809/12 (Legalis nr 909279).



na wiarę (...)”<sup>34</sup>. Tym niemniej, nie sposób zaakceptować poglądu, aby dowodem potwierdzającym dokonanie wydatku kosztowego były zeznania świadka<sup>35</sup>. Jednolite orzecznictwo w tej kwestii doznaje wyjątku jedynie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 lutego 2009 r.<sup>36</sup>

### 3. Straty w środkach obrotowych

Oceniając możliwość zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów, niezbędne jest ustalenie czy przedmiotowe straty spełniają warunki kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Jak wskazano wyżej, analiza czy dany wydatek można ująć w rachunku kosztowym jest kwestią indywidualną, wymagającą uwzględnienia rodzaju i specyfiki prowadzonej działalności, całokształtu okoliczności towarzyszących jej prowadzeniu oraz ekonomicznej racjonalności poniesionego wydatku.

#### 3.1. Przesłanka negatywna

Wydaje się uzasadnione rozpoczęcie omawiania przesłanek zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów podatkowych od analizy przesłanki negatywnej. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.).

W tym kontekście należy się zastanowić, czy tego rodzaju straty należy wykluczyć z kosztów uzyskania przychodów z uwagi na okoliczność, że mieszczą się w jednej z kategorii wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.). W szczególności, warto zwrócić uwagę na przepisy art. 16 ust. 1 pkt 5, 6 i 47 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5, 6 i 44 u.p.d.o.f.), które wymieniają następujące kategorie wydatków niestanowiących kosztów podatkowych: straty w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności, straty powstałe w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków<sup>37</sup>.

Mając na uwadze powyższe wyłączenia, należy stwierdzić, że w przypadku, gdy straty nie wynikają ze zmiany prowadzonej przez podatnika działalności, ani nie dotyczą wyrobów akcyzowych to, co do zasady, przy spełnieniu pozostałych przesłanek mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Z obowiązujących przepisów ustaw podatkowych nie wynika bowiem, aby straty w środkach obrotowych należało *a priori* wykluczyć z kosztów uzyskania przychodów.

<sup>34</sup> Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2000 r., III SA 672/99 (Legalis nr 49907). Podobnie: wyrok NSA z dnia 4 listopada 2003 r., III SA 2763/02 (Legalis nr 1170995).

<sup>35</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., II FSK 643/12 (Legalis nr 909359).

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 lutego 2009 r., I SA/Go 942/08 (Legalis nr 168639).

<sup>37</sup> Por. ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.).

Z ustaw podatkowych wynika natomiast, że środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji są przedmioty, prawa i wartości wymienione w art. 16a–16c u.p.d.o.p. (art. 22a–22c u.p.d.o.f.). Tak więc, *a contrario* stwierdzić należy, że strata środków trwałych niepodlegających amortyzacji stanowi koszt uzyskania przychodów. To samo można odnieść do wszystkich innych rodzajów strat niewymienionych w przytoczonych przepisach. Z uwagi na fakt, że środki obrotowe nie są środkami trwałymi i nie podlegają amortyzacji, ich strata, co do zasady, może stanowić koszt uzyskania przychodów. Jednocześnie w katalogu wydatków, które nie mogą być uznawane za koszty uzyskania przychodów, ustawodawca nie wymienia *expressis verbis* strat w materiałach, surowcach czy produktach.

Mając powyższe na uwadze, straty powstające w toku procesu produkcyjnego czy gospodarczego nie zostały, co do zasady, wyłączone z kosztów stanowiących koszty uzyskania przychodów. Identyczny pogląd, zaprezentowany w odniesieniu do bardziej restrykcyjnego brzmienia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. sprzed 1 stycznia 2007 r., został przedstawiony w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 4 maja 2004 r., w którym stwierdzono, że: „(...) ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych posługuje się terminem «strata» natomiast nie wspomina o «niedoborze». Art. 16 ust. 1 pkt 5 ustawy stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat w środkach obrotowych i trwałych w części pokrytej odpisami amortyzacyjnymi. Przyjmuje się, że przez wnioskowanie z tego przepisu *a contrario* (skoro wymieniono, które straty nie są kosztem, to są nim pozostałe straty) można wywieść prawo do zaliczania pozostałych strat do kosztów uzyskania przychodów. Ten koszt oceniany jest natomiast zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 15 ust. 1 ustawy, a więc koszt musi być powiązany z oczekiwanym przychodem a ponadto charakteryzować się szeroko rozumianą racjonalnością ekonomiczną”<sup>38</sup>.

### 3.2. Przesłanki zaliczenia strat do kosztów uzyskania przychodów

Przepisy prawa podatkowego nie określają wprost, jakie warunki powinny zostać spełnione, aby możliwe było zaliczenie w poczet kosztów podatkowych odnotowanej przez podatnika straty. Katalog takich przesłanek wykształciła jednak praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych. Możliwość zaliczenia poniesionej straty w towarach handlowych do kosztów uzyskania przychodów zależy od łącznego spełnienia następujących warunków: powstanie straty musi być spowodowane działaniem niezawinionym przez podatnika, strata musi być właściwie udokumentowana, podatnik powinien podjąć właściwe działania zabezpieczające przed powstaniem teźże straty oraz strata musi być związana z całokształtem działalności gospodarczej<sup>39</sup>.

Zważywszy na różnorodność rodzajów prowadzonej działalności i zdarzeń powodujących straty, nie jest możliwe przyjęcie tylko jednej wykładni. Ocena może nastąpić jedynie po zbadaniu konkretnego przypadku. Możliwość zakwalifikowania straty w środkach

<sup>38</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 4 maja 2004 r., SA/Bd 3363/03 (Legalis nr 230911).

<sup>39</sup> Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 lutego 2013 r., IBPBI/1/415-1414/12/BK, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=339613&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=339613&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1).

obrotowych (materiałach, towarach, wyrobach gotowych) do kosztów podatkowych uzależnione jest zawsze od okoliczności konkretnego stanu faktycznego. Ponadto powinna być ona następstwem normalnej i racjonalnej działalności gospodarczej prowadzonej w danej branży, a podatnik nie może przyczynić się do jej powstania wskutek swojej niedbałości lub niedochowania należytej staranności.

### 3.2.1. Związek straty z przychodem

Jak wskazano wyżej, podstawowy warunek rozpoznania kosztu podatkowego to istnienie związku między kosztem i przychodem. Strata ze swej istoty nie wykazuje takiego związku. Tym niemniej, należy jednak pamiętać, że jej powstanie poprzedzać musi zaistnienie zdarzenia, w wyniku którego podatnik nabędzie rzecz, która później ulegnie np. zniszczeniu (powstanie ubytek). Koszt nabycia lub wytworzenia takiej rzeczy z założenia ma przynieść podatnikowi zysk (np. w wyniku jej zbycia albo zużycia w toku produkcji).

W momencie ponoszenia przez podatnika wydatku (na nabycie lub wytworzenie rzeczy) warunki pozwalające na rozpoznanie kosztu uzyskania przychodów są zatem spełnione. Powstanie straty jest zjawiskiem wtórnym, z reguły nieprzewidywanym, a z perspektywy podatkowej skutkującym tym, że planowany wcześniej przychód ostatecznie nie wystąpi.

Straty powstałe w ramach działalności gospodarczej nie są zatem ponoszone w celu uzyskania przychodów, nie mają z przychodem związku bezpośredniego. Jednakże ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczania strat do kosztów uzyskania przychodów. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 sierpnia 2001 r. orzekł, że „(...) nie tracąc z pola widzenia niekonsekwencji ustawodawcy, który nie dostrzega, że zdarzenie powodujące szkodę z natury rzeczy nie służy osiągnięciu przychodów, należy przyjąć, że kosztem uzyskania przychodów są tylko takie straty, których występowanie w toku działalności danego rodzaju jest nieuniknione. Innymi słowy chodzi o straty, które są normalnym, chociaż niechcianym następstwem działania w danej branży. Celowi osiągnięcia przychodów służy, zatem sama działalność gospodarcza, a straty są jedynie ubocznym skutkiem tej działalności”<sup>40</sup>.

### 3.2.2. Należyta staranność i brak winy

Na obowiązek spełnienia dodatkowych warunków koniecznych do zaliczenia straty w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 grudnia 2002 r. stwierdzając, że: „nie w każdej sytuacji straty w środkach obrotowych powinny być uznane za koszt uzyskania przychodów. Straty muszą być zawsze rzeczywiste i prawidłowo udokumentowane. W orzecznictwie sądowym dominuje stanowisko, że nie może być uznana za koszt uzyskania przychodu strata w środkach obrotowych będąca następstwem niewłaściwego działania podatnika, czy też innych osób z nim współpracujących”<sup>41</sup>.

W praktyce ugruntował się pogląd, że kosztem podatkowym mogą być niedobory niezawinione. Przed zakwalifikowaniem niedoboru towarów (produktów, materiałów) do kosztów podatkowych należy wziąć pod uwagę całość prowadzonej przez podatnika

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2001 r., III SA 2041/00 (Legalis nr 158695).

<sup>41</sup> Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2002 r., III SA 1152/01 (Legalis nr 57164).

działalności, przyczyny powstania straty, sposób jej udokumentowania oraz działania podjęte przez podatnika w celu zabezpieczenia aktywów przed powstaniem strat<sup>42</sup>. Konieczne jest też stwierdzenie, że strata powstała w rezultacie normalnego (tj. typowego w danych okolicznościach) działania podatnika albo na skutek zdarzenia losowego, nieprzewidywalnego, niezamierzonego, niemożliwego lub trudnego do uniknięcia przez podatnika.

Warto również zwrócić uwagę na stanowisko, które wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 18 stycznia 2013 r.: „(...) dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, iż jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu”<sup>43</sup>.

Powszechnie przyjmuje się, że za należyłą staranność uznaje się wszelkie racjonalne działania podejmowane przez jednostkę w celu zminimalizowania ryzyka prowadzonej działalności. W przypadku zaś gdy podatnik swoim działaniem lub zaniechaniem ewidentnie przyczynił się do powstania straty, wówczas nie będzie ona kosztem podatkowym. Jakiegokolwiek zawinienie ze strony podatnika, poprzez niezachowanie staranności wymaganej w danych warunkach (np. poprzez niewłaściwe składowanie towarów, materiałów w miejscach ogólnie dostępnych, brak nadzoru nad magazynem, niepodjęcie próby przypisania odpowiedzialności za braki konkretnym osobom), niedopełnienie obowiązków ciężących na podatniku w celu uniknięcia szkody, uniemożliwia przyjęcie, że powstała szkoda stanowi stratę o charakterze losowym.

Charakter kosztowy mają zatem tylko te straty, które są rzeczywiste, nie powstały z winy podatnika, w szczególności jako wynik jego niedbalstwa, naruszenia przepisów albo w wyniku braku nadzoru nad pracownikami. Kosztem mogą być straty powstałe na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych i niemożliwych do uniknięcia przez podmiot gospodarczy racjonalnie i starannie prowadzący swoje interesy<sup>44</sup>. W wielu przypadkach może to być trudne. Istotne jest, aby podatnik podjął jakiegokolwiek działania mające na celu zapobieganie powstawaniu strat i odpowiednie zabezpieczenie aktywów. Możliwość zaliczenia

<sup>42</sup> E. Belon, M. Kobiela, M. Mądryk, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2015*, Warszawa 2015, s. 182.

<sup>43</sup> Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 stycznia 2013 r., ILPB3/423-423/12-5/AO, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=345138&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=345138&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1). Podobnie: indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 sierpnia 2012 r., IPTPB3/423-200/12-2/PM, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=317796&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=317796&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1); indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 września 2013 r., IPPB3/423-418/13-2/MS, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=364867&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=364867&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1); indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 sierpnia 2014 r., IBPBI/2/423-661/14/JD, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=400188&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=400188&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1).

<sup>44</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 lutego 2014 r., I SA/Bd 115/14 (Legalis nr 952791).

strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od udowodnienia, że podjęte zostały wszelkie dostępne środki zmierzające do ograniczenia powstania niedoborów, a pojawiające się straty związane są z charakterem prowadzonej działalności. Chodzi o to, aby podatnik działający np. w branży gastronomicznej mógł wykazać w przypadku zniszczenia lub utraty towaru wskutek jego nieprzydatności do spożycia, że dochował należytej staranności, żeby tego zdarzenia uniknąć, np. towar był przechowywany w odpowiednich warunkach. Kluczowe jest zatem, aby podatnik nie przyczynił się poprzez działanie lub zaniechanie do zdarzenia, w wyniku którego powstała strata w towarze handlowym.

### 3.2.3. Dokumentacja strat

Aby było możliwe zaliczenie omawianych strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów, należy je odpowiednio udokumentować. Właściwie sporządzona dokumentacja pełni ważną funkcję dowodową. Pomimo że obowiązek udokumentowania nie wynika wprost z przepisów podatkowych, to wydaje się słuszne wyinterpretowanie go z całokształtu zasad postępowania podatkowego.

Podatnik ma obowiązek wykazać, że wspomniane straty nie powstały w wyniku jego zaniedbań, lecz są typowym zjawiskiem w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Praktyką dokumentowania strat, akceptowaną przez organy podatkowe, jest sporządzanie protokołów wskazujących niedobory. Protokół strat powinien określać rodzaj szkody, jej ilość, wartość, przyczynę powstania straty, podpisy osób uprawnionych oraz datę<sup>45</sup>.

Dokumentem potwierdzającym stratę „(...) może być także protokół policyjny, straży pożarnej czy innej instytucji, która zajmowała się jej wyjaśnieniem. Oprócz protokołu dokumentem potwierdzającym ich powstanie może być np. zgłoszenie szkody instytucji ubezpieczeniowej. Jeżeli podatnik nie uzyska protokołu strat od organów zewnętrznych, to powinien sporządzić go we własnym zakresie, z podpisem świadków, np. pracowników. Warto również udokumentować wielkość szkód, wykonując dokumentację fotograficzną. W przypadku zaś strat w towarach spożywczych z tytułu ich zepsucia bądź upływu daty przydatności do spożycia, podatnik powinien sporządzić protokół likwidacyjny tych towarów”<sup>46</sup>. Protokół strat warto także uzupełnić o pisemne wyjaśnienia osób materialnie odpowiedzialnych.

Mając na uwadze wyżej poczynione rozważania, należy stwierdzić, że niespełnienie którejkolwiek z przesłanek determinujących zaliczenie ubytków, niedoborów w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodu oznacza dyskwalifikację takiej straty jako kosztu podatkowego. Nie można uznać za koszt uzyskania przychodów strat w środkach obrotowych powstałych na skutek niewłaściwego działania samego podatnika lub osób

<sup>45</sup> Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15 marca 2012 r., IPTPB3/423-326/11-2/IR, [http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i\\_smpp\\_s\\_dok\\_nr\\_sek=303763&i\\_smpp\\_s\\_strona=1&i\\_smpp\\_s\\_pozycja=1&i\\_smpp\\_s\\_stron=1](http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=303763&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1).

<sup>46</sup> A. Michalik, [w:] A. Michalik, K. Trzpiola, *Straty w towarach spożywczych można zaliczyć do kosztów podatkowych*, <http://www.biuletyn.bdo.pl/biuletyn/podatki-i-rachunkowosc/BDO-Podatki-i-Rachunkowosc/Podatki-na-co-dzien/straty-w-towarach-spozywczych-mozna-zaliczyc-do-kosztow-podatkowych6685.html>.

z nim współpracujących<sup>47</sup>. Słusznie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 26 kwietnia 2013 r., że „nie jest też kradzież środków pieniężnych z lokat przez pracownika podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą zdarzeniem zwykłym, adekwatnym do tak zwanych ubytków naturalnych w towarze. Fakt, że ryzyko kradzieży jest nieodłącznym elementem działalności gospodarczej nie oznacza, że strona takiej kradzieży w drodze odpowiedniego nadzoru pracownika nie mogła uniknąć. Powyższe rozważania nie pozwalają na uznanie, że powstała strata była przez skarżącą niezawiniona i nie miała ona możliwości, aby jej zapobiec, co prowadzi do wniosku, że przedmiotowa strata w środkach pieniężnych nie stanowi kosztu uzyskania przychodu skarżącej”<sup>48</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Na pytanie, czy straty w środkach obrotowych można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Istnieje bowiem możliwość zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów podatkowych. Dotyczy to tych przypadków, gdy podatnik ponosi wydatki w celu osiągnięcia przychodu, ale z działaniami podatnika nakierowanymi na przychód związane są straty, których nie można było uniknąć i które nie zostały spowodowane niestarannym działaniem lub zaniechaniem podatnika. Powyższe wynika z kompleksowej wykładni przepisu art. 16 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.).

Jak wskazano w treści artykułu, nie każda strata może zostać ujęta w rachunku kosztowym. Możliwość zaliczenia straty w aktywach obrotowych, tak jak każdego innego wydatku do kosztów uzyskania przychodów, jest uwarunkowana spełnieniem łącznie kilku ustawowych przesłanek. Konieczne jest też stwierdzenie, że strata powstała w rezultacie typowego w danej branży działania podatnika albo na skutek zdarzenia losowego, a podatnik podjął działania zapobiegające powstaniu strat lub przynajmniej minimalizujące ich rozmiary.

Zważywszy na różnorodność rodzajów prowadzonej działalności i zdarzeń powodujących straty, nie jest możliwe przyjęcie jednej – obowiązującej w każdej sytuacji – wykładni. Tym niemniej, warunkiem zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów jest analiza konkretnego przypadku, obejmująca całokształt prowadzonej działalności, okoliczności, w których straty te powstały oraz formę udokumentowania strat.

<sup>47</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2009 r., I SA/Wr 1109/08 (Legalis nr 158383).

<sup>48</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2013 r., I SA/Wr 250/13 (Legalis nr 736681). Podobnie wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2015 r., II FSK 2496/13 (CBOSA).

## **The possibility of recognizing wastage of current assets as deductible expenses**

### **S u m m a r y**

The article discusses the issue whether wastage or exhaustion of current assets may be recognized as deductible expenses. As its side effect, wastage or exhaustion of current assets are unavoidable in the ordinary course of business. The review of statutory conditions which allow expenses be deducted leads to the conclusion that, as a rule, wastage or exhaustion of current assets may be recognized as deductible expenses. Under a general definition of deductible expenses, for an expense to be deducted it has to be unquestionably incurred by a taxpayer in order to obtain, preserve or secure its revenue, as well as it has to be properly documented. Such an expense cannot be listed in a group of expenses which the tax laws directly exclude from being deductible. Pursuant to the doctrine of law and the court practice, wastage or exhaustion of current assets can be recognized as deductible expenses providing that they have indeed occurred, they have been properly documented and they have not resulted from any actions or omissions attributable (*culpable*) to the taxpayer.